



Statens offentliga utredningar
1996:116
Finansdepartementet

Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen

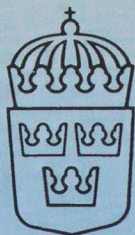
Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2015



National Library
of Sweden

Delbetänkande av Skattekontrollutredningen
Stockholm 1996



Statens offentliga utredningar

1996:116

Finansdepartementet

Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen

Delbetänkande av Skattekontrollutredningen
Stockholm 1996



Statens offentliga utredningar
1996:116
Finansdepartementet

A: Ref KB
Occ SOL
69

Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen

Delbetänkande av Skattekontrollutredningen
Stockholm 1996



SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 91 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.

- En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:

Regeringskansliets förvaltningskontor
Distributionscentralen
103 33 Stockholm
Fax: 08-405 10 10
Telefon: 08-405 10 25

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1996

ISBN 91-38-20329-4
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Thomas Östros

Genom beslut den 26 januari 1995 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare vars huvudsakliga uppgift enligt direktiven är att göra en översyn av lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Utredaren skall också se över reglerna om skatte-tillägg vid skönstaxering och skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration. Utredaren skall slutligen analysera hur den enskildes uppgiftsskyldighet i skatteutredningar förhåller sig till artikel 6 i Europakonventionen och till den enskildes rätt att förhålla sig passiv i brottsutredningar samt utforma de förslag som motiveras av analysen.

Med stöd av detta bemyndigande tillkallades som särskild utredare generaldirektören Claes Ljungh från och med den 3 april 1995.

Till sakkunniga förordnades från och med den 1 maj 1995 regeringsrådet Anders Swartling, departementsrådet Karin Almgren samt departementsrådet Peter Kindlund, vilken entledigades den 10 september 1995.

Till experter förordnades från och med den 1 maj 1995 kammarrättsassessorn Christer Alexandersson, skattedirektören Gertrud Bågstam, hovrättsassessorn Lars Johan Eklund, skattejuristen Kerstin Nyquist, skattedirektören Leif Rosenfeld, kammarrättsassessorn Anita Saldén Enérus, från och med den

16 augusti 1995 juristen Cecilia Gunne samt från den 11 september 1995 kammarrättsassessorn Lars Bergendal.

Till sekreterare förordnades från och med den 1 maj 1995 rådmannen Rose Bergström, departementssekreteraren Ingegerd Bolin och, från och med den 1 februari 1996 kammarrättsassessorn Raymond Grankvist.

Utredningen har antagit namnet Skattekontrollutredningen.

Efter att Europakonventionen inkorporerats i svensk lag har det blivit oklart hur konventionen påverkar skatteutredningen. Utredningen har behandlat frågan om artikel 6 i Europakonventionen med förtur och överlämnar härmed delbetänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen. Vid utarbetandet av delbetänkandet har Anita Saldén Enérus arbetat som sekreterare.

Särskilt yttrande har avgetts av experterna Kerstin Nyquist och Cecilia Gunne.

Stockholm i juni 1996

Claes Ljungh

Anita Saldén Enérus

Innehåll

Sammanfattning	9
1 <i>Författningsförslag</i>	13
1.1 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	13
1.2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	14
1.3 Förslag till förordning om ändring ändring i taxeringsförordningen (1990:1236)	16
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt ...	18
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter	20
1.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1984:247) om punkt- skatter och prisregleringsavgifter	22
1.7 Förslag till lag om ändring i mervärdes- skattelagen (1994:200)	23
1.8 Förslag till förordning om ändring i mervärdesskatteförordningen (1994:223) .	25
1.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt	26
1.10 Förslag till förordning om ändring i sjömans- skattekungörelsen (1958:301)	28
1.11 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	30
1.12 Förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen (1967:626)	32
1.13 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	33
1.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591)	

	om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	35
1.15	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:668) om uppörd av socialavgifter från arbetsgivare	37
1.16	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	39
1.17	Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550)	41
1.18	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	42
1.19	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet	44
1	<i>Bakgrund</i>	47
1.1	Inledning	47
1.2	Direktiven	48
1.3	Inkorporeringen av Europakonventionen	50
1.4	Artikel 6 i Europakonventionen	52
1.4.1	Allmänt	52
1.4.2	Civila rättigheter och skyldigheter	54
1.4.3	Anklagelse för brott	55
1.4.4	Tillgång till oavhängig och opartisk domstol	56
1.4.5	Rätten till rättvis och offentlig rättegång	57
1.4.6	Rättegång inom skälig tid	59
1.4.7	Oskuldspresumtionen	60
1.4.8	Minimirättigheterna i brottmål	60
1.5	Frågeställningar som utredningen skall behandla	61
2	<i>Skattetillägget och artikel 6</i>	63
2.1	Nuvarande ordning	63
2.2	Administrativa sanktioner i några andra länder	66
2.3	Brottsliga handlingar enligt Europakonventionen	70

2.3.1	Rättsfall från Europadomstolen	70
	Engel m.fl. Holland	70
	Deweert mot Belgien	72
	Öztürk mot Tyskland	74
	Lutz mot Tyskland	81
	Weber mot Schweiz	84
	Demicoli mot Malta	86
	Bendenoun mot Frankrike	89
	Ravnsborg mot Sverige	94
	Air Canada mot Storbritannien	99
	Pramstaller mot Österrike	101
2.3.2	Ett fall från kommissionen	103
2.4	Utredningens överväganden och slutsatser i anledning av Europadomstolens praxis	108
2.4.1	Europadomstolens tillvägagångssätt för att bedöma om en gärning är en brottslig handling	108
3	<i>Förseningsavgiften och artikel 6</i>	121
3.1	Bakgrund	121
3.2	Gällande rätt	122
3.3	Överväganden	123
4	<i>Oriktig uppgift vid eftertaxering och efterbeskattning och Artikel 6</i>	127
4.1	Inledning	127
4.2	Överväganden	128
5	<i>Skatteutredningar vid brottsmisstanke</i>	131
5.1	Inledning	131
5.2	Gällande ordning i huvuddrag	132
5.2.1	Skatteutredningen	132
5.2.2	Skattebrottsutredningen	136
5.2.3	Bevisbördans placering i skatteprocessen	139
5.3	Skatteutredningar i vissa andra länder	141
5.4	Överväganden och förslag	145
5.4.1	Skatteutredningen och artikel 6	145
5.4.2	Rättssäkerhetsgarantier i artikel 6	

	som måste beaktas i skatteutredningen när brottsmisstanke uppkommit	146
6	<i>Tvångsätgärdslagen och artikel 6</i>	157
6.1	Bakgrund	157
6.2	Gällande rätt	158
6.3	Överväganden och förslag	159
7	<i>Författningskommentarer</i>	161
7.1	Förslaget till lag om ändring i skattebrotts- lagen (1971:69)	161
7.2	Förslaget till lag om ändring i taxerings- lagen (1990:324)	161
7.3	Förslaget till förordning om ändring i taxeringsförordningen (1990:1236)	163
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:466) om särskilda tvångsätgärder i beskattningsförfarandet	164
7.5	Övrig Författningsändringar	165
	Bilaga Särskilt yttrande	167

Sammanfattning

Den Europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) har från och med den 1 januari 1995 inkorporerats i svensk rätt. Utredningen har bl.a. i uppdrag att analysera hur den enskildes uppgiftsskyldighet i skatteutredningar förhåller sig till artikel 6 i Europakonventionen samt lägga fram de förslag som motiveras av analysen.

Syftet med artikel 6 är att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk. Artikeln omfattar inte alla ärenden utan bara sådana, som avser en tvist om en civil rättighet eller skyldighet eller en anklagelse för brott. I betänkandet redovisas först hur begreppen civila rättigheter och skyldigheter tolkats vid tillämpning av artikeln. Utredningen redogör därefter kortfattat för de rättssäkerhetsgarantier som omfattas av artikeln.

Skattetillägget är en administrativ sanktion vars huvudsakliga syfte är att förmå de skattskyldiga att dels fullgöra deklara-tionsskyldigheten, dels lämna korrekta uppgifter i övrigt på det sätt som är föreskrivet bl.a. i lagen (1990:325) om självdeklara-tion och kontrolluppgifter. Utredningen har undersökt om det svenska förfarandet vid påförande av skattetillägg kan anses avse en anklagelse för brott enligt artikel 6. I betänkandet redovisas några avgöranden från Europadomstolen där domsto-

len tagit ställning till hur olika slag av administrativa sanktioner förhåller sig till artikel 6.

Vid bedömningen av om en gärning omfattas av artikel 6 tycks Europadomstolen tillämpa två olika tillvägagångssätt. Domstolen har i fallet Engel m.fl. (dom den 8 juni 1976) lyft fram tre rekvisit som den anser vara utmärkande för en kriminell handling vid tillämpning av artikeln, nämligen gärningens klassificering i den nationella rätten, gärningens art och straffets natur och svårhetsgrad. När det gäller gärningar som traditionellt är kriminaliserade, såsom t.ex. trafikförseelser, prövar domstolen de tre rekvisit som medför att beivrandet av en gärning innefattar en anklagelse för brott vid tillämpning av artikel 6.

När det åter gäller gärningar som traditionellt inte är kriminaliserade och som hanteras i ett administrativt förfarande gör domstolen en helhetsbedömning av de omständigheter som framkommit.

Flera konventionsstater tillämpar administrativa sanktions-system vid överträdelser mot skattelagstiftning. Av dessa har Europadomstolen prövat endast det franska skattetillägget, nämligen i fallet Bendenoun (dom den 24 februari 1994). Domstolen fann vid en helhetsbedömning att fyra faktorer ledde till att det franska skattetilläggsförfarandet var en anklagelse för brott enligt artikel 6.

Utredningen anser att en bedömning av om det svenska skattetilläggsförfarandet omfattas av artikel 6 i första hand bör göras mot bakgrund av fallet Bendenoun. I betänkandet görs en jämförelse mellan det svenska skattetilläggsförfarandet och det franska. Därvid har framkommit att det svenska skattetilläggsförfarandet i flera väsentliga avseenden avviker från det franska. Utredningen har vid en helhetsbedömning av hittillsvarande praxis och annat tillgängligt material funnit att övervägande skäl talar för att det svenska skattetilläggsförfarandet inte omfattas av artikeln. Utredningens slutsats är att de svenska skattetilläggsreglerna för närvarande inte kräver någon åtgärd på grund av att de skulle stå i strid med artikel 6.

Utredningen har av samma skäl gjort bedömningen att inte heller reglerna om förseningsavgift står i strid med artikel 6.

Lämnande av en oriktig uppgift kan också få till följd att den skattskyldige blir eftertaxerad eller efterbeskattad. Efter-taxeringen är ingen sanktion utan endast en rättelse av taxeringen. Utredningen anser att eftertaxeringsförfarandet inte kan anses avse en anklagelse för brott enligt artikel 6.

Lämnande av oriktiga uppgifter kan slutligen leda till att den skattskyldige blir anklagad för skattebrott. Skattebrottsutredningen genomförs av polisen under ledning av åklagaren. Skattemyndigheten är enligt nuvarande 17 § skattebrottslagen (1971:69) skyldig att till åklagaren anmäla misstanke om brott när det finns anledning att anta att ett brott har begåtts. Vid anmälan skall myndigheten ange de omständigheter som utgjort grund för brottsmisstanken. Gränsdragningen mellan utredningarna kompliceras av att skatterevisorn ofta anlitas som sakkunnig i brottsutredningen och att uppgifter som lämnas i skatteutredningen kan komma att lämnas över till brottsutredningen. I skatteutredningen lämnas uppgifter under straffansvar och uppgifter kan framtvingas genom hot om vite. Vid brottsutredningen har den som skäligen är misstänkt för brott rätt att tåga och behöver inte medverka i utredningen.

Eftersom myndigheterna samarbetar under utredningen måste artikel 6 beaktas i skatteutredningen i sådan utsträckning att skattebrottsutredningen inte kommer i konflikt med artikel 6. Utredningen anser att rätten att tåga i skattebrottsutredningen i vissa fall kan kränkas genom skyldigheten att medverka i skatteutredningen. Av denna anledning föreslår utredningen att det i taxeringslagen (1990:324) m.fl. skattelagar införs bestämmelser som innebär att den skattskyldige inte längre är skyldig att medverka i skatteutredningen när sådana omständigheter framkommit att han skäligen kan misstänkas för skattebrott. Denna rätt att förhålla sig passiv gäller bara när det är fråga om sådana brott som skall anmälas till åklagaren och bara i utredningen av sådana frågor som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Skyldigheten att medverka återinträder om åklagaren beslutar att inte inleda förundersökning eller om den läggs ned.

Det är från rättssäkerhetssynpunkt viktigt att skattemyndigheten beaktar den skattskyldiges rätt att tåga om han skäligen

kan misstänkas för skattebrott eller annat brott som myndigheten avser att anmäla till åklagaren. Utredningen har därför funnit att det är naturligt att tidpunkten för anmälan av brottet till åklagaren knyts till den tidpunkt då rätten att tiga inträder. Utredningen föreslår att anmälningstidpunkten i 17 § skattebrottslagen och andra lagar ändras så att anmälan senast skall ske när någon skäligen kan misstänkas för brott.

Rätten att tiga inträder enligt förslaget redan vid anmälningstidpunkten om skattemyndigheten anmält brottet vid en lägre grad av misstanke.

I betänkandet diskuteras slutligen hur tvångsåtgärderna i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet förhåller sig till artikel 6. Tvångsåtgärderna förutsätter i sig ingen medverkan från den skattskyldige och bör av den anledningen inte komma i konflikt med artikel 6. Emellertid är en av grunderna för tillämpning av tvångsåtgärdslagen *tredska*. Utredningen anser att det kan ifrågasättas om det är förenligt med syftet i artikel 6 att tillämpa tvång på den grunden att den skattskyldige inte frivilligt medverkar i en utredning när det skäligen kan misstänkas att han gjort sig skyldig till ett brott. Utredningen föreslår därför att grunden *tredska* inte får tillämpas om den skattskyldige kan misstänkas för skattebrott.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 17 § skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter skall göra anmälan till åklagaren *så snart det finns anledning anta att brott enligt denna lag har begåtts*. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

Föreslagen lydelse

17 §¹

Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter skall göra anmälan till åklagaren *senast vid den tidpunkt när någon skäligen kan misstänkas för brott enligt denna lag*. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

Har i lag eller i förordning meddelats bestämmelse som avviker från föreskrifterna i första stycket gäller den bestämmelsen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

¹ Senaste lydelse 1985:105.

1.2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att det i taxeringslagen (1990:324) skall införas en ny paragraf, 3 kap. 19 §, samt närmast före 3 kap. 19 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

*Upphörande av skyldigheten
att medverka i skatteutredning*

19 §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller brott mot 12 kap. 7 § a k t i e b o l a g s l a g e n (1975:1385), 2 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220) eller 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. eller annat brott som skattemyndigheten avser att anmäla till åklagaren, är den skattskyldige eller ställföreträdaren inte längre skyldig att medverka i en utredning av en fråga som

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har skattemyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte medverka vid denna tidigare tidpunkt. Skattemyndigheten får i dessa fall begära den skattskyldiges eller ställföreträdarens medverkan endast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § första stycket skattebrottslagen eller om åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

1.3 Förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen (1990:1236)

Härigenom föreskrivs att 22 § taxeringsförordningen (1990:1236) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Skattemyndigheten skall göra anmälan till åklagaren *så snart det finns anledning att anta att* brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller brott mot 12 kap 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. *har begåtts*. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

Föreslagen lydelse

22 §

Skattemyndigheten skall göra anmälan till åklagaren *senast vid den tidpunkt när någon skäligen kan misstänkas för* brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller brott mot 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385), 2 kap. 6 § *stiftelselagen* (1994:1220) eller 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

På akten i taxeringsärendet skall antecknas den tidpunkt då skälig misstanke om brott uppkommer eller anmälan enligt första stycket annars görs.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1997.

(1941:110) om yrskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs om den i lagen (1941:416) om arv- och gåvoskatt och om yrskatt, såvitt gäller, 68 §, avseende yrskatt.

1. Förordningen träder i kraft den 1 juli 1997.

Om någon sköningen kan påvisas för brott enligt skattbrottslagen (1971:69), så kan inte lagens skyldighet att medverka i en utredning av en fråga som har samband med en granskning som omfattas av brottsutredningen. För beaktande av granskningens redovisning ska granskningen göras i ett samarbete om brottet till utredningen inbegripet rätten att inte medverka vid denna tidpunkt. Beslutningsmyndigheten för i dessa fall består av utredningsmyndigheterna och den myndighet som utreder brottet. Första stycket gäller inte utredningen inte behöver göras enligt 1 § första stycket skattbrottslagen eller om sköningen inte består om att den inte förundersöksning omfattas av skatteförhållanden eller av lagens bestämmelser om förundersökning.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt¹ skall införas en ny paragraf, 68 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

68 §²

Om någon skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), är han inte längre skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har beskattningsmyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte medverka vid denna tidigare tidpunkt. Beskattningsmyndigheten får i dessa fall begära den enskildes medverkan endast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § första stycket skattebrottslagen eller om åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.

²Förutvarande 68 § upphävd genom 1971:77.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall införas en ny paragraf, 3 kap. 17 §, samt närmast före 3 kap. 17 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

Upphörande av skyldigheten att medverka i skatteutredning

17 §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), är den skattskyldige eller ställföreträdaren inte längre skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har beskattningsmyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

medverka vid denna tidigare tidpunkt. Beskattningsmyndigheten får i dessa fall begära den skattskyldiges eller ställföreträdarens medverkan endast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § första stycket skattebrottslagen eller om åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

1.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att 23 § förordningen (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Finns det anledning att anta att ett brott enligt författning som nämns i 1 kap. 1 eller 2 § § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter har begåtts skall beskattningsmyndigheten göra anmälan om detta till åklagaren. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

Föreslagen lydelse

23 §

Beskattningsmyndigheten skall senast vid den tidpunkt när någon skäligen kan misstänkas för brott enligt författning som nämns i 1 kap. 1 eller 2 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter göra anmälan om detta till åklagaren. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

På akten i ärendet skall antecknas den tidpunkt då skälig misstanke om brott uppkommer eller anmälan enligt första stycket annars görs.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1997.

1.7 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att det i mervärdesskattelagen (1994:200) skall införas en ny paragraf, 17 kap. 8 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

8 §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), är den skattskyldige eller ställföreträdaren inte längre skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har skattemyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte medverka vid denna tidigare tidpunkt. Skattemyndigheten får i dessa fall begära den skattskyldiges eller ställföreträdarens medverkan endast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § första stycket skattebrottslagen eller om åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

1.8 Förslag till förordning om ändring i mervärdesskatteförordningen (1994:223)

Häri genom föreskrivs att 17 § mervärdesskatteförordningen (1994:223) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Så snart det finns anledning att anta att ett brott enligt skattebrottslagen (1971:69) begåtts, skall skattemyndigheten anmäla detta till åklagaren. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av något annat skäl inte behövs. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

Föreslagen lydelse

17 §

Skattemyndigheten skall, senast vid den tidpunkt när någon skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), anmäla detta till åklagaren. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av något annat skäl inte behövs. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

På akten i ärendet skall antecknas den tidpunkt då skäligen misstanke om brott uppkommer eller anmälan enligt första stycket annars görs.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1997.

1.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1958:295) om sjömansskatt¹ skall införas en ny paragraf, 19 e §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 e §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att redaren eller, om redaren är juridisk person, ställföreträdare för redaren skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), är redaren eller ställföreträdaren inte längre skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har skattemyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte medverka vid denna tidigare tidpunkt. Skattemyndigheten får i dessa fall begära redarens eller ställföreträdarens medverkan endast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § första stycket skattebrottslagen eller om åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.

1.10 Förslag till förordning om ändring i sjömansskattekungörelsen (1958:301)

Härigenom föreskrivs att 22 § sjömansskattekungörelsen (1958:301) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Så snart det finns anledning att anta att brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller lagen (1958:295) om sjömansskatt begåtts, skall sjömansskattekontoret anmäla detta till åklagaren. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av något annat skäl inte behövs. I anmälan som avses i detta stycke skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

Sjömansskattekontoret skall anmäla till Sjömansskattenämnden fall i vilka betalningsskyldighet enligt 17 § 1 mom. tredje stycket lagen om sjömansskatt eller 21 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare kan komma ifråga. Kan sådan betalningsskyldighet

Föreslagen lydelse

22 §¹

Skattemyndigheten skall, senast vid den tidpunkt när någon skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) anmäla detta till åklagaren. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av något annat skäl inte behövs. I anmälan som avses i detta stycke skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

På akten i ärendet skall antecknas tidpunkten för anmälan enligt första stycket.

Skattemyndigheten skall anmäla till Sjömansskattenämnden fall i vilka betalningsskyldighet enligt 17 § 1 mom. tredje stycket lagen om sjömansskatt eller 21 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare kan komma i fråga. Kan sådan betalnings-

Nuvarande lydelse

komma i fråga i samband med ansvar för brott enligt första stycket, skall nämnden anmäla detta till åklagare.

Föreslagen lydelse

skyldighet komma i fråga i samband med ansvar för brott enligt första stycket, skall nämnden anmäla detta till åklagare.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1997.

¹ Senaste lydelse 1984:950.

1.11 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att det i uppbördslagen (1953:272)¹ skall införas en ny paragraf, 83 a §, och närmast före 83 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

*Upphörande av skyldigheten
att medverka i skatteutredning*

83 a §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att den skattskyldige eller arbetsgivaren eller, om den skattskyldige eller arbetsgivaren är juridisk person, ställföreträdare för honom skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), är den skattskyldige, arbetsgivaren eller ställföreträdaren inte skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har skattemyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte medverka vid denna tidigare tidpunkt. Skatte-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

myndigheten får i dessa fall begära den skattskyldiges, arbetsgivarens eller ställföreträdarens medverkan endast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § första stycket skattebrottslagen eller om åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

¹Lagen omtryckt 1991:97.

1.12 Förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen (1967:626)

Härigenom föreskrivs att 66 § uppbördsförordningen (1967:626)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Så snart det finns anledning att anta att brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller uppbördslagen (1953:272) begåtts, skall skattemyndigheten anmäla detta till åklagaren. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

Föreslagen lydelse

66 §

Skattemyndigheten skall, senast vid den tidpunkt när någon skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) anmäla detta till åklagaren. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

På akten i ärendet skall antecknas den tidpunkt då skäligen misstanke om brott uppkommer eller anmälan enligt första stycket annars görs.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1997.

¹Senaste lydelse av förordningens rubrik 1984:919. Förordningen omtryckt 1992:1676.

1.13 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 21 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

21 §¹

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om överflyttning av beslutsbehörighet i 2 a §, om anstånd med inbetalning av skatt i 49 och 51 §§, om dröjsmålsavgift i 58 §, om indrivning i 59 §, om ansvar för skatt som påförts en avliden eller ett dödsbo i 61 §, om central tillsyn m.m. i 72 §, om rätt att ta del av preliminär självdeklaration m.m. i 73 §, om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, m.m. i 77, 77 a, 77 c och 78 §§, om vite i 83 §, om omprövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m. i 96-103 §§ uppbördslagen (1953:272). Beslut om anstånd som avses i 49 § den

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om överflyttning av beslutsbehörighet i 2 a §, om anstånd med inbetalning av skatt i 49 och 51 §§, om dröjsmålsavgift i 58 §, om indrivning i 59 §, om ansvar för skatt som påförts en avliden eller ett dödsbo i 61 §, om central tillsyn m.m. i 72 §, om rätt att ta del av preliminär självdeklaration m.m. i 73 §, om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, m.m. i 77, 77 a, 77 c och 78 §§, om vite i 83 §, *om upphörande av skyldigheten att medverka i skatteutredning i 83 a §*, om omprövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m. i 96-103 §§ uppbördslagen

Nuvarande lydelse

lagen meddelas av beskatt-
ningsmyndigheten enligt
denna lag. Beslut om anstånd
skall skyndsamt meddelas den
skattskyldige utan kostnad för
denne.

Föreslagen lydelse

(1953:272). Beslut om
anstånd som avses i 49 § den
lagen meddelas av beskatt-
ningsmyndigheten enligt
denna lag. Beslut om anstånd
skall skyndsamt meddelas den
skattskyldige utan kostnad för
denne.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

¹ Senaste lydelse 1996:678

1.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs att 23 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om anstånd av skatt i 49 och 51 §§, om dröjsmålsavgift i 58 §, om indrivning i 59 §, om ansvar för skatt som påförs en avliden eller ett dödsbo i 61 §, om rätt att ta del av preliminär självdeklaration m.m. i 73 §, om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, m.m. i 77, 77 a, 77 c och 78 §§, om vite i 83 §, om omprövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m. i 97, 99, 101 och 103 §§ uppbördslagen (1953:272). Vad som där sägs om arbetsgivare skall då gälla den som är redovisningsskyldig enligt 14 § denna lag och vad

Föreslagen lydelse

23 §¹

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om anstånd av skatt i 49 och 51 §§, om dröjsmålsavgift i 58 §, om indrivning i 59 §, om ansvar för skatt som påförs en avliden eller ett dödsbo i 61 §, om rätt att ta del av preliminär självdeklaration m.m. i 73 §, om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, m.m. i 77, 77 a, 77 c och 78 §§, om vite i 83 §, om upphörande av skyldigheten att medverka i skatteutredning i 83 a §, om omprövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m. i 97, 99, 101 och 103 §§ uppbördslagen (1953:272). Vad som där sägs om arbetsgivare skall då gälla den som är redovisningsskyldig

Nuvarande lydelse

där sägs om skattemyndighet skall gälla Skattemyndigheten i Dalarnas län. Med uppbördsdeklaration avses enligt denna lag redovisning enligt 14 §. Beslut om anstånd skall skyndsamt meddelas den skattskyldige utan kostnad för denne.

Föreslagen lydelse

enligt 14 § denna lag och vad där sägs om skattemyndighet skall gälla Skattemyndigheten i Dalarnas län. Med uppbördsdeklaration avses enligt denna lag redovisning enligt 14 §. Beslut om anstånd skall skyndsamt meddelas den skattskyldige utan kostnad för denne.

I 3 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring finns bestämmelser om skyldighet för arbetsgivare att lämna särskild kontrolluppgift för beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

¹ Senaste lydelse 1996:679 och prop. 1995/96:224.

1.15 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare¹ skall införas en ny paragraf, 27 c §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 c §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att arbetsgivaren eller ställföreträdare för arbetsgivaren skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), är arbetsgivaren eller ställföreträdaren inte längre skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har skattemyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte medverka vid denna tidigare tidpunkt. Skattemyndigheten får i dessa fall begära arbetsgivarens eller ställföreträdarens medverkan endast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § första stycket skattebrottslagen eller åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

¹Lagen omtryckt 1991:98.

1.16 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall införas en ny paragraf, 3 kap. 65 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

65 §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att den uppgiftsskyldige eller, om den uppgiftsskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den uppgiftsskyldige skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), är den uppgiftsskyldige eller ställföreträdaren inte skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har skattemyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte medverka vid denna tidigare tidpunkt. Skattemyndigheten får i dessa fall begära den uppgiftsskyldiges eller ställföreträdarens medverkan endast om denne upp-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

lysts om sin rätt att inte medverka.

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § första stycket skattebrottslagen eller om åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

1.17 Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550)

Härigenom föreskrivs att det i tullagen (1994:1550) skall införas en ny bestämmelse, 80 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

80 a §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att den tullskyldige eller, om den tullskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den tullskyldige skäligen kan misstänkas för brott enligt denna lag är den tullskyldige eller ställföreträdaren inte skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Tullmyndigheten får i dessa fall begära den tullskyldiges eller ställföreträdarens medverkan endast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

1.18 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter skall införas en ny paragraf, 28 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

28 a §

Har det vid utredningen framkommit omständigheter som medför att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige skäligen kan misstänkas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), är den skattskyldige eller ställföreträdaren inte skyldig att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken. Har inskrivningsmyndigheten redan dessförinnan gjort anmälan om misstanke om brottet till åklagaren inträder rätten att inte medverka vid denna tidigare tidpunkt. Inskrivningsmyndigheten får i dessa fall begära den skattskyldiges eller ställföreträdarens medverkan en-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

dast om denne upplysts om sin rätt att inte medverka.

Första stycket gäller inte om anmälan inte behöver göras enligt 17 § skattebrottslagen eller om åklagaren fattat beslut om att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella gärningen eller att lägga ned sådan förundersökning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

1.19 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Härigenom föreskrivs att 5, 7 och 9 §§ lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det, om revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. *Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas.*

Föreslagen lydelse

5 §

Revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det, om revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats.

Detsamma gäller om

- 1. den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt eller*
- 2. det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas.*

Andra stycket 1 gäller inte om den reviderade inte behöver medverka i utredning av en skattefråga på grund av att denne eller ställföreträdare för denne skäligen kan misstänkas för brott.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Om det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas, får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske.

7 §

När revision inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler, får handling som omfattas av revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas för granskning om

1. föreläggande att lämna ut handlingen inte följts eller
2. det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls eller förvanskas.

Första stycket 1 gäller inte om den reviderade inte behöver medverka i utredning av en skattefråga på grund av att hon eller han skäligen kan misstänkas för brott.

Om förutsättningarna i första stycket 2 är uppfyllda, får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske.

9 §

I annat fall än som avses i 7 eller 8 § får handlingar som omfattas av ett föreläggande enligt någon av de i 1 § nämnda lagarna eftersökas och omhändertas för granskning, om föreläggandet inte följts och det finns särskild anledning att anta att den begärda handlingen finns hos den som förelagts.

Vad nu sagts gäller inte om den som förelagts inte behöver medverka i utredning av en skattefråga på grund av att han eller hon skäligen kan misstänkas för brott.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

1 Bakgrund

1.1 Inledning

Det svenska systemet för beskattning av inkomst och förmögenhet bygger sedan början av seklet på uppgifter som den skattskyldige lämnar i självdeklarationen. Kontrolluppgiftsskyldigheten, dvs. skyldigheten att lämna uppgifter till ledning för annans taxering, har efter hand byggts ut och omfattar numera inte bara arbetsinkomster utan också bl.a. ränteintäkter och ränteutgifter. Löntagarbeskattningen sker därför till stor del på grundval av uppgifter från tredje man. Fr.o.m. 1995 års taxering förtrycks uppgifter från kontrolluppgifterna på den förenklade självdeklarationen. Den skattskyldige själv ansvarar dock för att uppgifterna i självdeklarationen är riktiga.

Beskattningen av inkomstslaget näringsverksamhet bygger till övervägande delen på uppgifter som den skattskyldige lämnar i deklarationen.

Uppgiftsskyldigheten upphör inte för den skattskyldige när deklarationen lämnats in till skattemyndigheten. Han är också skyldig att medverka under en eventuell efterföljande skatteutredning genom att ge in de handlingar och lämna de uppgifter som behövs för utredningen. För uppgifter som lämnas till skattemyndigheten råder sanningsplikt. Skriftliga oriktiga uppgifter som skattemyndigheten inte kunnat rätta med stöd av kontrolluppgift kan medföra skattetillägg enligt skatteförfattningarna samt, i grövre fall, påföljd enligt skattebrottslagen (1971:69).

För att en effektiv och likformig beskattning skall kunna åstadkommas förutsätter beskattningssystemet ändamålsenliga regler för kontroll av att de skattskyldiga fullföljer sin uppgiftsskyldighet och att skattelagarna efterlevs. Skattemyndigheten har därför tämligen vida kontrollbefogenheter.

Förfarandereglerna kan dock komma i konflikt med de åtaganden som följer av de internationella konventioner som Sverige undertecknat och ratificerat.

Sverige har tillträtt bl.a. den europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). I artikel 6 i konventionen garanteras enskilda visst skydd och vissa rättigheter i brottmål och vid tvister om civila rättigheter eller skyldigheter. Konventionen är sedan den 1 januari 1995 inkorporerad i den svenska rätten.

1.2 Direktiven

Utredningens huvudsakliga uppgift är enligt direktiven att göra en översyn av lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Utredningen skall vidare se över reglerna om skattetillägg vid skönstaxering och skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration. Utredningen skall slutligen analysera hur den enskildes uppgiftsskyldighet i skatteutredningar förhåller sig till artikel 6 i Europakonventionen och till den enskildes rätt att förhålla sig passiv i brottsutredningar samt utforma de förslag som kan motiveras av analysen.

I direktiven anges beträffande artikel 6 i Europakonventionen och uppgiftsskyldigheten vid skatteutredningar följande.

Europakonventionen har från och med år 1995 inkorporerats i svensk rätt (prop. 1993/94:117, bet. 1993/94:KU24, rskr. 1993/94:246, SFS 1994:1219).

I artikel 6 i Europakonventionen finns regler om rätt till domstolsprövning och om rättssäkerhet. Europadomstolen har i några avgöranden under senare tid utvecklat innebörden av artikel 6, bl.a. vad gäller den enskildes rätt att i samband med undersökningar, som företer likheter med brottsutredningar, förhålla sig passiv och inte lämna upplysningar som är belastande för honom själv.

Skyldigheten att lämna uppgifter i skatteutredningen kompliceras ibland av att skatteutredningen kan komma att ligga till grund för en brottsutredning. Skattemyndigheten skall

nämligen i regel anmäla till åklagare så snart det finns anledning att anta att brott enligt skattebrottslagen (1971:69) begåtts. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken. Utredningarna kan också komma att drivas parallellt. Gränsdragningen mellan utredningarna kompliceras ytterligare av att skatterevisorn ofta anlitas som sakkunnig i polisutredningen. Uppgifter som lämnas i skatteutredningen kan härigenom komma att användas mot den enskilde i brottsutredningen.

I skatteutredningar lämnas uppgifter i regel under straffansvar. Skattemyndigheten kan under hot om vite framtvinga uppgifter för kontroll av att den som är skyldig att lämna uppgifter fullgjort uppgiftsskyldigheten på ett riktigt sätt. Vid brister i uppgiftslämnandet finns, som tidigare nämnts, administrativa sanktioner i form av skattetillägg, avgiftstillägg och förseningsavgift. I brottsutredningar gäller att den som är skäligen misstänkt för brott har rätt att tåga och inte behöver bidra till utredningen. Den misstänkte underrättas om brottsmisstanken först när han hörs i brottsutredningen, om utredningen då kommit så långt att han är skäligen misstänkt för brott. Konflikter mellan den enskildes skyldighet att medverka i skatteutredningen och hans rättighet att förhålla sig passiv i brottsutredningen kan därför uppstå.

Utredaren skall analysera hur den enskildes uppgiftsskyldighet i skatteutredningar förhåller sig till artikel 6 i Europakonventionen och den enskildes rätt att förhålla sig passiv i brottsutredningar. Därvid skall utredaren givetvis beakta det stora samhällsintresset av en effektiv myndighetssamverkan för att förebygga och beivra ekonomisk brottslighet.

Utredningen har, med hänsyn till den osäkerhet som för närvarande råder om de skattskyldigas uppgiftsskyldighet i skatteutredningen och de konsekvenser denna osäkerhet får såväl för de skattskyldiga som för skatteförvaltningens arbete, beslutat att förtursbehandla frågan om hur artikel 6 i Europakonventionen påverkar skatteutredningen när den skattskyldige är misstänkt för brott.

1.3 Inkorporeringen av Europakonventionen

Efter andra världskriget påbörjades inom FN ett arbete som syftade till att stärka de mänskliga rättigheterna. Den universella förklaringen om de mänskliga rättigheterna antogs av generalförsamlingen 1948.

Vid sidan av FN:s arbete med att stärka de mänskliga rättigheterna påbörjades ett motsvarande arbete i Europa. Europakonventionen utarbetades och lades fram för undertecknande år 1950. Konventionen trädde i kraft år 1950 då tio stater hade undertecknat den. Sverige undertecknade konventionen det året och ratificerade den år 1952. Samtidigt förklarade sig Sverige erkänna kommissionens behörighet att ta emot klagomål från enskilda. Sverige blev som stat folkrättsligt förpliktad att lojalt fullgöra de åtaganden som följer av konventionen. Europakonventionen som sådan blev dock inte gällande svensk rätt.

Den 19 december 1991 beslutade den dåvarande regeringen att tillkalla en kommitté för att bl.a. utreda om det var möjligt och lämpligt att införliva Europakonventionen med svensk rätt. Kommittén, som antog namnet Fri- och rättighetskommittén, föreslog i sitt delbetänkande Fri- och rättighetsfrågor (SOU 1993:40) att Europakonventionen skulle inkorporeras i svensk rätt genom grundlag. Utredningens förslag om inkorporeringen av Europakonventionen lades till grund för lagstiftning våren 1994 (prop. 1993/94:117, bet. 1993/94:KU24, rskr. 1993/94:246, SFS 1994:1219).

Enligt vår interna rätt har författningar av högre konstitutionell valör företräde framför författningar med lägre konstitutionell valör. Regeringen framhöll i propositionen 1993/94:117, Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor (s. 39), att det i 2 kap. regeringsformen finns en omfattande reglering av fri- och rättigheter som inspirerats av Europakonventionen. För att undvika en dubbelreglering av vissa rättigheter på samma konstitutionella nivå föreslogs i propositionen inkorporering av Europakonventionen genom vanlig lag.

Konventionen har genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna inkorporerats i svensk rätt. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1995.

Regeringen uttalade i propositionen (s. 37) att den omständigheten att en författning grundas på en internationell bestämmelse inte i sig innebär att den har företräde framför andra författningar av samma konstitutionella valör. Regeringen framhöll vidare att det även efter en inkorporering av Europakonventionen, såsom hittills, i första hand ankommer på lagstiftaren att se till att den svenska rätten stämmer överens med konventionens bestämmelser. Konstitutionsutskottet delade regeringens uppfattning (bet. 1993/94:KU24 s. 19).

En svensk domstol eller myndighet kan emellertid ställas inför ett påstående att en författning står i strid med en konventionsbestämmelse. Regeringen anförde att i det säkerligen fåtal fall då en svensk regel kan anses strida mot konventionen domstolarna och förvaltningsmyndigheterna får avgöra hur konflikterna skall lösas. Myndigheterna kan enligt regeringen göra följande överväganden.

Först och främst har rättstillämparen att förvissa sig om att en motstridighet verkligen föreligger. Om det är tveksamt har rättstillämparen att överväga om den svenska regeln tolkningsvis kan ges ett innehåll som svarar mot konventionens krav. En allmän tolkningsprincip är, framhöll utskottet, att våra författningar är förenliga med våra internationella åtaganden och att de därför skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. fördragskonform tolkning. Om det ändå visar sig att det är fråga om en verklig lagkonflikt mellan två hierarkiskt sidordnade bestämmelser måste rättstillämparen välja vilka bestämmelser som skall läggas till grund för avgörandet.

Regeringen redogjorde (s. 37 ff.) för olika tillämpliga tolkningsprinciper vid en eventuell lagkonflikt och anförde sammanfattningsvis följande. Om lagregeln utfärdats före inkorporeringen av Europakonventionen kan rättstillämparen tillämpa lex posterior-principen innebärande att yngre lag ges företräde framför äldre. Rättstillämparen kan emellertid ibland ha anledning att i stället tillämpa principen om lex specialis,

som innebär att en specialregel går före en allmänt hållen regel. Slutligen har Högsta domstolen i sitt remissvar över Fri- och rättighetskommitténs betänkande pekat på en tredje princip, nämligen att konventionen även om den enligt den inhemska hierarkin inte har högre rang än en vanlig lag, ändå på grund av sin speciella karaktär ges en särskild vikt vid konflikt med inhemska regler.

I samband med att Europakonventionen införlivades med svensk lag infördes i regeringsformen en ny bestämmelse enligt vilken lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med konventionen, 2 kap. 23 § regeringsformen.

Konstitutionsutskottet underströk (s. 20), att om en rättstillämpare finner att en svensk bestämmelse bör ges tolkningsföreträde framför en konventionsbestämmelse, bör rättstillämparen enligt lagprövningsregeln i 11 kap. 14 § regeringsformen pröva den svenska regeln mot 2 kap. 23 § regeringsformen. Om den svenska regeln uppenbart strider mot konventionsbestämmelsen bör den förstnämnda sättas åt sidan.

I propositionen (s. 40) framhöll regeringen sammanfattningsvis att den svenska lagstiftningen vid en översiktlig bedömning av rättsläget i allmänhet torde kunna sägas uppfylla konventionens krav. Enligt departementschefen kunde tveksamhet dock råda om hur väl Sverige uppfyller kravet på rätt till domstolsprövning av civila rättigheter eller skyldigheter enligt artikel 6 och därmed sammanhängande krav på tillgång till inhemskt rättsmedel enligt artikel 13.

1.4 Artikel 6 i Europakonventionen

1.4.1 Allmänt

Enligt artikel 6 i Europakonventionen skall frågor som är av särskild vikt för den enskilde kunna bli föremål för domstolsprövning. Rätten till domstolsprövning är som sådan en viktig rättssäkerhetsgaranti men det är också viktigt att den enskilde under domstolsförandet tillförsäkras vissa rättigheter. Artikel 6 föreskriver följande.

1. Envar skall, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten må utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till sedligheten, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då hänsyn till minderåriga eller till parternas privatlivs helgd så kräva eller, i den mån domstolen så finner strängt nödvändigt, i fall då på grund av särskilda omständigheter offentlighet skulle lända till skada för rättvisans intresse.

2. Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.

3. Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall äga följande minimirättigheter:

a) att ofördröjligen på ett språk, som han förstår, och i detalj bliva underrättad om innebörden av och orsaken till anklagelsen mot honom;

b) att åtnjuta tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar;

c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde, som han själv utsett, eller att, i fall då han saknar erforderliga medel för betalning av rättegångsbiträde, erhålla sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar;

d) att förhöra eller låta förhöra vittnen, som åberopas emot honom, samt att för egen räkning få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom;

e) att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk, om han icke förstår eller talar det språk som begagnas i domstolen.

Artikelns övergripande syfte är således att ge den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk. Reglerna i artikeln ställer krav på såväl domstolen som processen. I avsnitten 1.4.4 - 1.4.6 redogörs närmare för de rätts säkerhetsgarantier som den enskilde har rätt till vid prövning av rättsliga anspråk.

Rätten till domstolsprövning enligt punkt 1 i artikel 6 gäller ärenden där det är fråga om en tvist om den enskildes civila rättigheter eller skyldigheter eller om en anklagelse för brott. Vad som avses med civila rättigheter eller skyldigheter och anklagelse för brott behandlas närmare i avsnitten 1.4.2 och 1.4.3.

Den som är anklagad för brott skall vidare enligt punkt 2 i artikeln anses som oskyldig tills han dömts för brottet (se avsnitt 1.4.7). Den anklagade skall alltid garanteras vissa minimirättigheter under brottmålsförfarandet. De ifrågavarande rättigheterna nämns särskilt i punkt 3 i artikel 6, se vidare avsnitt 1.4.8.

1.4.2 Civila rättigheter och skyldigheter

Varje tvist om en rättighet eller skyldighet omfattas inte av artikelns tillämpningsområde. För att artikeln skall bli tillämplig på rättigheter och skyldigheter ställs tre krav.

Det måste för det första föreligga en verklig tvist mellan två enskilda personer eller mellan en enskild person och en myndighet. För att det skall anses föreligga en verklig tvist i konventionens mening måste den vara reell och seriös. Den enskilde måste på rimliga grunder kunna göra gällande att det föreligger en reell och seriös tvist. Vid uppenbart ogrundade anspråk föreligger ingen verklig tvist enligt artikel 6. Tvisten kan avse rättighetens existens men också dess omfång eller sättet att utöva den.

En annan förutsättning är att tvisten skall gälla en rättighet som grundar sig på den nationella rätten. Som framgår av föregående avsnitt är artikel 6 en processuell bestämmelse som syftar till att ge den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk. Artikel 6 syftar inte till att skapa nya materiella anspråk utöver dem som följer av den inhemska rätten. Med rättighet i konventionens mening avses även förmåner av olika slag som tillerkänns de enskilda individerna i den inhemska rätten.¹

Tvisten måste slutligen gälla en *civil rättighet eller skyldighet*. Huruvida en rättighet eller skyldighet kan karaktäriseras som en civil sådan och omfattas av artikeln är inte alltid

¹ Beträffande avgöranden i Europadomstolen hänvisas bl.a. till Hans Danelius sammanställning i SvJT 1991 s. 279 ff. och SvJT 1994 s. 346 ff.

uppenbart. Europadomstolen har uttalat att begreppet civil rättighet eller skyldighet är autonomt och därför inte skall tolkas enligt någon nations inhemska rätt. Hur en rättighet klassificeras i inhemska rätt, dvs. som ett civilrättsligt eller ett förvaltningsrättsligt anspråk, har ingen avgörande betydelse. Det avgörande är rättighetens materiella innehåll. Alla förfaranden som är avgörande för utgången i en tvist om en privat rättighet eller skyldighet skall anses avse en civil rättighet eller skyldighet oavsett om denna är av offentligrättslig karaktär eller ej i den inhemska rätten. Europadomstolen har funnit att artikel 6 är tillämplig på flera förfaranden som i staternas nationella rättsordning hänförs till förvaltningsrätten och inte till civilrätten. Enligt Europadomstolens praxis betraktas som civila rättigheter bl.a. frågor om enskild äganderätt, rätten att bedriva viss ekonomisk verksamhet, skadestånd, vissa sociala förmåner och familjerättsliga rättigheter.

Skyldigheten att betala skatt är inte en civil skyldighet och anses inte omfattad av artikeln. Kommissionen har regelmässigt avvisat ärenden som gäller själva skatteanspråket.²

1.4.3 Anklagelse för brott

Artikel 6 åsyftar endast straffprocessuella förfaranden som syftar till att avgöra om den anklagade har gjort sig skyldig till brott eller inte. Sådana straffrättsliga förfaranden som t.ex. straffprocessuella tvångsåtgärder, avser inte anklagelser för brott enligt bestämmelserna i artikeln.³

Begreppet "anklagelse för brott" eller "anklagad för brottslig gärning" är i artikel 6 autonomt precis som begreppet "civil rättighet". Begreppet "anklagelse för brott" skall således ges en självständig innebörd. Det avgörande är inte om gärningen

²Se bl.a. P. van Dijk och G.J.H. van Hoof, *Theory and practice of the European Convention on Human rights*, s. 303 och i not 488 angivna avgöranden och Danelius, *Mänskliga rättigheter*, 5 uppl., s. 144.

³Danelius, *Mänskliga rättigheter*, 5 uppl., s. 146.

inom den nationella rättsordningen eller på annat sätt klassificeras som en brottslig gärning. Disciplinära förfaranden faller normalt utanför tillämpningsområdet för artikel 6. Alla handlingar som nationen själv kriminaliserat omfattas normalt av artikel 6. Artikeln omfattar vidare handlingar som avkriminaliserats i den nationella rätten men som även efter avkriminaliseringen medför straffliknande påföljder. Slutligen omfattar artikeln vissa andra handlingar som i den nationella rätten behandlas på ett snarlikt sätt. Vid prövningen av om en gärning skall anses utgöra en brottslig handling enligt konventionen gör Europadomstolen en bedömning av gärningens och sanktionens egenskaper. Därvid beaktas bl.a. gärningens art, sanktionens syfte och om sanktionen kan omvandlas till en frihetsberövande påföljd.⁴ Rättssäkerhetsgarantierna i artikeln aktualiseras vid den tidpunkt då någon är anklagad för en brottslig handling enligt artikel 6. Denna tidpunkt kan inträda redan innan den misstänkte har åtalats för brottet i fråga. Rättssäkerhetsgarantierna gäller även i den överprövande instansen vid ett eventuellt överklagande.

1.4.4 Tillgång till oavhängig och opartisk domstol

För att den enskilde skall kunna komma i åtnjutande av den i konventionen garanterade rätten till en opartisk och rättvis rättegång ("fair hearing" eller "entendue équitablement") måste det finnas en enligt lag inrättad domstol, som den enskilde kan vända sig till vid tvister. Finns det ingen möjlighet till domstolsprövning enligt den nationella rätten föreligger ett brott mot konventionen.⁵ Domstolsprövningen kan vara begränsad

⁴Se t.ex. Engel m.fl. mot Nederländerna, dom den 8 juni 1976, serie A 22.

⁵Frånvaron i Sverige av möjlighet till domstolsprövning i vissa förvaltningsärenden har av Europadomstolen ansetts vara brott mot konventionen, se t.ex. Sporrang och Lönnroth, dom den 23 september 1982 serie B 52; Bodén, dom den 27 oktober 1987, serie B 125; Pudas, dom den 27 oktober 1987, serie A 125, m.fl.

om begränsningen tjänar ett legitimt ändamål och står i rimlig proportion till ändamålet. Begränsningen får inte vara så långtgående att den urholkar det centrala innehållet i artikeln.

Domstolen skall vara oavhängig och opartisk. En domstol får därför inte i sin dömande verksamhet vara beroende av statsmakterna eller av parterna. För en utomstående iakttagare får det inte föreligga några tvivel om domstolens opartiskhet. För att kravet på opartiskhet skall vara uppfyllt får domaren inte i samma mål eller i ett annat mål med samma part ha fattat ett beslut som kan föregripa hans ställningstagande. Domstolens ledamöter får inte heller ha en önskan att gynna den ena parten.⁶

Med domstol avses inte endast de domstolar som ingår i ett lands domstolsorganisation. Även besvärnämnder av olika slag med vissa intresseledamöter har av Europadomstolen ansetts vara domstolar i konventionens mening.⁷

1.4.5 Rätten till rättvis och offentlig rättegång

Den enskilde garanteras genom artikel 6 en rättvis och offentlig rättegång, "fair and public hearing". Av rätten till en "rättvis rättegång" följer flera krav på rättegången: rättegången skall vara opartisk, parterna måste på ett uttömmande sätt få lägga fram sin sak inför domstolen och domstolsförfarandet måste uppfylla vissa krav på rättssäkerhet.

Av ordalydelsen i artikel 6 framgår inget uttryckligt krav på muntligt förfarande i domstolen. Enligt Europadomstolens praxis är emellertid muntlighet huvudregeln.⁸ Kravet på offentlig rättegång (public hearing) innebär således att parterna skall få träda fram direkt inför domstolen och att förhandlingen är offentlig. Även om muntlighet är huvudprincipen enligt

⁶ Se t.ex. Langborger mot Sverige, dom den 22 juni 1989, serie A 155.

⁷ Se t.ex. Campbell och Fell mot Storbritannien, dom den 25 februari 1982, serie B 80.

⁸ Danelius, Mänskliga rättigheter, 5 uppl., s. 157.

artikel 6 gäller inte kravet på muntlig förhandling generellt. En part kan avstå aktivt eller passivt från sin rätt till muntlighet. Om en part anses ha avstått från muntlighet föreligger inget brott mot konventionen om ärendet handläggs skriftligt. Europadomstolen har vidare funnit att det inte strider mot artikeln att vägra muntlig förhandling i överinstansen om denna endast prövar rättsfrågor och muntlig förhandling hållits i underinstansen.

I fallen Håkansson och Stuesson⁹ hade den svenska hovrätten underlåtit att hålla huvudförhandling i mål om exekutiv auktion. Eftersom sådana mål vanligen avgjordes på handlingarna borde klagandena ha begärt huvudförhandling om de ansett det vara viktigt.¹⁰ Enligt Europadomstolen hade det därför inte skett något brott mot konventionen. I fallet Ekbatani¹¹ borde emellertid, enligt Europadomstolen, den svenska hovrätten ha hållit muntlig förhandling då sakomständigheterna i målet var stridiga.

Förhandlingen skall vara offentlig med de undantag som framgår av artikeln.¹² Vidare skall domen avkunnas offentligt även om det har funnits fog för att hålla förhandlingen inom stängda dörrar. Domen måste således offentliggöras. Det är dock inte nödvändigt att domen avkunnas muntligt av domstolen. En dom behöver inte heller offentliggöras i sin helhet om det finns skäl att sekretessbelägga vissa domskäl. Det avgörande är att domslutet är offentligt.

För att en rättegång skall anses vara rättvis, "fair", krävs att parterna har likvärdiga processuella rättigheter inför domstolen ("equality of arms" eller "égalité des armes"), vilket innebär att den enskilde skall beredas möjlighet att närvara vid rättegång-

⁹Håkansson och Stuesson mot Sverige, dom den 21 februari 1990, serie A 163.

¹⁰Se vidare t.ex. Axen mot Tyskland, dom den 8 december 1983, A 72 och Monell och Morris mot Storbritannien, dom den 2 mars 1987, C 115.

¹¹Ekbatani mot Sverige, dom den 26 maj 1988, A 134.

¹²Se t.ex. Engel m.fl. mot Nederländerna, dom den 8 juni 1976; A 22 och H mot Belgien, dom den 30 november 1987, B 127.

en och ha rättegångsbiträde. I rätten till rättvis rättegång ingår ett krav på kontradiktoriskt förfarande. Domstolen får inte till den enskildes nackdel grunda sitt avgörande på utredningsmaterial som den enskilde inte fått ta del av. Består bevisningen av vittnesförhör skall den enskilde ges möjlighet att hålla motförhör med vittnet.

1.4.6 Rättegång inom skälig tid

Rättegången skall hållas inom skälig tid. Vad som är en skälig tidsperiod enligt artikel 6 varierar från fall till fall. I tvistemål räknas tiden från den dag då målet anhängiggörs vid domstol fram till dess slutlig dom föreligger. Tidsperioden räknas i brottmål från det att den misstänkte underrättas om misstanken och löper fram till dess att det finns ett lagakraftvunnet avgörande i under- eller överinstans. Eftersom perioden börjar löpa från det att den misstänkte får kännedom om att han är misstänkt för brott inräknas även förundersökningen, i den del som ligger efter underrättelsen om misstanken, i den relevanta tidsperioden.

Vid bedömningen av tidsperiodens skälighet tar Europadomstolen i allmänhet hänsyn till målets komplexitet, parternas agerande och myndigheternas och domstolarnas handläggning. I brottmål får däremot bristande samarbete från den tilltalades sida inte läggas honom till last. Å andra sidan skall staten inte behöva stå till svars om handläggningen fördröjts genom den tilltalades överklaganden eller framställningar.

1.4.7 Oskuldspresumtionen

Den som är anklagad för brott har rätt att betraktas som oskyldig tills hans skuld lagligen fastställts. I fallen Salabiaku¹³ och Pham Hoang¹⁴ prövades frågan om rättsliga presumtioner i strafflagstiftningen var förenliga med artikel 6. Klagandena hade i båda fallen dömts för smuggling av narkotika i en väska. Enligt fransk lag presumerades den som gått förbi tullen med förbjudet gods ha haft uppsåt. Eftersom den franska domstolen i det aktuella fallet tillämpat presumtionsregeln försiktigt och tagit hänsyn till omständigheterna i de faktiska fallen ansågs oskuldspresumtionen inte ha kränkts.

1.4.8 Minimirättigheterna i brottmål

I artikel 6 punkt 1 anges det allmänna kravet på en rättvis rättegång. De minimirättigheter enligt punkten 3 som tillkommer den som är anklagad för en brottslig handling skall ses som karaktäristiska och särskilt viktiga exempel på villkor som måste vara uppfyllda för att en brottmålsrättegång skall uppfylla kravet i punkt 1 på rättvis rättegång.

Den som är anklagad för en brottslig handling har rätt att ofördröjligen och i detalj på ett språk som han förstår bli underrättad om grunden för anklagelsen mot honom.

Danelius har framhållit beträffande artikel 6 att den underrättelse som här avses måste vara mer precis och detaljerad än den underrättelse som skall lämnas till en anhållen person enligt artikel 9 punkt 2 i Internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter och artikel 5 punkt 2 i Europakonventionen.¹⁵ Den som anklagas för brott skall

¹³Salabiaku mot Frankrike, dom den 7 oktober 1988, A 141.

¹⁴Pham Hoang mot Frankrike, dom den 25 september 1992, B 243.

¹⁵Enligt artikel 9 punkt 2 i Internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter och artikel 5

enligt artikel 6 inte bara underrättas om de gärningar som läggs honom till last utan också om den rättsliga klassificeringen av dessa gärningar. Underrättelsen kan vara muntlig eller skriftlig men skall vara så utförlig att den anklagade får möjlighet att förbereda sitt försvar på ett tillfredsställande sätt.¹⁶

Den misstänkte skall vidare ges tid och möjlighet att förbereda sitt försvar. För att han skall kunna förbereda sitt försvar måste han få möjlighet att samråda med sin advokat.¹⁷ Den misstänkte har rätt att kostnadsfritt få rättegångsbiträde, om han saknar medel och ärendet är av sådan beskaffenhet att rättvisans intresse kräver att han biträds av ett rättegångsbiträde. Vidare har han rätt till en kostnadsfri tolk om han inte förstår språket.

Slutligen har Europadomstolen i fallet Funke¹⁸ slagit fast att den som är anklagad för en brottslig handling har rätt att tiga och inte får tvingas att producera bevis mot sig själv.

1.5 Frågeställningar som utredningen skall behandla

Den skattskyldige lämnar i Sverige i regel uppgifter i skatteutredningar under straffansvar. Skattemyndigheten kan genom att använda de tvångsmedel som den har till sitt förfogande få tillgång till uppgifter för att kontrollera att den skattskyldige fullgjort sin uppgiftsskyldighet.

Om den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter till skattemyndigheten kan myndigheten påföra honom administrativa sanktioner i form av skatte- eller avgiftstillägg. Är det fråga om misstanke om skattebrott skall skattemyndigheten anmäla misstanken till åklagarmyndigheten. De uppgifter som den

punkt 2 i Europakonventionen skall den som är arresterad snarast möjligt underrättas om skälen för åtgärden och om varje anklagelse mot honom.

¹⁶Danelius, *Mänskliga rättigheter*, 5 uppl., s. 178.

¹⁷Cambell och Fell mot Storbritannien, dom den 28 juni 1984, B 80.

¹⁸Funke mot Frankrike, dom den 25 februari 1993 serie A 256.

skattskyldige lämnat till skattemyndigheten kan överlämnas till förundersökningsledaren och användas i skattebrottsutredningen.

Fråga uppkommer om ett förfarande som kan leda till att administrativa sanktioner påförs skall anses avse en anklagelse för brott i konventionens mening. Svenska särskilda avgifter i form av skattetillägg, förseningsavgift m.m. vid beskattningen har inte varit föremål för Europadomstolens prövning. Om de administrativa sanktionerna i skatteförfarandet skall anses omfattade av artikel 6 måste det undersökas om våra skatteprocessuella regler tillgodoser rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 eller om reglerna måste anpassas till artikeln. Vi tar upp skattetilläggsförfarandet i kapitel 2 och förfarandet med förseningsavgifter i kapitel 3.

Lämnande av en oriktig uppgift till skattemyndigheten kan leda till beslut om eftertaxering eller motsvarande beslut om ändring i beskattningen. Utredningen undersöker i kapitel 4 om eftertaxerings- eller efterbeskattningsförfarandet kan anses utgöra ett sådant förfarande av straffrättslig karaktär som omfattas av artikel 6.

Oriktiga uppgifter kan slutligen leda till åtal enligt skattebrottslagen (1971:69). Skattemyndighetens utredning i skatteärendet används ofta i förundersökningen och ligger i vissa fall till grund för åtalet. En viktig fråga är därför om även skattemyndigheten måste iaktta vissa av rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 under skatteutredningen för att brottmålsförfarandet inte skall anses strida mot artikel 6. Artikelns betydelse i skatteutredningar när misstanke om brott föreligger behandlas i kapitel 5.

Skattemyndigheten kan i vissa fall tillämpa lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) om den skattskyldige inte medverkar i utredningen på föreskrivet sätt. I kapitel 6 diskuteras hur dessa tvångsåtgärder förhåller sig till artikel 6.

2 Skattetillägget och artikel 6

Utredningens bedömning: Utredningen anser vid en sammantagen bedömning av hittillsvarande praxis och annat tillgängligt material att övervägande skäl talar för att det svenska skattetilläggsförfarandet inte omfattas av artikel 6. Utredningens slutsats är att de svenska skattetilläggsreglerna för närvarande inte kräver någon åtgärd på grund av att de skulle stå i strid med artikel 6.

2.1 Nuvarande ordning

Innan skattetillägget infördes år 1972 kunde överträdelser av reglerna om uppgiftslämnande till skattemyndigheten endast medföra straff enligt det straffrättsliga sanktionssystemet. Detta system var tungrott och upplevdes som orättvist eftersom endast ett fåtal skattskyldiga, slumpmässigt utvalda, blev åtalade för skattebrott.

Administrativa sanktioner handläggs av beskattningsmyndigheter och förvaltningsdomstolar vid sidan av det straffrättsliga systemet. Skattetillägget påförs av beskattningsmyndigheten genom ett administrativt förfarande. Tillägget påförs i princip på objektiva grunder, dvs. utan krav på oaktsamhet eller uppsåt. Vid mindre felaktigheter är skattetillägg ofta den enda reaktionen från samhällets sida. Skattetillägget ansågs av lagstiftaren vara ett betydelsefullt påtryckningsmedel mot felaktigt och ofullständigt uppgiftslämnande till skattemyndigheterna och en metod för att förmå skattskyldiga att fullgöra sin deklarationsskyldighet så att skatteuttaget blir riktigt. Systemet ansågs vara effektivt eftersom de uppgifter som tjänstemannen erhåller vid utredningen av beskattningsfrågan direkt kan läggas till grund för frågan om påförande av skattetillägg.

Enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, skall skattetillägg påföras skattskyldig som skriftligen lämnat en

oriktig uppgift till ledning för sin taxering. Innan ett beslut om skattetillägg fattas skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig. För att tillägg skall påföras krävs det inte att den skattskyldige förfarit vårdslöst eller haft uppsåt att undandra skatt, utan det räcker att den skattskyldige objektivt sett lämnat en oriktig uppgift. Tillägg skall dock enligt 5 kap. 4 § TL inte påföras vid uppenbara fel eller oriktiga yrkanden eller om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften. Skattetillägg skall inte heller påföras om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med stöd av kontrolluppgifter i inkomstlagen tjänst och kapital. Tillägg utgår vid inkomsttaxeringen med 40 eller 20 procent av den skatt som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften hade följts.

Skattetillägg skall också påföras om avvikelse har skett från en deklaration genom skönstaxering, 5 kap. 2 § första stycket TL. Skönstaxering kan ske om skatt eller underlaget för skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grundval av lämnade uppgifter. I dessa fall påförs skattetillägget inte på grund av en oriktig uppgift utan på grund av att deklarationen varit så bristfällig att den inte kunnat läggas till grund för taxeringen.

Har den skattskyldige underlåtit att lämna deklaration trots att föreläggande att deklarerera skickats ut till honom skönstaxeras han och skattetillägg påförs honom med anledning av skönstaxeringen. Inkommer deklaration inom viss i lagen angiven tid skall emellertid skattetillägget undanröjas. Skattetillägget är i detta fall ett medel för att förmå den skattskyldige att över huvud taget fullgöra sin deklarationsskyldighet.

Även om skattetillägget påförs på objektiva grunder innehåller skattetilläggsförfarandet subjektiva bedömningar genom eftergiftsgrunderna. Dessa skall beaktas självant av skattemyndigheten. Den skattskyldige har dock bevisbördan för att en eftergiftsgrund föreligger. Ett skattetillägg skall enligt 5 kap. 6 § TL efterges på grund av personliga skäl om den felaktiga uppgiften har samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande. Ett skattetillägg skall vidare efterges om den oriktiga uppgiften kan anses ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Slutligen skall ett skattetil-

lägg efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

Bestämmelser om administrativa sanktioner med i princip samma uppbyggnad som i taxeringslagen finns i mervärdeskatte-
lagen (1994:200), tullagen (1994:1550), lagen (1984:151) om
punktskatter och prisregleringsavgifter och lagen (1984:668)
om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Skattetillägg utgår oavsett om gärningen medför straff enligt
skattebrottslagen eller inte. Vid straffmätningen för skattebrott
kan skattetillägget emellertid i vissa fall beaktas. Det är dock
inte en förutsättning för att ådöma någon straff enligt
skattebrottslagen att skattefrågan är avgjord, jfr 15 § skatte-
brottslagen (1971:69).

Eftersom påförandet av skattetillägget är ett administrativt
förfarande som är skilt från det straffrättsliga förfarandet
omfattas det inte av rättegångsbalkens (RB) regler om förun-
dersökning. Den skattskyldige tillförsäkras därför inte de
rättigheter, nämligen rätten till advokat och rätten att förhålla
sig passiv, som enligt RB:s regler inträder när någon skäligen
är misstänkt för brott. Han har enligt 6 kap. 24 § TL däremot
rätt till muntlig förhandling i länsrätt och kammarrätt om han
begär att en sådan skall hållas.

Utredningen skall undersöka om ett oriktigt uppgiftslämnande
som får till följd att skattetillägg påförs är en brottslig
handling i Europakonventionens mening. Frågan om det
svenska skattetilläggsförfarandet omfattas av artikel 6 hänsköts
till kommissionen redan år 1985 av Max von Sydow.¹⁷ Han
hävdade att det stred mot artikel 6 att han vid tillämpning av då
gällande regler inte hade fått muntlig förhandling i förvalt-
ningsdomstolarna trots att han begärt det. Efter det att kommis-
sionen beslutat att ta upp ärendet till prövning förliktes
emellertid Max von Sydow och den svenska staten. Huruvida
det svenska skattetillägget är ett straff enligt artikel 6 har
således inte prövats av vare sig kommissionen eller Europa-
domstolen.

¹⁷ Application No. 11464/1985.

Såsom kommer att framgå av redogörelsen i avsnitt 2.3.1 är handlingens eller sanktionens rubricering i den nationella rätten inte avgörande för klassificeringen enligt konventionen. Inte heller har det någon betydelse hur människor i allmänhet uppfattar en sanktion. I Europakonventionen har uttrycken "anklagelse för brott" och "anklagad för brottslig gärning" en autonom betydelse. Innebörden av begreppen framgår av praxis. Europadomstolen och kommissionen har under årens lopp prövat hur olika slag av administrativa sanktioner förhåller sig till artikel 6. I avsnitt 2.3.1 och 2.3.2 lämnas en redogörelse för några viktigare rättsfall från Europadomstolen och kommissionen.

2.2 Administrativa sanktioner i några andra länder

I detta avsnitt redogör utredningen – mycket översiktligt – för administrativa sanktioner vid skatteöverträdelse i några andra länder. Utredningen har inte gjort någon bedömning av om artikel 6 beaktas eller borde beaktas i de olika administrativa sanktionssystemen.

De flesta europeiska stater tillämpar ett administrativt sanktionssystem parallellt med ett straffrättsligt förfarande vid överträdelse av skattelagstiftningen. Övriga länders sanktionssystem skiljer sig dock från det svenska skattetillägget genom förekomsten av subjektiva rekvisit och genom att sanktionens storlek är beroende av den skattskyldiges skuld.

Finland

I Finland har administrativa sanktioner i beskattningsförfarandet tillämpats sedan 1920-talet. Enligt reglerna i beskattningslagen kan skatteförhöjning utgå om den skattskyldige lämnat bristfällig eller felaktig deklaration eller felaktiga handlingar. Skatteförhöjningen beslutas av skattemyndigheten och påförs med viss procent av den skatt som föranleds av den undanhåll-

na inkomsten. Om bristfälligheten endast gäller en del av den skattskyldiges inkomster beräknas skatteförhöjningen på den skatt som belöper på denna del. Vidare kan skatteförhöjning påföras om den skattskyldige utan giltig orsak underlåtit att inge självdeklaration eller annan handling. Procentsatsens storlek är bl.a. beroende av den skattskyldiges grad av skuld. Om den skattskyldige uppsåtligt eller av grov vårdslöshet lämnat en felaktig handling kan skatteförhöjning påföras med det dubbla beloppet. Skatteförhöjningen kan i dessa fall uppgå till högst 100 procent.

I förseningsfallen utgår förseningsavgift vars storlek är beroende av förseningens längd. Avgiften är till sin karaktär en dröjsmålsränta.

I Finland är de skattskyldiga inte tillförsäkrade alla rättigheter under förfarandet som följer av artikel 6. Någon rätt till muntlig förhandling i ett skatteförhöjningsärende föreligger inte. Finland anslöt sig till Europakonventionen år 1990. De administrativa sanktionernas förhållande till artikel 6 har, såvitt känt, inte väckt någon debatt i Finland.

Norge

Även i Norge tillämpas ett administrativt sanktionssystem för att beivra skatteöverträdelser. Enligt skatteloven kan skattskyldig, som till ligningsmyndigheten har lämnat en oriktig eller ofullständig uppgift som är av betydelse för att åsätta en riktig taxering, påföras tilleggs-skatt med 30 procent av den skatt som kunde ha dragits undan det allmänna. Om den skattskyldige har förfarit grovt oaktsamt eller uppsåtligt kan tilleggs-skatt påföras med 60 procent. Tilleggs-skatten tas ut med bara 15 procent om uppgiften går lätt att kontrollera, t.ex. mot kontrolluppgift. Tilleggs-skatt skall inte påföras om felaktigheten beror på ett uppenbart räkne- eller skrivfel eller om den på grund av personliga skäl är ursäktlig.

Om den skattskyldige inte har inkommit med deklaration skall han påföras en avgift vars storlek beror på förseningens

längd. Avgift påförs också om han förelagts att inkomma med handlingar och inte hörsammar föreläggandet.

I Norge tillförsäkras de skattskyldiga inte alla rättigheter som följer av artikel 6 under förfaranden om tillleggsskatt. De administrativa sanktionernas förhållande till artikel 6 har berörts i doktrinen men har såvitt känt inte föranlett lagstiftaren att vidta några åtgärder.¹⁹

Danmark

I Danmark finns ingen särskild administrativ sanktion för överträdelse av skattelagstiftningen. I stället kan beskattningsmyndigheterna vid brott mot skattelagstiftningen besluta om bötesstraff. Enligt skattekontrollloven kan den som uppsåtligt lämnar oriktiga uppgifter till ledning för taxeringen bestraffas för gärningen med böter eller med frihetsberövande. Om den undandragna skatten inte överstiger 100 000 kronor och om den skattskyldige godtar böterna kan förfarandet avslutas vid sidan av ett straffrättsligt förfarande. Ligningsrådet får besluta att böterna fastställs i administrativ ordning. Straffsanktionerna berör i första hand näringsidkare eftersom uppgifter som kunnat rättas med stöd av kontrolluppgifter normalt inte medför någon påföljd. För de indirekta skatterna finns i stort motsvarande bestämmelser.

I Danmark anses böterna vara ett straff och gärningen anses sålunda vara en brottslig handling. De skattskyldiga har t.ex. rätt till rättegångsbiträde om det kan bli fråga om att påföra honom böter.

Tyskland

Skatteöverträdelsena indelas i två grupper, Steuerstrafataten och Steuerordnungswidrigkeiten. Den förra gruppen omfattar

¹⁹ Se t.ex. Jörgen Aall, Rettergang og menneskerettigheter s. 457.

grövre brott som beivras genom ett straffrättsligt förfarande medan den senare omfattar överträdelse av lindrigare slag som lagförs i administrativ ordning. Mindre allvarliga överträdelse är grovt oaktsamt undandragande av skatt, förfaranden som innebär risk för skatteundandragande samt försök till skatteundandragande. En särskild enhet inom beskattningsmyndigheten (Straf- und Bussgeldsachenstellen) påför penningbot (Bussgeld) som till sin storlek är beroende av gärningens farlighet och den skuld som belastar gärningsmannen. Beskattningsmyndigheten får i stället för böter meddela varning.

Även i Tyskland kan överträdelsen medföra en straffrättslig påföljd om den skattskyldige inte godtar böterna. Gärningen i fråga anses vara en brottslig gärning.

Österrike

I Österrike finns inga administrativa sanktioner vid oriktig uppgift motsvarande våra skattetillägg. Överträdelse av skattelagstiftningen beivras inom det straffrättsliga systemet.

Holland

I Holland finns administrativa sanktioner på skatteområdet som i stora drag påminner om de svenska skattetilläggen. Endast grövre skattebrott lagförs i allmän domstol. Lindrigare förseelser bestraffas genom de administrativa sanktioner som påförs av skattemyndigheten.

Den högsta domstolen i Holland slog i en dom den 19 juni 1985 fast att de holländska reglerna om skattetillägg stod i strid med artikel 6 i Europakonventionen. Skattetillägg utgick vid oriktig uppgift med 100 procent av den undanhållna inkomsten om den skattskyldige inte kunde visa att det förelåg förmildrande omständigheter. Kunde han visa ursäktlighet sattes tillägget ned till lägst 10 procent. Förfarandet med administrativa sanktioner har efter högsta domstolens upp-

märksammade rättsfall omarbetats. Numera anses alla administrativa sanktioner utgöra straff enligt den holländska lagstiftningen och vid förfarandet tillämpas straffprocessuella regler. För påförande av en administrativ sanktion krävs att en viss grad av skuld har fastställts. Tillägg utgår med t.ex. 20, 50 eller 100 procent av den undandragna inkomsten. Skattemyndigheten har bevisbördan för de subjektiva rekvisit som krävs för respektive procentsats. Under förfarandet tillämpas holländska straffprocessuella regler. Rättssäkerhetsgarantierna beaktas av skattemyndigheten så snart det föreligger en "criminal charge". De administrativa sanktionerna kan inte omvandlas till frihetsberövande straff.

Frankrike

I Frankrike finns regler om skattetillägg. Reglerna finns beskrivna i fallet Bendenoun i avsnitt 2.3.1.

De franska reglerna synes inte ha ändrats på grund av fallet Bendenoun.

2.3 Brottsliga handlingar enligt Europakonventionen

2.3.1 Rättsfall från Europadomstolen

ENGEL m.fl. mot Holland, dom den 8 juni 1976

Engel, Schul, Dona och de Wit var underofficerare i den holländska armén. De hade vid olika tillfällen blivit dömda för diverse militära disciplinförseelser av den militära rättsapparaten. Påföljden utgjordes av arrest som i olika grad inskränkte den fysiska friheten för de fyra berörda.

Europadomstolen anförde beträffande överträdelserna och artikel 6 bl.a. följande.

82. Hence, the Court must specify, limiting itself to the sphere of military service, how it will determine whether a given "charge" vested by the State in question – as in the present case – with a disciplinary character nonetheless counts as "criminal" within the meaning of Article 6.

In this connection, it is first necessary to know whether the provision(s) defining the offence charged belong, according to the legal system of the respondent State, to criminal law, disciplinary law or both concurrently. This however provides no more than a starting point. The indications so afforded have only a formal and relative value and must be examined in the light of the common denominator of the respective legislation of the various Contracting States.

The very nature of the offence is a factor of greater import. When a serviceman finds himself accused of an act or omission allegedly contravening a legal rule governing the operation of the armed forces, the State may in principle employ against him disciplinary law rather than criminal law. In this respect, the Court expresses its agreement with the Government.

However, supervision by the Court does not stop there. Such supervision would generally prove to be illusory if it did not also take into consideration the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring. In a society subscribing to the rule of law, there belong to the "criminal" sphere deprivations of liberty liable to be imposed as a punishment, except those which by their nature, duration or manner of execution cannot be appreciably detrimental. The seriousness of what is at stake, the traditions of the Contracting States and the importance attached by the Convention to respect for the physical liberty of the person all require that this should be so (see, *mutatis mutandis*, the De Wilde, Ooms and Versyp judgment of 18 June 1971, Series A no. 12, p. 36, last subparagraph, and p. 42 *in fine*).

Europadomstolen konstaterade således att utgångspunkten är hur brottet klassificeras i den nationella rätten. Därefter framhöll domstolen emellertid att gärningens natur är av större vikt än klassificeringen i den nationella rätten. Domstolen godtog en ordning som innebär att om en militär tjänsteman har gjort sig skyldig till en överträdelse kan han ställas till ansvar för den enligt en administrativ lagstiftning i stället för en straffrättslig lagstiftning.

Domstolens överprövning skulle dock vara illusorisk om den inte också tar hänsyn till vilket straff som personen i fråga riskerar. Gärningar som medför frihetsberövande påföljd hör normalt till kriminallagstiftningens sfär. Undantag utgör de fall där frihetsberövandet varken på grund av sin varaktighet eller på grund av sättet att verkställa det medför märkbar skada för överträdaren. För ett sådant förhållningssätt talar allvaret av det ingrepp som står på spel, konventionsstaternas traditioner och den vikt som konventionen tillagt personernas fysiska frihet.

Mot bakgrund av dessa kriterier bedömde domstolen att frihetsberövande i två dagar, vilket Engel riskerade, inte var ett straff i konventionens mening. För Schul, Dona och de Wit var det fråga om inskränkning av friheten i 3-4 månader vilket utgjorde ett straff enligt artikel 6.

DEWEER mot Belgien, dom den 27 februari 1980

Deweer som drev en livsmedelsaffär fick besök av en inspektör den 18 september 1974. Inspektören fann att Deweer genom prisättningen av kött i sin affär hade brutit mot livsmedelsbestämmelserna. Deweer erbjöds att inom åtta dagar betala en avgift på 10 000 BEF. I annat fall skulle ärendet avgöras av domstol och affären stängas tills domstolen fällt sitt avgörande. Deweer betalade avgiften inom den angivna tidsfristen.

Deweer gjorde i Europadomstolen gällande att förfarandet med böter under hot om att hans affär skulle stängas omfattades av artikel 6.

Domstolen uttalade bl.a. följande.

45. When seen in this light, the relevant provisions of the Belgian legislation (see paragraphs 12-15 above) prove to be enlightening. The source of the 1945/1971 Act is a Legislative Decree published during the Second World War, in the middle of a time of shortages, rationing and the "black market". Through a series of drastic measures, this Legislative Decree set on foot "the repression of offences against rules relating to the country's supplies". The return to conditions of plenty has enabled its severity to be relaxed and its title to be changed, but even the existing text still carries the imprint of its origin. The wording employed

bears witness to this. Thus, paragraphs 1 and 2 of section 11, the basis of the contested decisions by the Louvain *procureur du Roi*, utilise terms such as "offender" and "offence". In addition, anyone who contravenes a Decree passed in pursuance of Part I of the Act, as for instance the Decree of 9 August 1974, is liable to the penalties listed in section 9, that is to say imprisonment, fine, forfeitures, courtordered closure of premises and publicising of the judgment. The offer of settlement made on 30 September 1974 was in effect a substitute for at least certain of those penalties. Had the applicant rejected the offer, the accompanying decision of provisional closure would have come into operation, if need be until "the date on which judgment [was] passed on the offence" (section 11 § 2); he would have risked imprisonment and a fine if he had disregarded the closure decision (section 9 § 5 (b) and 11 § 2 read in conjunction).

Similarly, the "*pro-justitia*" of 18 September 1974 described Mr. Deweer as being "in breach" ("*in overtreding*") of Articles 2 § 4 and 3 § 1 of the Decree of 9 August 1974 (see paragraph 8 above). In his decision of 30 September, the Louvain *procureur du Roi* also mentioned an "offence" ("*een inbreuk*"); although he judged it unnecessary to request imprisonment as punishment for the offence ("*dat geen hoofdgevangenisstraf dient gevorderd te worden ter beteugeling van gezegd misdrijf*"), the *procureur du Roi* stressed its "gravity" ("*de ernst*"). By letter of the same date, he drew the applicant's especial attention to the "heavy penalties" ("*streng straffen*") under the Act for failure to comply with the closure order (see paragraph 9 above).

The closure order, as the Government have well shown, was made "in the normal course of the criminal proceedings that had to be taken following the offence reported against Mr. Deweer". The order was a prelude to "criminal proceedings" which the *procureur du Roi* contemplated instituting if the "offender" were to refuse a friendly settlement.

In addition, the Government stressed the applicant's alleged "confession" to the inspector, Mr. Vanderleyden, and the "flagrant offence" whose commission they claimed Mr. Deweer "acknowledged on the spot". In their view, in agreeing to "pay the fine by way of settlement" – "a kind of compensation to the community for his reprehensible conduct" – the applicant had admitted his "guilt", "perhaps not explicitly but in substance" (see page 34 of the verbatim record of the hearings of 9 December 1977 before the Commission).

Although such a fine is not assimilated to a penalty, its payment had, in any event, to be mentioned in the information extracts supplied by municipalities for inclusion in criminal files (see paragraph 15 above).

46. There accordingly exists a combination of concordant factors conclusively demonstrating that the case has a criminal character under the Convention. The "charge" could, for the purposes of Article 6 § 1, be defined as the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence. In several decisions and opinions the Commission has adopted a test that appears to be fairly closely related, namely whether "the situation of the [suspect] has been substantially affected" (Neumeister case, Series B no. 6, p. 81; case of Huber v. Austria, Yearbook of the Convention, vol. 18, p. 356, § 67; case of Hätti v. Federal Republic of Germany, *ibid.*, vol. 19, p. 1064, § 50 etc.). Under these circumstances, the Court considers that as from 30 September 1974 the applicant was under a "criminal charge".

47. Article 6 was therefore fully applicable by virtue of the last-mentioned phrase.

Europadomstolen konstaterade att överträdelse av den ifrågasvarande förordningen beivrades med olika påföljder, fängelse, böter, beslag samt avstängning av verksamhetslokaler. Erbjudandet om förlikning var till sin effekt ett alternativ till några av påföljderna. Om Deweer inte hade godtagit förlikningen hade affären stängts och han hade riskerat fängelse och böter.

Domstolen fann att det förelåg en kombination av faktorer som på ett avgörande sätt talade för att gärningen var av kriminell karaktär enligt konventionen. Förfarandet omfattades därför av artikel 6.

ÖZTÜRK mot Tyskland, dom den 21 februari 1984

Öztürk var en turkisk medborgare bosatt i Tyskland. Han körde den 27 januari 1978 på en parkerad bil med plåtskador till följd på båda bilarna. När polisen kom till platsen informerades Öztürk om sin rätt att inte uttala sig och sin rätt att konsultera en advokat. En rapport översändes till den administrativa myndigheten i Helibronn (Landesamt) som den 6 april 1978 påförde Öztürk böter på grund av han hade gjort sig skyldig till vårdslös körning. Öztürk invände att han inte fått en offentlig rättegång. Han hördes av Helibronn Amtsgericht och assisterades av en tolk. Han återkallade sin invändning omedelbart därefter men ålades att betala tolkkostnaden. Han överklagade

detta beslut och åberopade artikel 6 punkten 3. Överklagandet avslogs av Oberlandsgericht.

Enligt tysk rätt betraktades överträdelsen som en "Ordnungswidrigkeit". Därmed avsågs lagstridiga och klandervärda handlingar som medförde påföljd i form av böter. Boten var beroende av överträdelsens svårhetsgrad, graden av försummelse och överträdarens ekonomiska situation. Boten utgjorde ett alternativ till en straffrättslig åtgärd i den tyska rätten.

Tyska staten hävdade att artikel 6 inte var tillämplig på den grunden att Öztürk inte var anklagad för ett brott. Han hade gjort sig skyldig till en "Ordnungswidrigkeit". Dessa mindre överträdelser skiljer sig från kriminella handlingar dels på grund av att de handläggs i ett administrativt förfarande, dels på grund av deras juridiska karaktär och konsekvenser. Reglernas syfte är att upprätthålla allmän ordning. Gärningen var inte omoralisk på ett sådant sätt som är karaktäristiskt för en brottslig handling. Den administrativa boten kunde inte omvandlas till fängelsestraff men likväl kunde tidsbegränsat frihetsberövande komma ifråga om personen inte betalade boten och han inte hade visat att han var oförmögen att betala den.

Överträdelsen infördes inte i kriminalregistret men kunde under vissa omständigheter föras in i trafikregistret.

Domstolen anförde bl.a. följande.

47. According to the French version of Article 6 § 3 (e), the right guaranteed is applicable only to an "*accusé*". The corresponding English expression (person "charged with a criminal offence") and paragraph 1 of Article 6 ("criminal charge"/"*accusation en matière pénale*") – this being the basic text of which paragraphs 2 and 3 represent specific applications (see the Deweer judgment of 27 February 1980, Series A no. 35, p. 30, § 56) – make it quite clear that the "*accusation*" ("charge") referred to in the French wording of Article 6 § 3 (e) must concern a "criminal offence" (see, *mutatis mutandis*, the Adolf judgment of 26 March 1982, Series A no. 49, p. 15, § 30).

Under German law, the misconduct committed by Mr. Öztürk is not treated as a criminal offence (*Straftat*) but as a "regulatory offence" (*Ordnungswidrigkeit*). The question arises whether this classification is the determining factor in terms of the Convention.

48. The Court was confronted with a similar issue in the case of Engel and others, which was cited in argument by the representatives. The facts of that case admittedly concerned penalties imposed on conscript servicemen and treated as disciplinary according to Netherlands law. In its judgment delivered on 8 June 1976 in that case, the Court was careful to state that it was confining its attention to the sphere of military service (Series A no. 22, p.34, § 82). The Court nevertheless considers that the principles set forth in that judgment (*ibid.*, pp. 33-35, §§ 80-82) are also relevant, *mutatis mutandis*, in the instant case.

49. The Convention is not opposed to States, in the performance of their task as guardians of the public interest, both creating or maintaining a distinction between different categories of offences for the purposes of their domestic law and drawing the dividing line, but it does not follow that the classification thus made by the States is decisive for the purposes of the Convention.

By removing certain forms of conduct from the category of criminal offences under domestic law, the law-maker may be able to serve the interests of the individual (see, *mutatis mutandis*, the above-mentioned Engel and others judgment, *ibid.*, p. 33, § 80) as well as the needs of the proper administration of justice, in particular in so far as the judicial authorities are thereby relieved of the task of prosecuting and punishing contraventions – which are numerous but of minor importance – of road traffic rules. The Convention is not opposed to the moves towards "decriminalisation" which are taking place – in extremely varied forms – in the member States of the Council of Europe. The Government quite rightly insisted on this point. Nevertheless, if the Contracting States were able at their discretion, by classifying an offence as "regulatory" instead of criminal, to exclude the operation of the fundamental clauses of Articles 6 and 7, the application of these provisions would be subordinated to their sovereign will. A latitude extending thus far might lead to results incompatible with the object and purpose of the Convention.

50. Having thus reaffirmed the "autonomy" of the notion of "criminal" as conceived of under Article 6, what the Court must determine is whether or not the "regulatory offence" committed by the applicant was a "criminal" one within the meaning of that Article. For this purpose, the Court will rely on the criteria adopted in the above-mentioned Engel and others judgment (*ibid.*, pp. 34-35, § 82). The first matter to be ascertained is whether or not the text defining the offence in issue belongs, according to the legal system of the respondent State, to criminal law; next, the nature of the offence and, finally, the nature and degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring must be examined, having regard to the object and

purpose of Article 6, to the ordinary meaning of the terms of that Article and to the laws of the Contracting States.

51. Under German law, the facts alleged against Mr. Öztürk – non-observance of Regulation 1 § 2 of the Road Traffic Regulations – amounted to a "regulatory offence" (Regulation 49 § 1, no. 1, of the same Regulations). They did not fall within the ambit of the criminal law, but of section 17 of the *Ordnungswidrigkeitengesetz* and of section 24 sub-section 2 of the Road Traffic Act (see paragraph 11 above). The 1968/1975 legislation marks an important step in the process of "decriminalisation" of petty offences in the Federal Republic of Germany. Although legal commentators in Germany do not seem unanimous in considering that the law on "regulatory offences" no longer belongs in reality to criminal law, the drafting history of the 1968/1975 Act nonetheless makes it clear that the offences in question have been removed from the criminal law sphere by that Act (see *Deutscher Bundestag, Drucksache V/1269* and, *inter alia*, the judgment of 16 July 1969 by the Constitutional Court, *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, vol. 27, pp. 18-36).

Whilst the Court thus accepts the Government's arguments on this point, it has nonetheless not lost sight of the fact that no absolute partition separates German criminal law from the law on "regulatory offences", in particular where there exists a close connection between a criminal offence and a "regulatory offence" (see paragraph 20 above). Nor has the Court overlooked that the provisions of the ordinary law governing criminal procedure apply by analogy to "regulatory" proceedings (see paragraph 21 above), notably in relation to the judicial stage, if any, of such proceedings.

52. In any event, the indications furnished by the domestic law of the respondent State have only a relative value. The second criterion stated above – the very nature of the offence, considered also in relation to the nature of the corresponding penalty – represents a factor of appreciation of greater weight.

In the opinion of the Commission – with the exception of five of its members – and of Mr. Öztürk, the offence committed by the latter was criminal in character.

For the Government in contrast, the offence in question was beyond doubt one of those contraventions of minor importance – numbering approximately five million each year in the Federal Republic of Germany – which came within a category of quite a different order from that of criminal offences. The Government's submissions can be summarised as follows. By means of criminal law, society endeavoured to safeguard its very foundations as well as the rights and interests essential for the life of the community. The law on *Ordnungswidrigkeiten*, on the other hand,

sought above all to maintain public order. As a general rule and in any event in the instant case, commission of a "regulatory offence" did not involve a degree of ethical unworthiness such as to merit for its perpetrator the moral value-judgment of reproach (*Unwerurteil*) that characterised penal punishment (*Strafe*). The difference between "regulatory offences" and criminal offences found expression both in procedural terms and in relation to the attendant penalties and other legal consequences.

In the first place, so the Government's argument continued, in removing "regulator offences" from the criminal law the German legislature had introduced a simplified procedure of prosecution and punishment conducted before administrative authorities save in the event of subsequent appeal to a court. Although general laws on criminal procedure were in principle applicable by analogy, the procedure laid down under the 1968/1975 Act was distinguishable in many respects from criminal procedure. For example, prosecution of *Ordnungswidrigkeiten* fell within the discretionary power of the competent authorities and the 1968/1975 Act greatly limited the possibilities of restricting the personal liberty of the individual at the stage of the preliminary investigations (see paragraphs 21, 22 and 24 above).

In the second place, instead of a penal fine (*Geldstrafe*) and imprisonment the legislature had substituted a mere "regulatory" fine (*Geldbusse* see paragraph 17 above). Imprisonment was not an alternative (*Ersatzfreiheitsstrafe*) to the latter type of fine as it was to the former and no coercive imprisonment (*Erzwingungshaft*) could be ordered unless the person concerned had failed to pay the sum due without having established his inability to pay (see paragraph 33 above). Furthermore, a "regulatory offence" was not entered in the judicial criminal records but solely, in certain circumstances, on the central traffic register (see paragraph 39 above).

The reforms accomplished in 1968/1975 thus, so the Government concluded, reflected a concern to "decriminalise" minor offences to the benefit not only of the individual, who would no longer be answerable in criminal terms for his act and who could even avoid all court proceedings, but also of the effective functioning of the courts, henceforth relieved in principle of the task of dealing with the great majority of such offences.

53. The court does not underestimate the cogency of this argument. The court recognises that the legislation in question marks an important stage in the history of the reform of German criminal law and that the innovations introduced in 1968/1975 represent more than a simple change of terminology.

Nonetheless, the Court would firstly note that, according to the ordinary meaning of the terms, there generally come

within the ambit of the criminal law offences that make their perpetrator liable to penalties intended, *inter alia*, to be deterrent and usually consisting of fines and of measures depriving the person of his liberty.

In addition, misconduct of the kind committed by Mr. Öztürk continues to be classified as part of the criminal law in the vast majority of the Contracting States, as it was in the Federal Republic of Germany until the entry into force of the 1968/1975 legislation; in those other States, such misconduct, being regarded as illegal and reprehensible, is punishable by criminal penalties.

Moreover, the changes resulting from the 1968/1975 legislation relate essentially to procedural matters and to the range of sanctions, henceforth limited to *Geldbussen*. Whilst the latter penalty appears less burdensome in some respects than *Geldstrafen*, it has nonetheless retained a punitive character, which is the customary distinguishing feature of criminal penalties. The rule of law infringed by the applicant has, for its part, undergone no change of content. It is a rule that is directed, not towards a given group possessing a special status – in the manner, for example, of disciplinary law –, but towards all citizens in their capacity as road-users; it prescribes conduct of a certain kind and makes the resultant requirement subject to a sanction that is punitive. Indeed, the sanction – and this the Government did not contest – seeks to punish as well as to deter. It matters little whether the legal provision contravened by Mr. Öztürk is aimed at protecting the rights and interests of others or solely at meeting the demands of road traffic. These two ends are not mutually exclusive. Above all, the general character of the rule and the purpose of the penalty, being both deterrent and punitive, suffice to show that the offence in question was, in terms of Article 6 of the Convention, criminal in nature.

The fact that it was admittedly a minor offence hardly likely to harm the reputation of the offender does not take it outside the ambit of Article 6. There is in fact nothing to suggest that the criminal offence referred to in the Convention necessarily implies a certain degree of seriousness. In this connection, a number of Contracting States still draw a distinction, as did the Federal Republic at the time when the Convention was open for the signature of the Governments, between the most serious offences (*crimes*), lesser offences (*délits*) and petty offences (*contraventions*), whilst qualifying them all as criminal offences. Furthermore, it would be contrary to the object and purpose of Article 6, which guarantees to "everyone charged with a criminal offence" the right to a court and to a fair trial, if the State were allowed to remove from the scope of this Article a whole category of offences merely on the ground of regarding them as petty. Nor does the Federal Republic deprive the

presumed perpetrators of *Ordnungswidrigkeiten* of this right since it grants them the faculty – of which the applicant availed himself – of appealing to a court against the administrative decision.

54. As the contravention committed by Mr. Öztürk was criminal for the purposes of Article 6 of the Convention, there is no need to examine it also in the light of the final criterion stated above (at paragraph 50). The relative lack of seriousness of the penalty at stake (see paragraph 18 above) cannot divest an offence of its inherently criminal character.

Domstolen uttalade sålunda bl.a. att om konventionsstaterna genom klassificeringen i den nationella rätten kunde utesluta tillämpningen av artiklarna 6 och 7 i konventionen skulle tillämpningen av artiklarna bli underordnad staternas suveräna vilja. Domstolen konstaterade att detta inte är förenligt med konventionens intentioner.

Vid bedömningen av om gärningen är kriminell i den mening som avses i artikel 6 angav domstolen samma tre kriterier som i fallet Engel m.fl., nämligen:

1. Gärningens klassificering i den nationella rätten
2. Gärningens art
3. Påföljdens natur och stränghet

Domstolen godtog, med viss tvekan, tyska statens inställning att gärningen inte var ett brott enligt den tyska rätten.

Domstolen uttalade därefter att punkt 2 är av större vikt än punkt 1 och framhöll sammanfattningsvis följande. Överträdelserna i fråga klassificerades som ett brott i majoriteten av konventionsstaterna. Avkriminaliseringen av "Ordnungswidrigkeiten" i Tyskland ledde främst till processuella förändringar samt till ett straff som var mindre betungande för överträdaren. Domstolen menade emellertid att påföljden även efter avkriminaliseringen har kvar sin karaktär av straff. Domstolen lade särskild vikt vid att reglerna i fråga riktade sig till alla trafikanter och inte till en grupp med särskild status. Regeln beskrev en viss överträdelse som medförde en påföljd

med karaktär av straff. Regelns generella karaktär och sanktionens syfte att såväl bestraffa som avskräcka visade att gärningen i fråga, i konventionens mening, var av kriminell natur. Domstolen slog därför fast att förfarandet omfattades av artikel 6. Att det var fråga om en överträdelse av mindre betydelse medförde inte att gärningen föll utanför artikelns tillämpningsområde.

Eftersom överträdelsen var av kriminell art enligt det andra kriteriet undersökte domstolen inte om det tredje kriteriet beträffande påföljden var uppfyllt.

LUTZ mot Tyskland, dom den 25 augusti 1987

Den 10 oktober 1980 körde den tyska medborgaren Lutz på en bil med sin motorcykel. Polismyndigheten påförde honom administrativa böter med 125 DM. Han motsatte sig beslutet vilket fick till följd att Helibronn Amtsgericht fick avbryta processen eftersom brottet blev preskiberat. Lutz skulle dock enligt domstolen bära sina egna kostnader i ärendet. Han anförde i Europadomstolen att beslutet på grund av detta stod i strid med artikel 6.

Tyska staten bestred att artikel 6 var tillämplig eftersom det inte var fråga om ett brott utan om en "Ordnungswidrigkeit". I fallet Öztürk hade det varit fråga om rätten till fri tolk enligt artikel 6 punkten 3 e. Tyska staten var av den uppfattningen att domstolen i Öztürk-fallet inte hade tagit ställning till nu ifrågavarande fall som avsåg artikel 6 punkten 2.

Domstolen anförde följande:

51. The Court notes firstly that Mr. Lutz – like Mr. Öztürk – had to answer for a breach of the requirements of, *inter alia*, Regulations 1 (2) and 49 (1) (1) of the Road Traffic Regulations (see paragraph 13 above and the Öztürk judgment of 21 February 1984, Series A no. 73, p. 9, § 11). In German law, this was not a criminal offence (*Straftat*) but a "regulatory offence". The question accordingly arises whether this classification is decisive for the purposes of the Convention.

52. In the Öztürk case the Court held that the applicant was "charged with a criminal offence" within the meaning

of Article 6 § 3. Admittedly, the only point it was determining was whether sub-paragraph (2) gave the applicant a right to the free assistance of an interpreter in the domestic proceedings complained of. However, with regard to the introductory sentence of paragraph 3, the Court referred to paragraph 1 of the same Article, the reason being that it had consistently held paragraph 1 to embody the basic rule of which paragraphs 2 and 3 represented specific applications (see the Öztürk judgment previously cited, p. 17, § 47). After affirming the "autonomy" of the concept of "criminal" in Article 6, the Court concluded that the contravention with which Mr. Öztürk was charged "was criminal" for the purposes of that Article (*ibid.*, pp. 18 and 21, §§ 50 and 54).

The Court thus proceeded on the basis that in using the terms "criminal charge" (*accusation en matière pénale*) and "charged with a criminal offence" (*accusé, accusé d'une infraction*) the three paragraphs of Article 6 referred to identical situations. It had previously adopted a similar approach to Article 6 § 2, albeit in a context that was undeniably a criminal one under the domestic law (see the Adolf judgment of 26 March 1982, Series A no. 49, p. 15, § 30, and the Minelli judgment of 25 March 1983, Series A no. 62, p. 15, § 27). The Government, moreover, have accepted that the words "charged with a criminal offence" have the same meaning in all three paragraphs and must be interpreted accordingly.

53. The issue raised in the present case is therefore broadly the same as the one already decided in the judgment of 21 February 1984. The Court sees no reason to depart from that decision, especially as the Government, the Commission and counsel for the applicant reiterated, or else referred to, the arguments they had put forward in the Öztürk case.

54. In order to determine whether the "regulatory offence" committed by Mr. Öztürk was a "criminal" one, the Court referred to the criteria adopted in its judgment of 8 June 1976 in the case of Engel and Others (Series A no. 22, pp. 34-35, § 82). It summarised them as follows:

"The first matter to be ascertained is whether or not the text defining the offence in issue belongs, according to the legal system of the respondent State, to criminal law; next, the nature of the offence and, finally, the nature and degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring must be examined, having regard to the object and purpose of Article 6, to the ordinary meaning of the terms of that Article and to the laws of the Contracting States." (Öztürk judgment, Series A no. 73, p. 18, § 50).

Having proceeded according to those principles, it concluded that the general character of the legal provision contravened by Mr. Öztürk and the purpose of the penalty, which was both deterrent and punitive, sufficed to show that

the offence in question was, for the purposes of Article 6, criminal in nature (*ibid.*, p. 20, § 53). It held that there was consequently no need to examine Mr. Öztürk's contravention "also in the light of the final criterion stated ...", for "the relative lack of seriousness of the penalty at stake ... cannot divest an offence of its inherently criminal character" (*ibid.*, p. 21, § 54).

These considerations apply in the instant case too.

55. The Government appeared, in fact, to be criticising the Öztürk judgment for not having considered the nature and degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring. They claimed that it thereby differed from the Engel and Others judgment of 8 June 1976.

The Court points out that the second and third criteria adopted in the judgments in the Engel and Others case and the Öztürk case are alternative and not cumulative ones: for Article 6 to apply in virtue of the words "criminal charge", it suffices that the offence in question should by its nature be "criminal" from the point of view of the Convention, as in the instant case, or should have made the person concerned liable to a sanction which, in its nature and degree of severity, belongs in general to the "criminal" sphere (see also the Campbell and Fell judgment of 28 June 1984, Series A no. 80, pp. 35-38, §§ 69-73).

Sammanfattningsvis inledde Europadomstolen alltså med att konstatera att uttrycken "criminal charge" och "charged with a criminal offence" i de olika punkterna i artikel 6 har samma innebörd.

Domstolen konstaterade därefter att frågan var väsentligen densamma som i fallet Öztürk och att parterna hade upprepat eller hänvisat till de argument som framförts i fallet Öztürk. Domstolen fann inga skäl att frångå sitt tidigare ställningstagande i det fallet.

Vidare uppmärksammade domstolen att tyska staten kritiserat fallet Öztürk med anledning av att domstolen inte tagit hänsyn till straffets natur och svårhetsgrad såsom i fallet Engel m.fl. Domstolen påpekade att kriterierna i punkterna 2 och 3 se s. xx är alternativa och inte kumulativa. Domstolen prövade inte det tredje kriteriet i fallet Öztürk eftersom det andra kriteriet var uppfyllt. Inte heller i fallet Lutz ansåg domstolen sig behöva pröva det tredje kriteriet.

Artikel 6 förklarades tillämplig på förfarandet.

WEBER mot Schweiz, dom den 22 maj 1990

Weber var en schweizisk journalist. Han hade stämt en man för ärekränkning. Vid en presskonferens lämnade Weber ut vissa fakta från brottsutredningen. På grund av denna förseelse blev han i en summarisk rättegång påförd böter. Han vände sig till Europadomstolen och åberopade att förfarandet stred mot artikel 6. Han hävdade att han inte hade fått en rättvis rättegång.

Schweiz bestred att artikel 6 var tillämplig och framhöll att förfarandet inte gällde en straffsanktion utan en administrativ sanktion.

Domstolen anförde följande.

29. The Government submitted that the present case did not come within the ambit of this provision, because in Vaud law the proceedings taken against the applicant were not "criminal" proceedings but disciplinary ones.

A majority of the Commission agreed.

30. The Court has already had to determine a similar issue in two cases concerning military discipline (see the Engel and Others judgment of the 8 June 1976, Series A no. 22) and the maintenance of order in prisons (see the Campbell and Fell judgment of 28 June 1984, Series A no. 80). While recognising the right of States to distinguish between criminal law and disciplinary law, it has reserved the power to satisfy itself that the line drawn between these does not prejudice the object and purpose of Article 6. In the instant case it will apply the criteria which have been consistently laid down in the matter in its earlier decisions (apart from the two judgments previously cited, see, among other authorities, the Öztürk judgment of 21 February 1984, Series A no. 73).

31. It must be ascertained whether the provisions defining the offence in issue belong, according to the legal system of the respondent State, to criminal law, disciplinary law or both concurrently. This factor is of relative weight and serves only as a starting-point.

The legal basis of Mr Weber's conviction was provided by Article 185 of the Vaud Code of Criminal Procedure (see paragraph 20 above) and not by Article 293 of the Swiss Criminal Code (see paragraph 21 above). In its judgment of 16 November 1983 the Federal Court recognised that the measure taken against the applicant could have been based on a combination of the two (see paragraph 19 above) but added that this had not happened in the event. The word

"peine" (punishment) in Article 185 gives an indication but is not decisive.

32. The second, weightier criterion is the nature of the offence.

In the Government's submission, the impugned sentence was designed to punish a breach of a rule intended to protect defendants and ensure that proceedings were conducted objectively by shielding the judge in charge of them from any pressure, in particular by the *media*. The Commission considered that Article 185 applied to a limited number of people who shared the characteristic of taking part in a judicial investigation; although these people did not belong to the staff responsible for the administration of justice, they were in a "special relationship of obligation" with the relevant authorities, which justified subjecting them to a special discipline.

33. The Court does not accept this submission. Disciplinary sanctions are generally designed to ensure that the members of particular groups comply with the specific rules governing their conduct. Furthermore, in the great majority of the Contracting States disclosure of information about an investigation still pending constitutes an act incompatible with such rules and punishable under a variety of provisions. As persons who above all others are bound by the confidentiality of an investigation, judges, lawyers and all those closely associated with the functioning of the courts are liable in such an event, independently of any criminal sanctions, to disciplinary measures on account of their profession. The parties, on the other hand, only take part in the proceedings as people subject to the jurisdiction of the courts, and they therefore do not come within the disciplinary sphere of the judicial system. As Article 185, however, potentially affects the whole population, the offence it defines, and to which it attaches a punitive sanction, is a "criminal" one for the purposes of the second criterion.

34. As regards the third criterion – the nature and the degree of severity of the penalty incurred – the Court notes that the fine could amount to 500 Swiss francs (see paragraph 20 above) and be converted into a term of imprisonment in certain circumstances (see paragraph 22 above). What was at stake was thus sufficiently important to warrant classifying the offence with which the applicant was charged as a criminal one under the Convention.

35. In conclusion, Article 6 applied to the instant case.

Domstolen hänvisade alltså till sina tidigare avgöranden Engel, Öztürk m.fl. och undersökte de tre rekvisit för att en handling skall anses vara brottslig som domstolen tidigare lyft fram.

Domstolen konstaterade att den bestämmelse som åberopas, artikel 185 i Vaud Code of Criminal Procedure, i och för sig

talar om straff men att detta förhållande inte är avgörande. Domstolen tillade att det andra kriteriet, gärningens natur, väger tyngre och fortsatte. De i fallet tillämpade reglernas syfte var att skydda svaranden och att tillförsäkra denne en objektiv rättegång genom att skydda domaren från påverkan från bl.a. massmedia. Disciplinära sanktioner vänder sig till en viss grupp personer, såsom åklagare, domare och advokater knutna till rättsapparaten. Parterna, å sin sida, tar del i förfarandet på grund av att de hör till domstolens jurisdiktion och de faller därför inte under de disciplinära reglerna.

Domstolen konstaterade att de regler som var i fråga vände sig till hela befolkningen. Gärningen medförde en sanktion av straffkaraktär. Gärningen var därför i konventionens mening av kriminell natur enligt det andra kriteriet.

Beträffande det tredje kriteriet, straffets natur och svårhetsgrad konstaterade domstolen bl.a. att böterna hade kunnat uppgå till 500 schweiziska franc samt att böterna under vissa omständigheter hade kunnat omvandlas till fängelse.

Dessa omständigheter utgjorde enligt domstolen tillräckligt stöd för att klassificera gärningen som kriminell i konventionens mening. Domstolens slutsats blev att artikel 6 var tillämplig på det ifrågavarande summariska förfarandet.

DEMICOLI mot Malta, dom den 27 augusti 1991

Demicoli var utgivare av en periodisk tidskrift. Han blev av "The House of Representatives" fälld till ansvar för att i sin tidskrift ha publicerat en kränkande artikel om några parlamentsledamöter. Han blev påförd böter, 250 maltesiska lire, samt blev beordrad att publicera beslutet om sin skuld.

Demicoli överklagade till Europadomstolen och åberopade att det var fråga om en anklagelse för brott och att han inte fått en rättvis rättegång.

Enligt Maltas mening var det inte fråga om en straffsanktion utan om en disciplinär sanktion. Ändamålet med reglerna var att upprätthålla respekten för "The House". Ärekränkning

kunde inte bara medföra straffsanktioner utan även civilrättsliga anspråk på skadestånd.

Europadomstolen anförde följande.

30. The Government submitted that in Maltese law the breach of privilege proceedings taken against the applicant for defamatory libel were not "criminal" but disciplinary in character.

This view, contested by the applicant, was not supported by the Commission. It considered that the proceedings in question involved the determination of a "criminal charge" and that Article 6 § 1 was therefore applicable.

31. The Court has already had to determine similar issues in other cases (see the Weber judgment of 22 May 1990, Series A no. 177, p.17, § 30, and the other judgments referred to therein). While it is recognized that States have the right to distinguish between criminal offences and disciplinary offences in domestic law, it does not follow that the classification thus made is decisive from the viewpoint of the Convention. The notion of "criminal charge" in Article 6 has an autonomous meaning and the Court must satisfy itself that the line drawn in domestic law does not prejudice the object and purpose of Article 6.

In order to determine whether the breach of privilege of which Mr Demicoli was found guilty is to be regarded as "criminal" within the meaning of Article 6, the Court will apply the three criteria which were first laid down in the Engel and Others judgment of 8 June 1976 (Series A no. 22, pp. 34-35, § 82) and have been consistently applied in the Court's subsequent case-law (see, apart from the judgments referred to above, the Öztürk judgment of 21 February 1984, Series A no. 73, and the Campbell and Fell judgment of 28 June 1984, Series A no. 80).

32. It must first be ascertained whether the provisions defining the offence in issue belong, according to the legal system of the respondent State, to criminal law, disciplinary law or both concurrently.

The legal basis of the proceedings taken against Mr Demicoli was provided by section 11 of the Ordinance (see paragraph 20 above). The applicant argued that the origin of the Maltese law of Parliamentary privilege is to be found in United Kingdom law and that breaches of privilege are referred to as crimes in certain textbooks on English law. As noted by the Commission and the Government, breach of Parliamentary privilege is not formally classified as a crime in Maltese law. In its judgment of 16 May 1986 (see paragraph 15 above), the Civil Court ruled that "the law that provides for the privileges and contempt of the House (chapter 179) is not part of the criminal law of the country". The Constitutional Court, in its judgment of 13 October

1986, did not find it necessary to decide whether "the act constituting the contempt or breach of privilege amounts to a criminal act or not".

33. However, as already noted above, the indication afforded by national law is not decisive for the purpose of Article 6. A factor of greater importance is "the very nature of the offence" in question (see, *inter alia*, the above-mentioned Campbell and Fell judgment, Series A no. 80, p. 36, § 71, and the above-mentioned Weber judgment, Series A no. 177, p. 18, § 32).

In this context the applicant quoted from the records of the Parliamentary sittings of 4, 17, 18 and 19 March 1986 to highlight the fact that certain Members of the House equated the proceedings taken against him with criminal proceedings. He pointed out that defamatory libel is a criminal offence under the Press Act 1974 (see paragraph 21 above).

The Government, on the other hand, submitted that, although some breaches of privilege may also constitute criminal offences, Parliamentary privilege, being concerned with respect for the dignity of the House, pursued a different aim from that of the criminal law. Moreover, defamatory libel may not only constitute an offence under the criminal law, but may also give rise to a civil claim for damages, which may include punitive damages. Furthermore, the non-criminal nature of breaches of privilege was illustrated by the fact that the Ordinance treats perjury before the House as equivalent to perjury before a court in civil and not in criminal matters.

Mr Demicoli was not a Member of the House. In the Court's view, the proceedings taken against him in the present case for an act of this sort done outside the House are to be distinguished from other types of breach of privilege proceedings which may be said to be disciplinary in nature in that they relate to the internal regulation and orderly functioning of the House. Section 11 (1) (k) potentially affects the whole population since it applies whether the alleged offender is a Member of the House or not and irrespective of whether in Malta the publication of the defamatory libel takes place. For the offence thereby defined the Ordinance provides for the imposition of a penal sanction and not a civil claim for damages. From this point of view, therefore, the particular breach of privilege in question is akin to a criminal offence under the Press Act 1974 (see, *mutatis mutandis*, the above-mentioned Weber judgment, Series A no. 177, p. 18, § 33, in fine).

34. The third criterion is the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring. The Court notes that in the present case, whilst the House imposed a fine of 250 Maltese liri on the applicant which has not yet been paid or enforced, the maximum penalty he risked was

imprisonment for a period not exceeding sixty days or a fine not exceeding 500 Maltese liri or both. What was at stake was thus sufficiently important to warrant classifying the offence with which the applicant was charged as a criminal one under the Convention (see the same judgment, p. 18, § 34).

35. In conclusion, Article 6 applied in the present case.

Sammanfattningsvis hänvisade Europadomstolen således till fallet Weber och påpekade att även om konventionsstaterna har rätt att skilja mellan kriminella och disciplinära gärningar är staternas klassificering inte avgörande vid tillämpningen av konventionen. Gärningen var enligt maltesisk lag inte underkastad strafflagstiftningen.

Domstolen undersökte därefter det andra kriteriet som utmärker brott i konventionens mening, dvs. gärningens karaktär. Domstolen konstaterade att Demicoli inte var medlem av "The House" och att man bör skilja mellan förfaranden mot sådana personer som inte är medlemmar av "The House" från förfaranden som medför disciplinära straff som följer av interna regler för medlemmarna av "The House". Domstolen uttalade att den ifrågavarande regeln riktade sig till hela befolkningen. För den gärning som beskrevs i regeln påfördes en straffsanktion. Sanktionen utgjorde inte ett civilrättsligt anspråk på ersättning för skada.

Därefter gick domstolen över till att behandla det tredje kriteriet. Det maximala straff som Demicoli riskerade var fängelse högst 60 dagar och/eller böter med 500 maltesiska lire. Straffet var av sådan karaktär att gärningen omfattades av artikel 6.

Domstolen fann därför att artikel 6 var tillämplig i fallet Demicoli.

BENDENOUN mot Frankrike, dom den 24 februari 1994

Bendenoun var en fransk mynthanlare. Hans aktiviteter ledde till att tre utredningar och förfaranden beträffande lagöverträdelser företogs mot honom parallellt, nämligen avseende tull, skatt och skattebrott.

På tullområdet förliktes tullmyndigheterna och Bendenoun varvid han ålades att betala böter, 300 000 FRF.

Skattemyndigheten reviderade det bolag som ägdes av Bendenoun, vilket ledde till tilläggstaxeringar för icke redovisade intäkter både för bolaget och för Bendenoun personligen. Bendenoun ålades att betala ytterligare 841 366 FRF varav 422 534 FRF utgjorde ett franskt skattetillägg. Han överklagade beslutet och begärde att de administrativa domstolarna skulle inhämta alla handlingar från tullmyndigheten. Domstolarna fick inte tillgång till handlingarna.

Inspektören som genomförde revisionen upprättade en promemoria som avslutades med en anhållan om att en brottsutredning skulle inledas. Bendenoun blev senare fälld för skattebrott och fick villkorlig dom.

Enligt ifrågavarande dom gällde i fallet Bendenoun följande rättsregler.

Article 1728

"Where a natural or legal person or an association under an obligation to make a tax return or sign some other document indicating the amounts or other information needed for the calculation of the base or for the assessment or payment of one of the taxes, duties, charges, dues or other sums established or collected by the Department of Revenue declares or causes to appear a taxable amount or tax information that is insufficient, inaccurate or incomplete or makes insufficient payment, the amount of tax evaded shall be increased either by the compensation for late payment provided for in Article 1727, in the case of the payments, taxes or charges listed in that Article, or by interest for late payment calculated in the manner laid down in Article 1734.

..."

Article 1729 § 1

"... where it cannot be accepted that the tax debtor acted in good faith, the taxes corresponding to the offences defined in Article 1728 shall be increased by:

30 % if the amount of tax evaded does not exceed half the amount of tax actually payable;

50 % if the amount of tax evaded is greater than half the tax actually payable; and

100 %, irrespective of the amount of the tax evaded, if the tax debtor has been guilty of deception."

Article 1731

"As regards turnover and similar taxes, registration fees, stamp duty, land registry fees and taxes similar to those fees and that duty, wages tax, apprenticeship tax, employers' contributions to the financing of in-service vocational training and income-tax deductions, the shortcomings, inaccuracies or omissions referred to in Article 1728 shall entail, where it cannot be accepted that the tax debtor acted in good faith, a tax fine equal to double the amount of the surcharges provided for in Article 1729 and, like those surcharges, determined according to the amount of tax evaded.

The amount of that tax shall be assessed, where turnover and similar taxes are concerned, by treating separately each of the periods taken into account for the basis of income-tax assessment and, where appropriate, the inspected part of the current financial year."

Artikel L 271 i Code of Tax Procedure den 1 januari 1982 föreskrev

"Failure to pay the taxes referred to in Article 1844 *bis* may, notwithstanding any legal challenges or non-contentious applications for remission or reduction, entail imprisonment for default as laid down in Part VI of Book V of the Code of Criminal Procedure. The President of the *tribunal de grande instance* shall decide, where necessary, to order such imprisonment and shall determine its length. Imprisonment for default shall be enforceable immediately."

Bendenoun klagade till Europadomstolen och hävdade att han inte fått en rättvis rättegång i de administrativa domstolarna såvitt avsåg tillägget.

Frankrike anförde bl.a. följande: I den franska lagstiftningen reglerades ifrågavarande tillägg under avsnittet "skattesanktioner" och inte under avsnittet "straffsanktioner". Conseil d'Etat (den högsta administrativa domstolen i Frankrike) hänförde den överträdelse som Bendenoun var anklagad för, "deception", till skatteöverträdelser och inte till brott ("evasion" ansågs däremot

av den franska domstolen vara ett brott). Tilläggen påfördes av skattemyndigheten under tillsyn av administrativa domstolar. De beräknades med tilläggstaxeringen som underlag och stod i direkt proportion till den undandragna skatten. Tilläggen var inte ett alternativ till frihetsberövande straff. Om den skattskyldige avled avskrevs inte tilläggen. De straffrättsliga reglerna om bl.a. medhjälp och reglerna om samtidigt löpande eller konkurrerande straff var inte tillämpliga på dessa tillägg.

Europadomstolen anförde följande.

44. The applicant and the Commission were agreed in considering that Article 6 § 1 was applicable in the instant case.

45. The Government maintained the opposite. In their submission, the proceedings in issue did not relate to a "criminal charge" as the tax surcharges imposed on Mr Bendenoun bore all the hallmarks of an administrative penalty within the meaning of the Court's case-law (see the *Engel and Others v. the Netherlands* judgment of 8 June 1976 and the *Öztürk v. Germany* judgment of 21 February 1984, Series A nos. 22 and 73).

This observation applied, firstly, to the classification in French law. The General Tax Code classed the increases in question with the "tax penalties" and not with the "criminal penalties" (see paragraphs 33 and 34 above). The same was true of the nature of the offence. The conduct of which the applicant stood accused was defined as "deception" ("*manœuvres frauduleuses*") and not as "evasion" ("*soustraction frauduleuse*"); the Conseil d'Etat regarded the former offence as a tax offence and the latter as a criminal offence. The nature and degree of severity of the penalty were not such as to suggest a different conclusion. The surcharges were imposed by the Revenue, under the supervision of the administrative courts, and not by a criminal court; they were calculated on the bases of the supplementary tax assessment and were therefore directly proportional to the tax originally evaded; they were not an alternative to a custodial penalty and never entailed any loss of rights; they remained payable by the heirs in the event of the taxpayer's death; and they were not covered by the rules on reoffending, aiding and abetting, consecutive and concurrent sentences or the making of entries in the criminal records.

46. As regards the general aspects of the French system of tax surcharges where the taxpayer has not acted in good faith, the Court considers that, having regard to the large number of offences of the kind referred to in Article 1729 § 1 of the General Tax Code (see paragraph 34 above), Contracting States must be free to empower the Revenue to

prosecute and punish them, even if the surcharges imposed as a penalty are large ones. Such a system is not incompatible with Article 6 of the Convention so long as the taxpayer can bring any such decision affecting him before a court that affords the safeguards of that provision.

47. In the instant case the Court does not underestimate the importance of several of the points raised by the Government. In the light of its case-law, and in particular of the previously cited Öztürk judgment, it notes, however, that four factors point in the opposite direction.

In the first place, the offence with which Mr Bendenoun was charged came under Article 1729 § 1 of the General Tax Code (see paragraph 34 above). That provision covers all citizens in their capacity as taxpayers, and not a given group with a particular status. It lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance.

Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter reoffending.

Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive.

Lastly, in the instant case the surcharges were very substantial, amounting to FRF 422,534 in respect of Mr Bendenoun personally and FRF 570,398 in respect of his company (see paragraph 13 above); and if he failed to pay, he was liable to be committed to prison by the criminal courts (see paragraph 35 above).

Having weighed the various aspects of the case, the Court notes the predominance of those which have a criminal connotation. None of them is decisive on its own, but taken together and cumulatively they made the "charge" in issue a "criminal" one within the meaning of Article 6 § 1, which was therefore applicable.

Sammanfattningsvis uttalade Europadomstolen beträffande det franska systemet med skattetillägg då den skattskyldige inte handlat i god tro och mot bakgrund av att reglerna i fråga omfattade ett stort antal överträdelser att konventionsstaterna måste vara fria att bemyndiga skattemyndigheten att beivra dem även om de tillägg som påförs är stora. En sådan ordning är inte oförenlig med artikel 6, om den skattskyldige har möjlighet att få en domstolsprövning med de skyddsgarantier som ges i artikel 6. Domstolen anförde att den inte underskattade vikten av flera av de argument som regeringen anfört mot artikelns tillämplighet på förfarandet med tilläggen. Domstolen fann emellertid att fyra faktorer talade för motsatt ståndpunkt.

1. Domstolen konstaterade att den regel som tillämpats omfattade alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en särskild grupp med viss status. Reglerna uppställde vissa krav till vilka knöts särskilda påföljder om kraven inte uppfylldes.
2. Domstolen påpekade att tillägget inte kunde betraktas som ersättning för skada utan väsentligen utgjorde ett straff för att avskräcka från nya överträdelser.
3. Tillägget påfördes med stöd av en generell regel vars syfte var att såväl avskräcka som bestraffa.
4. Tilläggen i fråga var mycket betydande till beloppet, 422 534 FRF för Bendenoun och 570 398 FRF för bolaget och kunde omvandlas till fängelse om de inte betalades.

Domstolen fann vid en sammantagen bedömning att de omständigheter som talade för att det var fråga om en brott-sanklagelse övervägde. Ingen av faktorerna var ensam avgörande men sammantaget och kumulativt ledde de till att det blev fråga om en anklagelse för brott enligt artikel 6.

RAVNSBORG mot Sverige den 23 mars 1994

Ravnsborg hade vid tre tillfällen av svenska domstolar (tingsrätt och hovrätt) påförts böter enligt 9 kap. 5 § RB, 1 000 kr per tillfälle, för otillbörliga uttalanden i skriftlig form till domstolarna.

Ravnsborg gjorde gällande att de ifrågavarande domstolarna brutit mot artikel 6 eftersom han inte hade fått bemöta anklagelsen och inte fått muntlig förhandling. Ravnsborg gjorde gällande att böter i sig är ett straff enligt brottsbalken. Vidare underströk han att böter kan omvandlas till fängelse samt att författare i doktrinen hänfört dessa böter till straffsanktionerna.

Europadomstolen anförde följande.

30. In order to determine whether Article 6 was applicable under its "criminal" head, the Court will have regard to the three alternative criteria laid down in its case-law (see, for example, the Engel and Others v. Netherlands judgment of 8 June 1976, Series A no. 22, p. 35, § 82; the Lutz v. Germany judgment of 25 August 1987, Series A no. 123, p. 23, § 55; the Weber v. Switzerland judgment of 22 May 1990; Series A no. 177, pp. 17-18, §§ 31-34; the Demicoli v. Malta judgment of 27 August 1991, Series A no. 210, pp. 15-17, §§ 30-35).

A. Legal classification of the offence under Swedish law

31. It must first be ascertained whether the provisions defining the offence in issue belong, according to the domestic legal system, to criminal law.

32. The applicant maintained mainly that offences punishable by a fine were *per se* criminal, pursuant to the Penal Code, and that Article 5 in Chapter 9 of the Code of Judicial Procedure, which itself referred to fines as "punishment" ("straff"; see paragraph 18-19 above), clearly fell within the criminal sphere. The Government and the Commission had mistakenly inferred from the preparatory work to this Article (*Nytt juridiskt arkiv II 1943, p. 91*) that the rule therein should be distinguished from the criminal law; this merely provided a description of the overlap between Article 5 and the relevant rules of the "Penal Code" ("*allmänna strafflagen*") in force at the material time. The correct distinction was that between the general criminal law, embodied in the Penal Code, and the special criminal law, found in other statutes; Article 5 belonged to the latter category. He also pointed to certain commentaries by legal authors describing Article 5 offences as being of a criminal character. Moreover, the statutory provision governing which court had jurisdiction in such matters and laying down that these may be examined without there being any prosecution were to be found in "Part II" of the Code of Judicial Procedure, entitled "On the procedure in criminal cases" (see paragraph 21 above). In his submission, the applicable procedure was but a slightly modified version of the ordinary criminal procedure, though the national courts in the case had by error followed the rules in the 1946 Act on the Handling of Court Matters which did not apply to questions of punishment (see paragraph 21 above). The applicant in addition placed emphasis on the possibility of converting fines imposed under Article 5 into a term of imprisonment (see paragraph 24 above). Consequently, in

his view, Article 6 of the Convention was applicable to the criminal proceedings in which he was fined.

33. The Court notes that some of the factors relied on by the applicant might be taken as indicative of a criminal classification under Swedish law.

On the other hand, there are also a number of factors going the other way. As the Government and the Commission pointed out, when such conduct as described in Article 5 occurs, it is for the court sitting in the particular case to examine of its own motion and without the involvement of the public prosecutor whether there has been an offence under that Article (see paragraph 21 above). Moreover, the said Article 5 deals only with offences against the good order of court proceedings, whilst improper behaviour of a more serious character may be considered a criminal offence under the relevant rules of the Penal Code. The proceedings relating to the fines imposed on the applicant were based on the 1946 Act on the Handling of Court Matters (see paragraph 21 above); although the applicability of this Act is contested by the applicant, the Court cannot in this regard substitute its own views for those of the Swedish courts (see *mutatis mutandis*, the Van der Leer v. the Netherlands judgment of 21 February 1990, Series A no. 170-A, p. 12, § 22; and the Margareta and Roger Andersson v. Sweden judgment of 25 February 1992, Series A no. 226-A, pp. 27-28, § 82). Furthermore, unlike fines under the ordinary criminal law, the fines imposed under Article 5 were not income-based (see paragraph 20 above). Although this is not decisive, since in many criminal systems fines are not necessarily based on earnings, it is an indication that under Swedish law the fines in question are not viewed as an ordinary criminal-law sanction. Finally, in contrast to such sanction, the fines at issue were not entered on the police register.

As appears from the above, the formal classification under Swedish law is open to differing interpretations; on the evidence adduced, the Court cannot find it established that the provisions concerning sanctions against disturbance of the good order of court proceedings belong to criminal law under the domestic legal system.

B. The nature of the offence

34. It is therefore necessary to turn to the second criterion, namely the very nature of the offence.

The Court notes that Chapter 9, Article 5, second sentence, of the Code of Judicial Procedure applies to improper statements made orally or in writing to a court by a person attending or taking part in the proceedings, but not to such statements made in a different context or by a person falling outside the circle of people covered by that

provision (see paragraph 19 above). It is for the court sitting in the particular proceedings in which misconduct has occurred to examine, of its own accord, whether the misconduct falls foul of Article 5 (see paragraph 21 above).

In this respect the situation is different from those at issue in the cases of Weber and Demicoli, where the Court found Article 6 to be applicable (see the above-mentioned Weber judgment, p.18, § 33; and the above-mentioned Demicoli judgment, p. 17, § 33). Rules enabling a court to sanction disorderly conduct in proceedings before it are a common feature of legal systems of the Contracting States. Such rules and sanctions derive from the indispensable power of a court to ensure the proper and orderly functioning of its own proceedings. Measures ordered by courts under such rules are more akin to the exercise of disciplinary powers than to the imposition of a punishment for commission of a criminal offence. It is, of course, open to States to bring what are considered to be more serious examples of disorderly conduct within the sphere of criminal law, but that has not been shown to be the case in the present instance as regards the fines imposed upon the applicant (see paragraph 33 above).

For these reasons the Court reaches the conclusion that the kind of proscribed conduct for which the applicant was fined in principle falls outside the ambit of Article 6. The courts may need to respond to such conduct even if it is neither necessary nor practicable to bring a criminal charge against the person concerned.

C. The nature and degree of severity of the penalty

35. Notwithstanding the non-criminal character of the proscribed misconduct, the nature and degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring - the third criterion - may bring the matter into the "criminal" sphere. A fine imposed under Article 5 in Chapter 9 could amount to 1 000 kronor and actually did so in all three instances in the present case. Moreover, the fine was convertible under Swedish law into a term of imprisonment (see paragraphs 20 and 24 above).

However, in the Court's view, the possible amount of each fine did not attain a level such as to make it a "criminal" sanction. Unlike ordinary fines, the kind at issue was not to be entered on the police register (see paragraph 22 above). A decision to convert the fines could only be taken by the District Court in limited circumstances (see paragraph 24 above). What is more, it would then have been necessary to summon the applicant to appear before the District Court for an oral hearing in separate proceedings.

Accordingly, the Court shares the opinion of the Government and the Commission that what was at stake for

the applicant was not sufficiently important to warrant classifying the offences as "criminal".

Europadomstolen undersökte således i detta fall såsom tidigare hur gärningen klassificerades i den interna rätten. Domstolen fann därvid att några av de faktorer som Ravensborg pekat på talade för att gärningen var klassificerad som en kriminell handling i den svenska rätten. Å andra sidan fann domstolen att flera faktorer talade mot detta och framhöll följande. Den svenska domstolen skall självmant och utan biträde av åklagaren undersöka om det är fråga om ett sådant otillbörligt uttalande som avses i 9 kap. 5 § RB. Handläggningen av ärendet sker med stöd av lagen om handläggning av domstolsärenden vilken inte är tillämplig i brottmål. Böterna är inte inkomstbaserade utan maximerade till 1 000 kr. Överträdelserna i fråga registreras inte i polisregistret.

Mot bakgrund härav konstaterade Europadomstolen att den formella klassificeringen av rättegångsförseelser inte är klar i den svenska rätten. Domstolen fann det inte visat att gärningen i fråga är en brottslig handling enligt den svenska rättsordningen.

Europadomstolen undersökte därefter gärningens natur och anförde följande. Den sittande rätten i den rättegång där överträdelserna skett skall undersöka om överträdelserna omfattas av 9 kap. 5 § RB. I detta avseende skiljer sig förevarande fall från fallen Weber och Demicoli där domstolen fann att artikel 6 var tillämplig. Bestämmelser i syfte att upprätthålla ordning under förhandlingen i domstolen fanns i många konventionsstater och hade karaktär av disciplinära straff. Mot bakgrund härav fann Europadomstolen att gärningen inte var av kriminell natur.

Slutligen undersökte domstolen straffets natur och svårhetsgrad. Den fann att böternas storlek per överträdelse inte uppnådde en sådan nivå att det blev fråga om en straffsanktion. Vidare anförde domstolen att tingsrätten kunde om vissa omständigheter förelåg, besluta att omvandla böterna till frihetsstraff. Inför ett sådant beslut skulle Ravensborg ha kallats till en ny muntlig förhandling. Domstolen fann att det Ravensborg riskerade inte gav stöd för att klassificera gärningen

som en kriminell handling enligt konventionen och att därför artikel 6 inte var tillämplig på förfarandet.

AIR CANADA mot Storbritannien, dom den 5 maj 1995

Tullmyndigheterna i England tog i beslag ett av Air Canada ägt flygplan på grund av att det i lasten fanns en container som innehöll 331 kilo cannabis.

Planet gick i reguljär trafik mellan Singapore och Toronto, varvid mellanlandning ägde rum i Bombay och i London på flygplatsen Heathrow. Bolaget hade tidigare av de engelska tullmyndigheterna ombetts att se över sina rutiner eftersom smuggling av narkotika till England hade upptäckts vid flera tillfällen. Bolaget fick lösa ut planet mot en avgift om 50 000 pund. Syftet med avgiften var enligt de interna reglerna att avskräcka flygbolagen från underlåtenhet att noggrant kontrollera lasten ombord.

Bolaget gjorde i första hand gällande att äganderätten hade kränkts, dvs. att staten hade brutit mot artikel 1 i tilläggsprotokoll 1. Europadomstolen ansåg inte att det var fråga om en tvist om äganderätten till flygplanet eftersom bolaget inte avhänt äganderätten till planet under beslaget.

Bolaget gjorde vidare gällande att avgiften i fråga var en straffsanktion och att artikel 6 punkten 1 hade kränkts eftersom bolaget påförts avgiften utan att bolaget erhållit en rättvis rättegång i enlighet med artikel 6.

Slutligen gjorde bolaget gällande att den överprövning som fanns att tillgå inte uppfyllde kraven i artikel 6. Det var ostridigt i målet att frågan gällde en civil rättighet. Europadomstolen ansåg att den begränsade överprövningen som fanns att tillgå var tillräcklig i förhållande till artikel 6.

Europadomstolen anförde avseende frågan om avgiften var ett straff i konventionens mening bl.a. följande.

50. Air Canada considered that it had been, in effect, fined by the Commissioners and that neither the condemnation proceedings nor the theoretical possibility of judicial review satisfied the requirements of Article 6 § 1.

51. The Government, on the other hand, with whom the Commission agreed, pointed out that under domestic law no criminal charges had been brought and that the criminal courts had not been involved in the matter.

52. The Court agrees with the Government's observation. It is also noteworthy that the Court of Appeal specifically rejected the argument made by the counsel for Air Canada that section 141 of the 1979 Act was tantamount to a criminal provision (see paragraph 16 above). In this connection, the Court of Appeal pointed out that the description of the relevant provisions as being "civil" did not preclude it from finding that a provision was, in effect, "criminal" in nature. However, the matter was resolved with reference to earlier cases which decided that section 141 provided a process *in rem* against *inter alia* any vehicle used in smuggling.

The Court is, for the same reasons, similarly persuaded. Moreover, the factors referred to above – the absence of a criminal charge or a provision which is "criminal" in nature and the lack of involvement of the criminal courts – taken together with the fact that there was no threat of any criminal proceedings in the event of non-compliance, are sufficient to distinguish the present case from that of *Deweer v. Belgium* (judgment of 27 February 1980, Series A no. 35) where the applicant was obliged to pay a sum of money under constraint of the provisional closure of his business in order to avoid criminal proceedings from being brought against him.

53. It is further recalled that a similar argument had been made by the applicant in the AGOSI case (*loc. cit.*). On that occasion the Court held that the forfeiture of the goods in question by the national court were measures consequential upon the act of smuggling committed by another party and that criminal charges had not been brought against AGOSI in respect of that act. The fact that the property rights of AGOSI were adversely affected could not of itself lead to the conclusion that a "criminal charge" for the purposes of Article 6 could be considered as having been brought against the applicant company (*loc. cit.*, p. 22, §§ 65-66).

54. Bearing in mind that, unlike the AGOSI case, the applicant company had been required to pay a sum of money and that its property had not been confiscated, the Court proposes to follow the same approach.

55. Accordingly the matters complained of did not involve "the determination of [a] criminal charge".

Europadomstolen godtog således statens invändning att bolaget enligt den inhemska rätten inte hade anklagats för brott och att "criminal courts" inte var involverade i saken.

Domstolen pekade vidare på att "the Court of Appeal" funnit att de aktuella reglerna inte var straffrättsliga till sin natur. Den engelska domstolen hade funnit att reglerna avsåg processer om rätt till saker.

Domstolen fann att avsaknaden av en anklagelse för brott, avsaknaden av regler som är straffrättsliga till sin natur och av inblandning av en "criminal court" samt avsaknaden av hot om brottmålsprocess vid lagöverträdelse skilde förevarande fall från Deweer mot Belgien, dom den 27 februari 1980, Serie A nr. 35. I det fallet var klaganden skyldig att betala en summa pengar, "böter", för att undvika åtal för brott. Deweer innehade en livsmedelshandel och hade brutit mot livsmedelslagstiftningen. Om han inte betalade "böterna" skulle hans affär ha stängts i avvaktan på domstols beslut. Deweer gjorde gällande att han var anklagad för brott och därför borde ha haft rätt till att få "böterna" prövade av domstol. Europadomstolen ansåg att Deweer var anklagad för brott och att artikel 6 hade kränkts.

Europadomstolen hänvisade vidare till fallet Agosi mot Storbritannien, dom den 24 oktober 1986, Serie A nr. 108, där beslag hade verkställts hos bolaget Agosi på grund av att en av ägarna hade smugglat gods. Trots att bolaget fick vidkännas inskränkningar i äganderätten, kunde beslaget inte anses innebära att det förelåg en anklagelse för brott mot bolaget enligt artikel 6. Ingen brottsprocess hade inletts mot bolaget.

Sammantaget fann Europadomstolen i fallet Air Canada att artikel 6 inte var tillämplig på förfarandet.

PRAMSTALLER mot Österrike m.fl. domar den 23 oktober 1995

Europadomstolen har i domar meddelade den 23 oktober 1995 funnit att artikel 6 var tillämplig vid beivrandet av ett antal förseelser som omfattades av den administrativa sfären enligt den inhemska rätten. I den österrikiska lagstiftningen har överträdelserna betecknats som administrativa förseelser och

de handläggs i ett administrativt straffförfarande (Verwaltungsstraftaten).

Pramsteller hade brutit mot meddelat bygglov. Palaoro hade gjort sig skyldig till hastighetsöverträdelse, Schautzer hade brutit mot reglerna om bilbälte, Pffarmeier och Umlauft hade vägrat medverka vid trafiknykterhetskontroll och Gradinger hade gjort sig skyldig till trafiknykterhetsbrott.

I samtliga avgöranden använde domstolen samma motivering. I det följande återges domstolens uttalande i fallet Pramsteller.

31. In Mr Pramsteller's submission, the administrative criminal offence of which he was accused gave rise to a "criminal charge". This was not disputed by the Government.

32. In order to determine whether an offence qualifies as "criminal" for the purposes of the Convention, it is first necessary to ascertain whether or not the provision defining the offence belongs, in the legal system of the respondent State, to criminal law; next the "very nature of the offence" and the degree of severity of the penalty risked must be considered (see, among other authorities, the Öztürk v. Germany judgment of the 21 February 1984, Series A no. 73, p. 18, § 50, and the Demicoli v. Malta judgment of the 27 August 1991, Series A no. 210, pp. 15-17, § 31-34).

Like the Commission, the Court notes that, although the offences in issue and the procedures followed in the case fall within the administrative sphere, they are nevertheless criminal in nature. This is moreover reflected in the terminology employed. Thus Austrian law refers to administrative offences (*Verwaltungsstraftaten*) and administrative criminal procedure (*Verwaltungsstrafverfahren*). In addition, the fine imposed on the applicant was accompanied by an order for his committal to prison in the event of his defaulting on payment (see paragraph 15 above).

These considerations are sufficient to establish that the offence of which the applicant was accused may be classified as "criminal" for the purposes of the Convention. It follows that Article 6 applies.

Domstolen hänvisade således till de tre kriterierna för brottsliga handlingar som den tidigare lyft fram. Domstolen fann att överträdelsen var, trots att den tillhörde den administrativa sfären, kriminell till sin natur. I den inhemska lagen användes begrepp som stödde en sådan tolkning.

Domstolen lyfte fram att böterna kunde omvandlas till fängelse om den anklagade inte betalade dem. Domstolen ansåg att Pramstaller fick anses vara anklagad för en kriminell gärning i den mening som avses i konventionen.

2.3.2 Ett fall från kommissionen

SOCIÉTÉ STENUIT mot Frankrike, beslut den 27 februari 1992

Fallet Société Stenuit prövades inte av Europadomstolen utan avskrevs efter att bolaget återkallat sin talan.

Société Stenuit (Stenuit) hade kommit överens med konkurrenter om fördelning av offentliga kontrakt. Bolaget misstänktes av finansministern för att ha överträtt konkurrenslagstiftningen. Finansministern konsulterade lagenligt "the Competition Commission" som uttalade att bolagets delaktighet hade bevisats och föreslog böter med 100 000 FRF. Finansministern påförde bolaget böter med 50 000 FRF den 16 oktober 1981. De administrativa böterna var alternativa till straffrättsliga böter eller fängelse.

Frankrike bestred att artikel 6 var tillämplig. Frankrike menade att det inte var fråga om en brottsanklagelse utan om en administrativ anklagelse mot bolaget. "The Competition Commission" vars utlåtande ministern inhämtat var en administrativ myndighet. Straffet innehöll alla komponenter som är utmärkande för en administrativ sanktion.

Kommissionen uttalade bl.a. följande.

54. The Commission considers that the proceedings in this case did not concern a dispute about the applicant company's "civil rights and obligations". It is necessary to decide only whether the proceedings concerned a "criminal charge" against it, within the meaning of Article 6 § 1 of the Convention.

55. In its Neumeister judgment (Eur. Court H. R. Neumeister v. Austria judgment of 27 June 1968, Series A no. 8 p. 41, § 18) the Court has already held that the word "charge" must be understood "within the meaning of the Convention". In its Deweer judgment the Court further took the view that even where a person has not been arrested or

charged there can in certain circumstances be a "criminal charge". In that case it held that the charge could "for the purposes of Article 6 § 1, be defined as the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence" (Eur. Court H. R. above-mentioned Deweer judgment, pp. 24-25, § 46).

56. In its judgments in the cases of Engel (Eur. Court H.R.) above-mentioned Engel judgment, pp. 33-35, §§ 80-82), Öztürk (Eur. Court H.R., above-mentioned Öztürk judgment, pp. 20-21, §§ 48-50), Campbell and Fell (Eur. Court H.R.) Campbell and Fell v. the United Kingdom judgment of 28 June 1984, Series A no.80, p. 35, §§ 68-69) and Weber (Eur. Court H. R., Weber v. Switzerland judgment of 22 May 1990, Series A no. 177, pp. 17-18, §§ 30-35), the Court established the following principles concerning prosecutions classified as non-criminal under domestic law:

a) The Convention is not opposed to the Contracting States creating or maintaining a distinction between criminal law and disciplinary law and drawing the dividing line, but it does not follow that the classification thus made is decisive for the purposes of the Convention.

b) If the Contracting States were able at their discretion, by classifying an offence as disciplinary instead of criminal, to exclude the operation of the fundamental clauses of Articles 6 and 7, the application of these provisions would be subordinated to their sovereign will. A latitude extending thus far might lead to results incompatible with the object and purpose of the Convention.

57. In deciding whether a given "charge" is a criminal charge, the Court first refers to the provision defining the offence with a view to ascertaining whether the offence in question is a criminal offence according to the legal system of the respondent State, an affirmative answer signifying applicability of Article 6 of the Convention (Eur. Court H. R., above-mentioned Engel judgment, p. 34, § 81). It then considers the nature of the offence and the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring (*ibid.*).

58. With regard to the last two criteria, the Court first of all pointed out, in the Deweer case (Eur. Court H. R., above-mentioned Deweer judgment, pp.23-24, §§ 44-45) - which concerned the payment of a fine by composition in order to avoid the closure of a butcher's shop for infringement of Belgian regulations on prices - that the prominent place held in a democratic society by the right to a fair trial prompted it to prefer a "substantive", rather than a "formal", conception of the "charge" contemplated in Article 6 § 1. Such a conception compelled it to look behind

the appearances and investigate the realities of the procedure in question.

59. In the light of this case-law the Commission considered whether the accusation levelled at the applicant company amounted to a criminal charge.

60. It notes, first of all, that in its judgment of 22 June 1984 the *Conseil d'Etat* ruled that fines imposed on firms or corporate bodies by the Minister responsible for Economic and Financial Affairs were not criminal penalties. On the other hand, in a number of judgments (see paragraph 39 of the Commission's report), the Constitutional Council seems in substance to have ruled that penalties imposed by "independent non-judicial" or "non-jurisdictional administrative bodies" (including the penalties imposed by the Competition Council, under powers transferred to it from the Minister responsible for Economic and Financial Affairs by the Order of 1 December 1986 and acting on the recommendation of the Competition Commission where necessary, in order to prevent and punish restrictions of free competition) belonged to the sphere of criminal law.

61. In any case, the significance of the approach taken in domestic law is only relative. It is essential in certain cases to examine the nature of the offence in question, which is a factor of greater importance (Eur. Court H.R., above-mentioned *Engel* judgment, p. 35, § 82).

62. The Commission observes in this connection that the aim pursued by the impugned provisions of the Order of 30 June 1945 was to maintain free competition within the French market. The Order thus affected the general interests of society normally protected by criminal law (applications no. 7341/76, case of *Eggs v. Switzerland*, Commission's report of 4 March 1978, Decisions and Reports (DR) no. 15, p. 35, § 79). The penalties imposed by the Minister were measures directed against firms or corporate bodies which had committed acts constituting "*infractions*". The Commission further points out that the Minister could refer the case to the prosecuting authorities with a view to their instituting criminal proceedings against the "*contrevenant*". Furthermore, after transmitting the file to the prosecuting authorities, the Minister could no longer impose a fine. A fine was therefore a substitute for the penalty the criminal courts might have imposed if the case had been referred to the prosecuting authorities.

63. With regard to the nature and severity of the penalty to which those responsible for infringements made themselves liable, the Commission observes first of all that "according to the ordinary meaning of the terms, there generally come within the ambit of the criminal law offences that make their perpetrator liable to penalties intended [...] to be deterrent and usually consisting of fines and of measures depriving the person of his liberty" (Eur

Court H. R., above-mentioned Öztürk judgment, p. 20, § 53). However, that does not imply that every penalty involving deprivation of liberty or every fine necessarily belongs to the criminal law (Eur. Court H. R., above-mentioned Engel Judgment, p. 36, § 85).

64. In the present case the penalty imposed by the Minister was a fine of 50.000 FRF, a sum which, in itself, is not negligible. But it is above all the fact that the maximum fine, i.e. the penalty to which those responsible for infringements made themselves liable, was 5 % of the annual turnover for a firm and 5.000.000 FRF for other "contrevenants" (see paragraph 32 of the report) which shows quite clearly that the penalty in question was intended to be deterrent.

65. In the Commissions view the criminal aspect of the case for the purposes of the Convention is revealed unambiguously by the combination of concordant factors noted above. The Commission points out that in certain circumstances a charge could, for the purposes of Article 6 § 1 of the Convention, be defined as the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence (see paragraph 55 of the Commission's opinion). This had already taken place in the present case when the Minister consulted the Competition Commission and when the latter recommended that the applicant be fined 100.000 FRF. In any case, the Minister's decision to impose a fine constituted, for the purposes of the Convention, determination of a criminal charge, and the fine had all the aspects of a criminal penalty.

66. However, the Government seem to raise an objection, albeit indirectly, by maintaining that corporate bodies cannot be liable under criminal law. The Commission observes in the first place that the Convention contains no provision to that effect. It further observes that the question of the criminal liability of corporate bodies is dealt with in different ways in the various legal systems of the member countries of the Council of Europe.

Consequently, the question which arises under the Convention is whether the guarantees it confers on natural persons may or may not be afforded to corporate bodies which suffer a violation of its provisions. In this connection the Commission points out that the institutions of the Convention have already recognised in the past that corporate bodies can exercise a number of rights usually enjoyed by natural persons, such as the right to freedom of expression (Eur. Court H.R., *Sunday Times v. the United Kingdom* judgment of 26 April 1979, Series A no. 30;

application no. 13166/86, *Times Newspapers Ltd and Andrew Neil v. the United Kingdom*, Commission's report of 12 July 1990) or the rights set forth in Article 9 of the Convention (application no. 8118/77, decision of 19 March 1981, DR 25, pp. 105-117). Lastly, the Commission points out that the institutions of the Convention have consistently emphasised the importance of Article 6 of the Convention, which reflects "the fundamental principle of the rule of law" (Eur. Court H. R., above-mentioned *Sunday Times* judgment, p. 34 § 55) and that a restrictive interpretation of that article "would not be consonant with the object and purpose of the provision" (Eur. Court H. R., *De Cubber v. Belgium* judgment of 26 October 1984, Series A no. 36, p. 16, § 30). In the light of the above considerations, the Commission considers that a corporate body can claim the protection of Article 6 of the Convention when a "criminal charge" has been made against it.

67. In conclusion, Article 6 was applicable in this case.

Kommissionen inledde således med att redogöra för de av domstolen formulerade kriterierna. Kommissionen konstaterade att Conseil d'Etat, den högsta administrativa domstolen i Frankrike, funnit att ifrågavarande böter inte är straffsanktioner. Å andra sidan har Constitutional Council funnit att dessa hör till kriminallagens sfär. Det avgörande fann kommissionen vara överträdelsens natur. Kommissionen konstaterade att åtgärden vidtogs mot bolag och andra som hade gjort sig skyldiga till "infractions". Ministern kunde i stället för att påföra böter hänskjuta ärendet till åklagare. Efter det att ärendet överlämnats till åklagaren kunde ministern inte påföra påföljd.

Kommissionen konstaterade att de böter som hade kunnat påföras för ifrågavarande överträdelse hade kunnat uppgå till 5 000 000 FRF för bolag och till 5 % av omsättningen för andra näringsidkare. Beloppens storlek visade att sanktionens syfte var att avskräcka. Kommissionen fann att sanktionen hade alla egenskaper som är utmärkande för ett straff och att artikel 6 var tillämplig.

Kommissionen fann vidare att det var fråga om "criminal charge" från det att ministern konsulterade "the Competition Commission".

2.4 Utredningens överväganden och slutsatser i anledning av Europadomstolens praxis

2.4.1 Europadomstolens tillvägagångssätt för att bedöma om en gärning är en brottslig handling

Utgångspunkten vid Europadomstolens bedömning av om en gärning är en brottslig handling är hur gärningen klassificeras i den inhemska rätten. Omfattas handlingen av den nationella straffrättsliga lagstiftningen blir också artikel 6 tillämplig.

Om en gärning inte klassificeras som brottslig i konventionsstatens lagstiftning eller om det är osäkert hur den skall klassificeras, innebär detta dock inte att en tillämpning av artikel 6 är utesluten. Även i de fall då gärningen omfattas av ett disciplinärt eller administrativt förfarande kan artikel 6 vara tillämplig, se t.ex. Engel m.fl. angående disciplinära förfaranden och Deweer, Öztürk och Bendenoun angående administrativa förfaranden.

“Criminal charge” och “charged with a criminal offence” är autonoma begrepp, dvs. de har en självständig betydelse i Europakonventionen. I artikel 6 (1) används begreppet “criminal charge” medan i artikel 6 (2) och (3) begreppet “charged with a criminal offence” används. Begreppen avser samma situationer (se Öztürk §§ 47 och 50).

Det påpekas i många av Europadomstolens domar att det inte kan lämnas åt den enskilda konventionsstaten att genom sin interna lagstiftning avgöra huruvida en gärning omfattas av artikel 6 eller inte. Ett sådant handlingsutrymme för den

enskilda staten skulle kunna få resultat som är oförenliga med konventionens syfte.

Vid bedömningen av om en gärning är en brottslig handling i konventionens mening tycks Europadomstolen tillämpa två olika tillvägagångssätt.

I en grupp av fall undersöker domstolen normalt de rekvisit som den lyfte fram i fallet Engel m.fl. Rekvisiten är – förutom den inledande undersökningen av hur handlingen klassificeras i den nationella rättsordningen – gärningens art samt straffets natur och svårhetsgrad. Detta tillvägagångssätt har domstolen tillämpat när det gäller militära disciplinförseelser (Engel m.fl.), trafikförseelser (Öztürk, Lutz och Palaoro), utlämnande av hemliga uppgifter från en brottsutredning (Weber), publicerande av kränkande uppgifter om medlemmar i parlamentet (Demicoli), otillbörliga skriftliga uttalanden till domstol (Ravnsborg) samt brott mot byggnadslov (Pramsteller).

I fallet Lutz (§ 55) framhöll domstolen att rekvisiten gärningens art och straffets natur och svårhetsgrad, som domstolen införde i målen Engel m.fl. och Öztürk, inte är kumulativa utan alternativa. I senare fall har domstolen dock prövat rekvisitet straffets natur och svårhetsgrad trots att redan rekvisitet gärningens art varit uppfyllt, se Weber (§ 34). Och i några fall tycks domstolen närmast ha gjort en helhetsbedömning utifrån gärningens art samt straffets natur och svårhetsgrad, se Pramsteller, Palaoro och kanske också Demicoli.

Vid bedömningen av rekvisitet *gärningens art* tar domstolen hänsyn till syftet med bestämmelserna. Domstolen lägger stor vikt vid om reglerna i fråga vänder sig till befolkningen i allmänhet, t.ex. alla trafikanter, eller en viss begränsad krets av personer för att skydda ett visst avgränsat intresse. Gärningar som omfattas av disciplinära förfaranden anses inte i sig vara av kriminell natur (se Engel m.fl. §§ 80-82). Domstolen tar också hänsyn till den terminologi som används och hur gärningen behandlas i andra konventionsstater, se t.ex. Engel m.fl.

Vad gäller *straffets natur och svårhetsgrad* anses en gärning som kan leda till frihetsberövande påföljd normalt vara kriminell vid tillämpning av artikel 6 (se Engel m.fl. § 82). Dock har när frihetsberövandet varit mycket kortvarigt handlingen inte ansetts vara kriminell på denna grund. Inte heller har en möjlighet till frihetsberövande ansetts vara tillräcklig för att uppfylla detta kriterium när förvandling av böter till en frihetsberövande påföljd skulle prövas i ett separat förfarande och kunde ske endast om vissa särskilda rekvisit var uppfyllda (se Ravensborg § 35).

Huruvida en möjlighet till frihetsberövande är en nödvändig förutsättning för att detta kriterium skall vara uppfyllt är inte helt klart. En sådan möjlighet har emellertid förelegat i samtliga de fall där domstolen funnit att det varit fråga om en anklagelse för ett brott i den mening som avses i artikel 6. Å andra sidan kan en formulering i Ravensborgfallet möjligen tyda på att även en betydande penningssanktion kan innebära att sanktionen blir "kriminell" ("--- the possible amount of each fine did not attain a level such as to make it a criminal sanction").

En ytterligare omständighet som ibland tycks ha vägts in i bedömningen är om sanktionen registreras i ett polisregister e.d.

Det hittills sagda har således avsett den grupp av fall där Europadomstolen ganska strikt tillämpat de rekvisit som formulerades i fallet Engel m.fl. I en annan grupp av fall tycks domstolen ha förhållit sig friare till dessa rekvisit och närmast gjort en helhetsbedömning av samtliga omständigheter vid prövningen av om det är fråga om en anklagelse för brott enligt artikel 6. Exempel är avgift på grund av livsmedelsbestämmelser (Deweer), skattetillägg (Bendenoun) och avgift på grund av att ett bolag inte har uppmärksammat narkotikasmuggling (Air Canada). De tidigare redovisade kriterierna för brott har dock – tillsammans med andra omständigheter – varit aktuella även i de nu nämnda fallen.

I fallet Bendenoun, som gällde det franska skattetilläggsförfarandet, fann domstolen mot bakgrund av sin praxis och särskilt fallet Öztürk, att fyra faktorer kumulativt

ledde till att det franska skattetillägget omfattades av artikel 6. De kriterier som domstolen lyfte fram i Bendenounmålet är i allt väsentligt sådana omständigheter som även i den tidigare redovisade gruppen av fall brukar inverka på bedömningen om den aktuella gärningen omfattas av artikel 6.

Domstolen har inte uttryckligen förklarat vad som ligger bakom valet av de skilda metoderna. Vid en granskning av sakfrågorna i målen kan man dock spåra en skiljelinje mellan de två grupperna av fall. I den förra gruppen har det varit fråga om gärningar som traditionellt brukar vara kriminaliserade; särskilt gäller detta fallen Engel m.fl., Öztürk, Lutz och Demicoli. I den senare gruppen har det varit fråga om handlingar som visserligen brukar betraktas som klandervärda men som traditionellt behandlas i administrativa förfaranden. Det kan konstateras att den senare gruppen tidsmässigt ligger efter den förra gruppen. Det kan därför finnas fog för att uppfatta Bendenounfallet m.fl. som en vidareutveckling av domstolens praxis.

Det svenska skattetilläggsförfarandet är ett rent administrativt förfarande som har stora likheter med det franska skattetilläggsförfarandet. Det är därför naturligt att i första hand bedöma det svenska skattetillägget mot bakgrund av Europadomstolens dom i fallet Bendenoun och med den metod som domstolen använt i detta fall – alltså en helhetsbedömning av alla omständigheter i målet. Utredningen utgår således i det följande från en sådan metod och behandlar särskilt de fyra kriterier som Europadomstolen vid sin helhetsbedömning fann vara avgörande för att det franska skattetilläggsförfarandet skulle omfattas av konventionen. Men utredningen tar också upp andra omständigheter som bör vägas in vid en helhetsbedömning av det svenska skattetilläggsförfarandet. Därvid kommer utredningen också in på de kriterier som legat till grund för bedömningen i fallen Engel, Öztürk m.fl.

Innan den nu aviserade undersökningen genomförs finns det dock anledning att separat behandla frågan om hur skattetillägget klassificeras i det svenska rättssystemet. Denna klassificering bör nämligen vara en lämplig utgångspunkt för

den fortsatta undersökningen oavsett om denna utförs enligt den ena eller den andra av de båda metoderna. Som tidigare framgått gäller dessutom att klassificeringen enligt intern rätt under särskilda förutsättningar – nämligen om den skulle innebära att skattetillägget internt behandlas som en brottspåföljd – har avgörande betydelse för frågan om artikel 6 är tillämplig eller ej.

Skattetilläggets klassificering i det svenska rättssystemet

Bestämmelserna om skattetillägg finns inte i den straffrättsliga lagstiftningen utan i skattelagstiftningen och hänförs systematiskt till förvaltningsrätten. Skattetillägg påförs när den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller om den skattskyldige skönstaxeras i avsaknad av deklaration. Skattetillägget har i det senare fallet en vitesfunktion – det undanröjs om deklaration inkommer inom viss tid. Det oriktiga uppgiftslämnandet behöver inte ha skett uppsåtligen eller av vårdslöshet. Skattetillägget påförs av skattemyndigheterna och överprövas vid överklagande av de allmänna förvaltningsdomstolarna. Skattetillägget står i direkt proportion till den skatt som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften godtagits. Åklagare och allmänna domstolar är inte involverade i skattetilläggsförfarandet.

De nu anförda omständigheterna talar starkt för att skattetillägget inte skall anses klassificerat som straff i svensk intern rätt. Det kan visserligen sägas att skattetillägget har verkningar som är straffliknande. Skattetillägget har också i några avseenden i rättstillämpningen jämförts med straff. Reglerna om nåd enligt 11 kap. 13 § regeringsformen²⁰ kan bli tillämpliga på skattetillägg (se regeringens beslut dnr Fi5850/88) och Regeringsrätten fann i RÅ 1987 ref 42 att omröstningsreglerna i 29 kap. RB som tillämpas i brottmål

²⁰ Angående sanktionsavgifternas konstitutionella status se Strömberg Svensk Juristtidning 1984, s. 229, och Wahrling-Nerep Förvaltningsrättslig Tidskrift 1994 s. 100.

skall tillämpas av de allmänna förvaltningsdomstolarna i mål om skattetillägg. Detta kan dock knappast ges den betydelsen att skattetillägget som sådant skall anses klassificerat som straff i den inhemska rätten.

Skattetillägget i förhållande till fallet Bendenoun

Den franska staten anförde i Europadomstolen att det franska skattetilläggsförfarandet innehöll alla faktorer som var utmärkande för en administrativ sanktion enligt domstolens praxis. Tilläggen betraktades inte som en straffpåföljd utan som en "skattesanktion". Sanktionen påfördes av skattemyndigheten och överprövades av de administrativa domstolarna och inte av en kriminaldomstol. Tilläggen påfördes proportionellt i förhållande till den undandragna skatten och var inte ett alternativ till ett straff. De kvarstod även om den skattskyldige avled. De omfattades inte av t.ex. straffrättens regler om medhjälp och infördes inte i kriminalregister.

Europadomstolen fann emellertid vid en sammanvägning av omständigheterna i målet att fyra faktorer tillsammans medförde att Bendenoun skulle anses vara anklagad för en brottslig handling enligt artikel 6. De fyra faktorerna var följande.

1. Skattetillägget omfattade alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en grupp med speciell status.
2. Skattetillägget var inte ett skadestånd utan väsentligen ett straff i syfte att avskräcka från nya överträdelser.
3. Skattetillägget påfördes med stöd av allmänna regler vars syfte var att såväl avskräcka som bestraffa.
4. Skattetillägget var väsentligt till sin storlek och kunde omvandlas till fängelse.

I det följande kommenteras först varje faktors förhållande till det svenska skattetillägget varefter utredningens synpunkter och slutsatser sammanfattas.

1. Det franska skattetillägget omfattar alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en grupp med speciell status.

Vid bedömningen av om ett förfarande omfattas av artikel 6 tar domstolen hänsyn till syftet med bestämmelserna. Domstolen lägger stor vikt vid om reglerna i fråga vänder sig till befolkningen i allmänhet, t.ex. alla trafikanter, eller vänder sig till en viss begränsad krets av personer för att skydda ett visst avgränsat intresse. I det senare fallet är det ofta fråga om ett disciplinärt förfarande. Disciplinära förfaranden omfattas normalt inte av artikel 6.

Det svenska skattetillägget omfattar i likhet med det franska tillägget alla skattskyldiga – inte enbart en viss grupp med viss status. Skattetillägget omfattar emellertid inte alla oriktiga uppgifter. Tillägg påförs inte om uppgiften hade kunnat rättas med stöd av kontrolluppgift och påförs med halva procentsatsen om felet kunnat rättas med stöd av annat kontrollmaterial. Två personer som i övrigt objektivt sett har gjort sig skyldiga till samma slags fel kan behandlas olika beroende på att den enes oriktiga uppgift hade kunnat rättas med stöd av kontrolluppgifter men inte den andres. Skattetillägget är således inte avhängigt endast av att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift utan också av skattemyndighetens kontrollmöjligheter. Denna omständighet är ett uttryck för att tillägget är frikopplat från den uppgiftsskyldiges subjektiva förhållanden och är därmed ett av de argument som kan anföras mot att betrakta skattetilläggsförfarandet som en anklagelse för brott enligt artikel 6.

2. *Det franska skattetillägget är inte ett skadestånd utan väsentligen ett straff i syfte att avskräcka från nya överträdelser.*

Domstolen lägger vid bedömningen av om en gärning är av kriminell natur stor vikt vid om en överträdelse av reglerna medför en påföljd som är avsedd att bestraffa och avskräcka och således inte att reparera en skada.

Det svenska skattetillägget är inte ett skadestånd som syftar till att reparera en ekonomisk skada. Möjligen skulle man kunna se skattetillägget som en ersättning för den risk för skattebortfall för det allmänna som den oriktiga uppgiften inneburit. Det franska skattetillägget och det svenska synes dock ha samma konstruktion i denna del.

3. *Det franska skattetillägget påförs med stöd av allmänna regler vars syfte är att såväl avskräcka som bestraffa.*

Det svenska skattetillägget påförs med stöd av allmänna regler. Syftet är dock inte enbart att avskräcka och bestraffa utan också att tillförsäkra skattemyndigheterna ett riktigt underlag för beskattningen. Inte minst reglerna om att en oriktig uppgift som kan rättas med stöd av kontrolluppgift inte föranleder skattetillägg och skattetillägget vid skönstaxering i avsaknad av självdeklaration är ett uttryck för detta. Också det förhållandet att det svenska skattetillägget – till skillnad från det franska – inte har något subjektivt rekvisit fråntar det svenska skattetillägget något av dess karaktär av straff. Det franska skattetillägget utgår med olika procentsatser satta i förhållande till den skattskyldiges försumlighet, vilket förstärker tilläggets straffkaraktär.

4. *Det franska skattetillägget är väsentligt till sin storlek och kan omvandlas till fängelse.*

För att påföljden skall anses vara ett straff i konventionens mening måste sanktionen vara till påtagligt förfång för den som drabbas av påföljden. Att en gärning kan leda till

frihetsberövande påföljd talar starkt för att den skall anses vara kriminell vid tillämpningen av artikel 6. Frihetsberövande av viss varaktighet (fem dagar ansågs i ett fall inte vara tillräckligt varaktigt) anses normalt vara så ingripande att det blir fråga om straff i konventionens mening. Av fallet Ravensborg framgår dock att en teoretisk möjlighet att i ett särskilt förfarande och under vissa förutsättningar förvandla böter till fängelse, lägst 14 dagar och högst tre månader, inte betraktas som så ingripande att påföljden på grund härav blir att betrakta som en brottspåföljd.

Huruvida en möjlighet till frihetsberövande är en nödvändig förutsättning för att artikel 6 skall vara tillämplig är dock oklart. Som nyss framhållits har emellertid en sådan möjlighet förelegat i samtliga de fall där domstolen funnit att det varit fråga om en anklagelse för ett brott i den mening som avses i artikel 6. Som tidigare nämnts kan dock Europadomstolens uttalanden i fallet Ravensborg möjligen tolkas som att frihetsberövande inte är nödvändigt.

De franska skattetilläggen kunde utgå med upp till 100 procent av den undandragna skatten. Bendenoun blev påförd skattetillägg med 100 procent. Skattetillägget uppgick till ca 422 000 FRF för Bendenoun personligen och med ca 570 000 FRF för hans bolag. Nivån på skattetillägget var emellertid enligt domstolen inte ensamt tillräckligt för att karaktärisera det franska tillägget som ett straff.

De svenska skattetilläggen kan visserligen beloppsmässigt bli stora, men de kan aldrig överstiga 40 procent av den skatt som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften godtagits. Vidare kan det svenska skattetillägget i motsats till det franska aldrig omvandlas till fängelse. Frågan om påförande av tillägget kan inte hänskjutas till en brottmålsprocess i allmän domstol om den skattskyldige inte godtar tillägget (jfr Deweer). Inte heller är det möjligt att beröva den skattskyldige friheten i syfte att framtvinga betalning av tillägget. Skattetillägget är således enligt vår interna rätt inte ett alternativ till fängelse eller annat frihetsberövande straff utan tas ut vid sidan av en eventuell straffrättslig påföljd.

Utredningens sammanfattning och slutsatser

Europadomstolen gjorde i fallet Bendenoun en sammantagen bedömning av omständigheterna i målet. De omständigheter som åberopades av den franska staten mot att tillägget skulle omfattas av artikel 6 gäller i stort även för det svenska tillägget. Därutöver kan som redan framgått ytterligare omständigheter åberopas som talar mot att det svenska skattetilläggsförfarandet skall anses avse en anklagelse för brott enligt artikel 6.

Skattetillägg påförs om en oriktig uppgift lämnats utan att det ställs krav på oaktsamhet eller uppsåt. Enligt svensk rätt krävs, såsom i flertalet konventionsstater, normalt oaktsamhet eller uppsåt för att en gärning skall anses utgöra ett brott. För påförande av det franska skattetillägget, som prövades i fallet Bendenoun, krävdes oaktsamhet eller uppsåt.

Enbart den omständigheten att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg medför inte att åklagarmyndigheten eller de allmänna domstolarna blir involverade. Skattetilläggsförfarandet är ett förfarande helt vid sidan av det straffrättsliga systemet. Skattetillägg utgår även i det fall då den skattskyldige åtalas för skattebrott vid allmän domstol men skattetillägget påförs även då av skattemyndigheten.

Skattetilläggets främsta syfte är som tidigare nämnts att säkerställa att skattskyldiga lämnar ett sådant underlag till skattemyndigheten att myndigheten på grund härav kan fatta ett riktigt beskattningsbeslut. Det svenska skattetilläggets repressiva karaktär gör sig inte lika starkt gällande som skattetillägget i fallet Bendenoun, där tilläggets storlek var beroende av graden av den skattskyldiges försumlighet. Det svenska skattetillägget, som utgår i proportion till den skatt som skulle ha kunnat undandras, kan närmast karaktäriseras som ytterligare en skatt eller möjligen som en ersättning för den risk för skattebortfall som den oriktiga uppgiften inneburit eller, vad gäller skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av

självdeklaration, ett påtryckningsmedel för att förmå den skattskyldige att deklarerera.

Det förhållandet att den skattskyldige inte betalar ett påfört skattetillägg eller inte godtar skattetillägget medför inte - som enligt de franska reglerna - att skattetillägget kan omvandlas till fängelse eller att ett mer brottmålsliknande förfarande griper in. Inte heller registreras skattetillägget i polisregistret eller kriminalregistret.

Beträffande några av de faktorer som tillmättes avgörande betydelse i fallet Bendenoun skiljer sig det svenska skattetillägget således från det franska. Eftersom Europadomstolen i fallet Bendenoun gjorde en sammanvägning av samtliga omständigheter är det vanskligt att dra några slutsatser om vad som i ett enskilt fall krävs för att ett förfarande skall anses utgöra en anklagelse för brott enligt artikel 6. Rättsfallet ger inte något säkert svar på frågan om artikel 6 är tillämplig om t.ex. bara tre av kriterierna är uppfyllda eller om faktorerna bara delvis föreligger.

Rättsfallet ger inte heller svar på frågan om ett förfarande omfattas av artikel 6 när något eller några eller kanske alla fyra kriterierna är uppfyllda men det finns andra omständigheter som talar i motsatt riktning. I fallet Air Canada ansåg domstolen att det inte var fråga om en anklagelse för brott då bolaget var tvunget att betala en avgift för att lösa ut sitt beslagtagna flygplan. Domstolen uttalade att avsaknaden av en formell anklagelse för brott och av regler av straffrättslig karaktär i förening med den omständigheten att det inte förelåg något hot om brottmålsförfarande för den händelse att de ifrågavarande reglerna inte efterföljdes, var tillräckligt för att skilja fallet från ett tidigare fall, Deweer, där artikel 6 ansetts tillämplig (§ 52). De omständigheter som domstolen pekade på i fallet Air Canada gäller även för det svenska skattetillägget och är också omständigheter som skiljer det svenska tillägget från det franska i Bendenounfallet. Det franska skattetillägget kunde omvandlas till fängelse genom ett straffrättsligt förfarande.

För fullständighetens skull bör slutligen nämnas att Hollands högsta domstol i en dom den 19 juli 1985, mot

bakgrund av fallet Öztürk och den betydelse gärningens art tillmäts i detta rättsfall, fann att det holländska skattetillägget omfattades av artikel 6. Det kan dock noteras att detta ställningstagande låg i tiden före Bendenounfallet.

Utredningen anser sammanfattningsvis mot bakgrund av det anförda att, även om det svenska skattetillägget har stora likheter med det franska tillägget, de två sanktionssystemen skiljer sig åt i flera viktiga avseenden, främst genom att de svenska skattetilläggsreglerna saknar subjektiva rekvisit samt att de hanteras helt vid sidan av det straffrättsliga systemet och inte omfattar någon påföljd som kan omvandlas till frihetsberövande. Avvikelserna är enligt utredningens mening sådana att en tillämpning av den metod som används i fallet Bendenoun leder till att det svenska skattetillägget inte kan anses omfattat av artikel 6. Utredningens ståndpunkt är således att skattetilläggsreglerna för närvarande inte kräver någon lagstiftningsåtgärd på grund av att de skulle stå i konflikt med artikel 6.

Däremot kan det – från andra utgångspunkter – finnas anledning att se över skattetilläggen. Så kan t.ex. med visst fog påstås att tilläggen kan uppgå till omotiverat höga belopp, särskilt i de fall det är fråga om tillägg som påförs vid felaktig periodisering i mervärdesskatte- och punktskattedeclarationer. Systemet innehåller visserligen numera en ventil som innebär att ett tillägg kan efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut det, men det kan alltså ifrågasättas om inte denna ventil är otillräcklig.

Ekobrottsberedningen har nyligen i sin rapport Effektivare ekobrottsbekämpning (Ds 1996:1) föreslagit att skattebrottsutredningar skall handhas av skattekriminalenheter inom skattemyndigheterna. Den närmare utformningen av den nya organisationen skall utredas ytterligare och ett förslag läggas fram före utgången av år 1996. Ekobrottsberedningen föreslår också att skattemyndigheten skall ges befogenhet att utfärda strafföreläggande. Om förslagen genomförs kan det finnas skäl att se över och anpassa sanktionssystemen i övriga avseenden. Vid en sådan översyn är det naturligtvis av grundläggande betydelse att rättssäkerhetsaspekterna i artikel 6 beaktas.

3 Förseningsavgiften och artikel 6

Utredningens bedömning: Förseningsavgiften är en administrativ sanktion. Förseningsavgiften kan inte betraktas som ett straff enligt vår inhemska rätt. De faktorer som Europadomstolen fann vara avgörande i fallet Bendenoun föreligger inte i alla delar i förseningsavgiftsförfarandet. Förfarandet omfattas därför inte av artikel 6.

3.1 Bakgrund

Innan förseningsavgifterna infördes år 1972 föreskrevs bötesstraff om självdeklaration som skulle avgas utan anmaning inte hade lämnats inom föreskriven tid. I prop. 1971:10 s. 211 anfördes att bötesstraffet inte var ett tillräckligt praktiskt och verksamt medel för att ge eftertryck åt skyldigheten att avge deklaration. Förseningsavgiften var enligt departementschefen en sanktion mot en handling som hade karaktär av ordningsförseelse. En förseningsavgift som till beloppet var lika stor som det högsta bötesstraff, 300 kronor, som kunde utdömas enligt då gällande regler föreslogs ersätta bötesstraffet. En dubbel förseningsavgift föreslogs som särskilt påtryckningsmedel för att förmå den som anmanats att lämna deklaration att göra detta inom den i anmaningen föreskrivna tiden. Förseningsavgift skulle också utgå om den skattskyldige efter anmaning inte undertecknat sin deklaration. En förseningsavgift skulle kunna efterges om det kunde anses obilligt att påföra avgiften. Eftergiftsgrunderna var gemensamma för förseningsavgiften och skattetillägget.

3.2 Gällande rätt

Reglerna om förseningsavgift har ändrats vid ett flertal tillfällen. Förseningsavgift utgår enligt nu gällande regler i 5 kap. 6 § TL för deklarationsskyldiga som inte inkommer med självdeklaration inom föreskriven tid. Avgift utgår också om deklarationen är så bristfällig att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för en taxering. Enkel förseningsavgift utgår enligt gällande regler när särskild självdeklaration inte har inkommit senast den 31 mars resp. 2 maj och när förenklad deklaration inte inkommit senast den 2 maj under taxeringsåret. Enkel förseningsavgift utgår för aktiebolag med 1 000 kr och för andra skattskyldiga med 500 kr. Enkel förseningsavgift påförs också den som lämnat förenklad deklaration i rätt tid men som inte efter föreläggande inkommer med särskild deklaration samt den som efter föreläggande inte undertecknat deklarationen.

Förseningsavgift utgår för aktiebolag med 4 000 kr och för övriga skattskyldiga med 2 000 kr om skattskyldig som skall lämna deklaration utan föreläggande inte inkommit med sådan senast den 1 augusti eller om den skattskyldige lämnat en självdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxeringen.

Förseningsavgift tas också ut enligt 7 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter m.fl. skatteförfattningar.

Beslut om förseningsavgift kan omprövas på begäran av den skattskyldige eller överklagas till förvaltningsdomstol. Om den skattskyldige begär det har han enligt 6 kap. 24 § TL rätt till muntlig förhandling i mål om förseningsavgift.

3.3 Överväganden

Europadomstolen har inte uttalat sig om hur artikel 6 förhåller sig till någon sanktion motsvarande våra förseningsavgifter. Kommissionen har i fallet *S. M. mot Österrike*, dom den 25 augusti 1987, funnit att den österrikiska förseningsavgiften omfattas av artikel 6. Den österrikiska förseningsavgiften omfattades emellertid av den österrikiska strafflagen och utgjorde ett straff enligt den nationella rätten. Kommissionen uttalade mot bakgrund härav att gärningen var kriminell till sin natur och påföljden, 250 000 shilling, var dessutom kännbar för den skattskyldige.

I kapitel 2 har utredningen undersökt om det svenska skattetillägget kan anses utgöra ett straff i Europakonventionens mening. Vid en sammantagen bedömning av Europadomstolens hittillsvarande praxis och annat tillgängligt material blev slutsatsen att övervägande skäl talade för att det svenska skattetillägget inte omfattas av artikeln. Domstolen har i fallen *Engel m.fl.*, *Öztürk m.fl.* lyft fram tre rekvisit som den ansett vara utmärkande för en brottslig handling.

Såsom tidigare nämnts omfattas alla handlingar av artikel 6 om de klassificeras som brott enligt den nationella rättsordningen. Förseningsavgiften är ett administrativt påtryckningsmedel för att förmå de skattskyldiga att fullfölja sina skyldigheter inom föreskriven tid. Bestämmelserna finns i taxeringslagen och i andra skattelagar. Bestämmelserna hänförs enligt vår inhemska lagstiftning inte till straffrätten eller specialstraffrätten. För påförande av förseningsavgift krävs inte att den skattskyldige förfarit vårdslöst eller haft uppsåt att underlåta att fullgöra sina skyldigheter. Förseningsavgift påförs om deklARATION inte kommit in i rätt tid om någon eftergiftsgrund inte föreligger. Den är inte ett alternativ till en straffrättslig sanktion utan påförs oavsett om den skattskyldige riskerar straff enligt skattebrottslagen (1971:69) eller inte. Även om det är oklart hur de administrativa sanktionerna skall klassificeras i konstitutionellt hänseende talar, enligt utredningens mening, det nyss anförda för att förseningsavgiften inte kan betraktas som ett straff enligt vår inhemska rättsordning, vilket också

innebär att underlåtenhet att lämna deklARATION i tid inte kan betraktas som en brottslig handling.

Handlingar som inte klassificeras som brott enligt den nationella rättsordningen kan vid tillämpningen av artikel 6 ändå anses vara kriminella.

Såsom redovisats i föregående kapitel synes Europadomstolen tillämpa olika tillvägagångssätt vid bedömningen av om en gärning omfattas av artikeln eller inte. När det är fråga om administrativa förseelser synes domstolen göra en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

I fråga om det franska skattetilläggsförfarandet lyfte domstolen fram följande fyra faktorer som kumulativt medförde att det var fråga om en anklagelse för brott i konventionens mening.

1. Skattetillägget omfattade alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en grupp med speciell status.
2. Skattetillägget var inte ett skadestånd utan väsentligen ett straff i syfte att avskräcka från nya överträdelser.
3. Skattetillägget påfördes med stöd av allmänna regler vars syfte var att såväl avskräcka som bestraffa.
4. Skattetillägget var väsentligt till sin storlek och kunde omvandlas till fängelse.

Förseningsavgiften omfattas, såsom det franska skattetillägget, av alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte av en grupp människor med särskild status. Förseningsavgiftens främsta syfte är att tillförsäkra underlag för skattemyndighetens beskattningsbeslut. I viss mån kan avgiften anses utgöra ersättning för kostnader som skattemyndigheten åsamkas genom sena deklARATIONER.

Förseningsavgifterna är inte väsentliga till beloppen. För bolag kan de uppgå till högst 4 000 kr och för andra skattskyldiga till högst 2 000 kr. Förseningsavgiften bör därför inte på grund av beloppens storlek vara så betungande att de är att betrakta som straff enligt artikel 6. Förseningsavgiften kan inte heller omvandlas till fängelse. Penningstraff som kan omvandlas till frihetsberövande sanktioner brukar normalt anses vara straff vid tillämpning av artikel 6 enligt Europadom-

stolens praxis (se utredningens redovisning av praxis i kapitel 2).

Den omständigheten att det varken åligger åklagarmyndigheten eller allmänna domstolar att utreda och besluta i frågor om förseningsavgifter bör vägas in i bedömningen om förfarandet avser en anklagelse för brott enligt artikel 6. Därtill kan nämnas att förseningsavgiften inte utgår i förhållande till den skattskyldiges inkomster vilken normalt gäller för straffsanktioner.

Vid en sammantagen bedömning anser utredningen att underlåtenhet att lämna deklARATIONEN i tid inte till sin art är en brottslig handling i den mening som avses i artikel 6. Utredningen föreslår därför ingen ändring av reglerna om förseningsavgiften.

4 Oriktig uppgift vid eftertaxering och efterbeskattning och artikel 6

Utredningens bedömning: För eftertaxering eller efterbeskattning krävs att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift som lett till ett felaktigt beskattningsbeslut. Ett beslut om eftertaxering eller efterbeskattning är varken en straffrättslig eller en administrativ sanktion, utan beslutet syftar endast till att rätta till det felaktiga beskattningsbeslutet. Eftertaxeringsförfarandet och motsvarande förfaranden uppfyller inte de rekvisit som Europadomstolen lyft fram som utmärkande för ett straffrättsligt förfarande. Utredningen anser därför att eftertaxeringsförfarandet inte i sig avser en anklagelse för brott enligt artikel 6.

4.1 Inledning

Eftertaxering infördes år 1902. 1950 års skattelagssakkunniga anförde i sitt betänkande Förslag till effektivare taxering (SOU 1954:24, s. 154 ff.) att eftertaxeringen endast syftar till en rättelse av ett missförhållande och att det inte bör – som ibland skett – uppfattas som en straffåtgärd mot den skattskyldige.

Genom 1990 års taxeringsreform ändrades reglerna för eftertaxering och finns numera i 4 kap. taxeringslagen (1990:324, TL). Eftertaxeringssituationerna utvidgades till att avse även beslut till den skattskyldiges nackdel som omfattades av det allmännas extra ordinarie besvärsmått enligt gamla taxeringslagen (1956:623). Eftertaxeringen utgör inte längre ett tillägg till den ordinarie taxeringen utan en ändring av taxeringsbeslutet.¹⁹ Rekvisitet för eftertaxering "oriktigt meddelande" ändrades till "oriktig uppgift". Någon ändring i sak avsågs emellertid inte i denna del.

¹⁹Prop. 1989/90:74 s. 311 ff.

Eftertaxeringsreglerna har senast ändrats genom lagen (1991:1902) om ändring i taxeringslagen. I 4 kap. 18 § TL infördes en bestämmelse enligt vilken eftertaxering inte får ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. I prop. 1991/92:43, s. 90, anförde departementschefen följande. "Det är viktigt att understryka att eftertaxering inte är en sanktion utan en rättelse av ett felaktigt beslut som innebär att den skattskyldige i efterhand påförs den skatt han borde ha påförts vid ett tidigare tillfälle. Det kan regelmässigt inte anses på något sätt anmärkningsvärt eller oskäligt – utan tvärtom som ett rättvisekrav de skattskyldiga emellan – att ett riktigt taxeringsbeslut fattas beträffande den skattskyldige." En säkerhetsventil infördes emellertid för de fall där ett beslut av olika skäl kan uppfattas som stötande för den allmänna rättskänslan. I mervärdeskattelagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter fanns redan motsvarande krav för efterbeskattning.

4.2 Överväganden

I den allmänna debatten har ibland gjorts gällande att eftertaxering, efterbeskattning och motsvarande förfaranden omfattas av artikel 6.

I kapitel 2 har utredningen redogjort för i vilka situationer någon skall anses vara anklagad för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen. Begreppet "anklagelse för brott" och "anklagad för brottslig gärning" har, såsom framgått i avsnitt 1.4.3 en autonom betydelse, vilket innebär att det skall ges en självständig och allmängiltig tolkning och att det avgörande inte är hur handlingen karaktäriseras i den nationella lagstiftningen. Av de rättsfall som redovisats i kapitel 2 framgår att Europadomstolen i allmänhet undersöker tre rekvisit vid bedömningen av om en handling skall anses brottslig, nämligen handlingens klassificering i den inhemska rätten, gärningens art och straffets natur och svårhetsgrad. I andra fall har domstolen gjort en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Om en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift som leder till att skattemyndigheten fattar ett felaktigt beskattningsbeslut kan han bli föremål för eftertaxering. Eftertaxeringsförfarandet klassificeras inte som ett straffrättsligt förfarande i den svenska rätten utan som ett extraordinärt taxeringsförfarande. Gärningen, dvs. lämnandet av en oriktig uppgift som medför eftertaxering, är i sig inte av kriminell natur. För påförande av eftertaxering krävs varken oaktsamhet eller uppsåt. Eftertaxeringsbeslutet är ingen sanktion utan endast ett beslut om åsättande av en riktig taxering.

Utredningens uppfattning är att lämnande av en oriktig uppgift som leder till eftertaxering eller efterbeskattning inte uppfyller något av de tre rekvisit som enligt Europadomstolen är utmärkande för brott. Reglerna om eftertaxering och efterbeskattning kan därför inte anses omfattade av artikel 6.

Utredningen föreslår därför ingen ändring av reglerna om eftertaxering och efterbeskattning.

5 Skatteutredningar vid brottsmisstanke

Utredningens förslag: Utredningen anser att artikel 6 i Europakonventionen måste beaktas i skatteutredningen när misstanke om skattebrott uppkommit. Skattemyndigheten får begära den skattskyldiges medverkan efter den tidpunkt då skattemyndigheten funnit att den skattskyldige skäligen kan misstänkas för brott. Detsamma gäller om skattemyndigheten redan dessförinnan anmält misstanke om brott till åklagaren. En skyldighet för myndigheten bör införas att göra en anteckning i akten vid den tidpunkt då den skattskyldige skäligen kan misstänkas för brott.

5.1 Inledning

I Sverige bedrivs skatteutredningen och skattebrottsutredningen ofta parallellt. Uppgiftsskyldigheten i skatteutredningen kompliceras av att skattemyndigheten samarbetar med de brottsutredande myndigheterna. Skattemyndigheten skall enligt bl.a. skattebrottslagen (1971:69) anmäla misstanke om brott. Uppgifter som den skattskyldige lämnat i skatteutredningen kan komma att överlämnas till polisutredningen. Skatterevisorn används ofta som sakkunnig i skattebrottsutredningen. I skattebrottsutredningen är den skattskyldige tillförsäkrad rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6. I detta kapitel undersöker utredningen vilka rättssäkerhetsgarantier som måste beaktas i skatteutredningen för att skattebrottsutredningen inte skall kunna komma i konflikt med artikel 6. Vidare diskuteras vilken betydelse artikel 6 får för bevisvärderingen i skatteprocessen.

5.2 Gällande ordning i huvuddrag

5.2.1 Skatteutredningen

Av 2 kap. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) framgår vilka skattskyldiga som är deklara-tionsskyldiga. Skyldigheten att lämna uppgifter i självdeklara-tionen är omfattande. Deklarationen skall innehålla bl.a. uppgifter om intäkter och kostnader som är hänförliga till varje inkomstslag och den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret. Näringsidkare är dessutom skyldiga att lämna ytterligare uppgifter om näringsverksamheten på en särskild blankett, räkenskapsschema. Uppgifterna grundar sig på bokföringsskyldigheten som framgår av bl.a. bokföringsla-gen (1976:125).

De skattskyldiga har en omfattande uppgiftsskyldighet utöver vad som framgår av deklara-tionsformulären. Enligt 2 kap. 3 § LSK skall var och en, utöver vad som framgår av formulären, meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för egen taxering. Av 4 kap. 1 § LSK framgår att den som är skyldig att lämna självdeklaration eller annan uppgift till ledning för sin taxering också är skyldig att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklara-tions- eller uppgifts-skyldigheten och för kontroll av den. Underlag skall bevaras i sex år efter utgången av det år underlaget avser. Enligt 3 kap. 5 § taxeringslagen (1990:324), TL, får skattemyndigheten förelägga den, som är eller kan antas vara skyldig att lämna uppgift, att visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av uppgifterna i deklara-tionen eller annars för hans egen taxering. Föreläggandet kan avse att få uppgifter om den skattskyldiges levnadsförhållanden för att allmänt kontrollera riktigheten av deklara-tionen (prop. 1955:160 s. 103). Skyldigheten är inte begränsad till beskatt-ningsåret utan kan avse tidigare år som har betydelse för aktuell taxering.

Motsvarande bestämmelser om uppgiftsskyldighet finns bl.a. i uppbördslagen (1953:272), sjömansskattelagen (1958:295), mervärdeskattelagen (1994:200), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och tullagen (1994:1550).

Skattemyndighetens utredningsansvar

I förvaltningslagen (1986:223) finns ingen bestämmelse om utredningsansvar för förvaltningsmyndigheterna. I 4 § förvaltningslagen finns emellertid en bestämmelse om en allmän serviceskyldighet för myndigheterna vilken delvis motsvarar en regel om utredningsskyldighet.

Skattemyndighetens utredningsskyldighet i taxeringsärenden regleras i taxeringslagen. Enligt 3 kap. 1 § TL skall skattemyndigheten se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Utredningsansvaret enligt taxeringslagen sträcker sig längre än den utredningsskyldighet som följer av förvaltningslagens regler. Även om skattemyndighetens utredningsskyldighet är omfattande är den naturligtvis inte obegränsad. I de delar som den skattskyldige har uppgifts- och upplysningsskyldighet, se föregående avsnitt, kan denna skyldighet ta över utredningsansvaret. Myndighetens ansvar begränsas när uppgiftsskyldighet föreligger för den skattskyldige till att vägleda honom och informera honom om hans skyldigheter. Vid införandet av den nya taxeringslagen uttalade departementschefen i prop. 1989:90/74, s. 283, följande.

En av grundprinciperna i det nya förfarandet är att utredning skall företas på skattemyndighetsnivå. Ett ärende skall innan det når domstol i princip vara färdigutrett. En handläggning som innefattar en grundlig utredning skapar visserligen garantier för ett materiellt riktigt beslut men kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel ur rättssäkerhetssynpunkt.

Vad jag nu sagt innebär att jag inte föreslår någon ändring i den tämligen långt gående utredningsskyldigheten på

taxeringsområdet. Det ligger emellertid i sakens natur att det nya omprövningsförfarandet och skattemyndighetens utvidgade beslutsbehörighet kommer att ge utredningsskyldigheten delvis ett annat innehåll. Vad som är tillräcklig utredning får avgöras ärende för ärende.

Taxeringsreformen innebar att skattemyndigheten numera även fattar beslut om eftertaxering och efterbeskattning. Ett beslut om eftertaxering eller efterbeskattning måste föregås av en mer ingående utredning av skattemyndigheten än ett ordinarie beskattningsbeslut. Den skattskyldiges medverkan i utredningen är trots skattemyndighetens utredningsskyldighet av stor betydelse för att ett beskattningsbeslut skall bli riktigt. Den skattskyldige känner ju bäst till sina egna förhållanden.

Skattemyndighetens utredningsverksamhet

Beskattningsunderlaget fastställs i regel på grundval av avgivna deklARATIONER. Vid inkomsttaxeringen lämnar flertalet skattskyldiga en förenklad självdeklaration som granskas enbart maskinellt. Granskning utförd av tjänstemän vid skattekontoret är det vanligaste sättet för skattemyndigheten att kontrollera inlämnade uppgifter i särskilda självdeklarationer och tilläggsuppgifter i förenklade deklARATIONER. Är uppgifterna i deklARATIONEN ofullständiga skall skattemyndigheten utreda frågan innan taxeringsbeslutet fattas. Kontakter tas med den skattskyldige genom skriftväxling eller per telefon. Även personliga besök hos skattemyndigheten förekommer. Skattemyndigheten får, såsom ovan framgått, förelägga den skattskyldige att komma in med behövliga upplysningar samt att visa upp kvitton och liknande handlingar. Om det finns anledning att anta att den skattskyldige inte kommer att efterkomma föreläggandet får detta enligt 3 kap. 5 § TL förenas med vite.

Frågor som aktualiseras av den skattskyldiges uppgifter i deklARATIONEN kan, om han medger det, kontrolleras vid besök hos den skattskyldige eller vid annat personligt sammanträffande.

Övriga skatter, såsom mervärdesskatt och punktskatter, kontrolleras på liknande sätt.

Skatterevisionen är den djupaste nivån för kontroll av uppgiftslämnandet. Syftet med revisionen är att klarlägga de faktiska förhållanden som är relevanta för beskattningen. Genom skatterevisionen kan myndigheten förbättra beslutsunderlaget för ett skatteområde, t.ex. mervärdesskatt, eller kontrollera att ett företag fullgjort kontrolluppgiftsskyldigheten. I flertalet revisioner kontrolleras flera skatter och avgifter samtidigt. Vid revisionen kontrolleras att ett företags ekonomiska transaktioner blivit korrekt redovisade och att den ekonomiska information som företaget lämnar ger en rättvisande bild av dess resultat för en viss tidsperiod och av ställningen vid tidsperiodens utgång.

Revisionerna indelas i planmässiga revisioner och urvalsrevisioner. Syftet med planmässiga revisioner är att undersöka om beskattningen fungerar på avsett sätt. Vid urvalsrevision väljs de företag ut där sannolikheten för fel är störst. Ett viktigt syfte vid denna typ av revision är att öka lojaliteten mot skattesystemet.

Vid skatterevisionen kan skatterevisorn granska alla handlingar som har samband med verksamheten. Revisionen och granskningen får emellertid omfatta endast de handlingar som behövs för att kontrollera att deklara- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts. Vid revisionen får revisorn inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten.

Huvudregeln är enligt 3 kap. 10 § TL att revision skall bedrivas i samverkan med den skattskyldige. Vid revisionen skall den reviderade ge den hjälp som behövs vid revisionen. Han skall tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för granskningen. Vidare skall han lämna tillträde till utrymmen om det behövs samt om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. Om den reviderade inte medverkar vid revisionen får skattemyndigheten enligt 3 kap. 12 § sista stycket TL förelägga honom vid vite att bl.a. tillhandahålla handlingar.

Om den skattskyldige inte medverkar eller om det finns risk att han undanröjer bevis kan skattemyndigheten vidta vissa tvångsåtgärder med stöd av lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen). Lagen är tillämplig vid revision eller annan kontroll inom skatte- och avgiftsområdet. Enligt tvångsåtgärdslagen kan fyra olika tvångsåtgärder vidtas.

1. Revision i den reviderades lokaler
2. Eftersökande och omhändertagande av handlingar
3. Granskning utan föregående föreläggande att lämna ut kontrolluppgift
4. Försegling av lokal, förvaringsplats eller utrymme.

5.2.2 Skattebrottsutredningen

Skattebrotten regleras huvudsakligen i skattebrottslagen (1971:69).

Ekonomiska brott är svåra att upptäcka. Den ekonomiska brottligheten upptäcks vanligen av andra myndigheter än polisen i samband med deras verksamhet. Skattebrott kan upptäckas av skattemyndigheten. Enligt 17 § skattebrottslagen och bl.a. 22 § taxeringsförordningen (1990:1236) är skattemyndigheten skyldig att göra anmälan till åklagarmyndigheten så snart som det finns anledning att anta att ett brott mot skattelagstiftningen har begåtts. Undantag härifrån görs för de fall då det kan antas att anmälan inte kommer att medföra påföljd enligt skattebrottslagen eller anmälan av annan anledning inte behövs. Reglerna om tidpunkten för anmälningsskyldigheten överensstämmer med rättegångsbalkens regler om den tidpunkt vid vilken förundersökning skall inledas, 23 kap. 1 § RB.

Av Riksskatteverkets statistik framgår att skattemyndigheterna gjorde sammanlagt 2 071 åtalsanmälningar under 1994. Av dessa gjordes 45 stycken (2 procent) före, 504 stycken (24 procent) under samt 1 522 stycken (74 procent) således efter revision eller utredning. I tre fjärdedelar av fallen har utredningen gjorts klar före anmälan. Av annan statistik kan utläsas att var

femte urvalsrevision under år 1993 ledde till åtalsanmälan. Under det året gjordes totalt i hela landet 10 283 urvalsrevisioner och 3 495 åtalsanmälningar. Övervägande delen av åtalsanmälningarna synes ha föranletts av revision.

Efter det att skattemyndigheten anmält misstanke om skattebrott åligger det åklagaren att besluta om denna anmälan enligt 23 kap. 1 § RB skall föranleda att en förundersökning inleds eller inte. Åklagaren kan alternativt avvakta ytterligare utredning från skattemyndigheten innan han fattar beslut om förundersökning. Enligt 23 kap. 3 § RB inleds förundersökningen av polis- eller åklagarmyndigheten. Har den inletts av polismyndighet skall den tas över av åklagaren så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet. Åklagaren leder normalt förundersökningsarbetet vid misstänkta skattebrott.

Om åklagaren beslutar att inte inleda förundersökning är ärendet avslutat hos åklagaren. När förundersökningsarbetet i ett skattebrottsärende är avslutat beslutar åklagaren om åtal skall väckas eller inte.

När förundersökningen nått ett sådant skede att någon skäligen kan misstänkas för ett brott inträder enligt 23 kap. 18 § RB ett flertal rättigheter för den misstänkte. Den misstänkte skall, om han hörs, delges misstanken om brottet vilket innebär att han inte bara skall informeras om att han är skäligen misstänkt för ett brott utan också vilket brott misstanken avser. Tidpunkten för underrättelsen om brottsmisstanken har valts på grundval av en avvägning mellan den misstänktes intresse av information och intresset av en effektiv spaningsverksamhet. Samtidigt som den misstänkte underrättas om brottsmisstanken skall han enligt 12 § förundersökningskungörelsen (1947:948) underrättas om sin rätt till biträde av försvarare. Syftet med underrättelsen om brottsmisstanken är att den misstänkte skall kunna nyttja sin rätt att anlita försvarare och i övrigt ta tillvara sina intressen. Den misstänkte skall således ges möjlighet att rådgöra med sin försvarare. Han har rätt att ta del av utredningen samt att själv ange den utredning han anser vara behövlig. Han är inte skyldig att medverka i brottsutredningen eller att "producera" bevis mot sig själv. Väljer han att förhålla sig passiv skall han inte riskera någon påföljd på grund av sin passivitet.

Någon laglig skyldighet för förundersökningsledaren att underrätta den misstänkte om hans rätt att vara passiv i utredningen föreligger inte. När någon skäligen kan misstänkas för brottet öppnas också möjligheter för förundersökningsledaren att tillgripa ett flertal tvångsmedel enligt rättegångsbalken.

Hur stark misstanke som krävs för att någon skall anses vara "skäligen misstänkt" är inte möjligt att ange med exakthet. "Skäligen misstanke för brott" förutsätter inte att det har slagits fast att ett brott har begåtts. JO har beträffande rekvisitet uttalat att det krävs konkreta omständigheter av viss styrka som pekar på att den misstänkte begått det antagna brottet (JO 1992/93 s. 152). Rena sannolikhetsantaganden bör inte godtas. För "skäligen misstänkt" krävs att flera omständigheter talar för att den misstänkte förövat det antagna brottet även om det också finns omständigheter som talar mot att han begått detsamma. Ekelöf har i ett sammanhang uttalat (Rättegång V, 6 uppl. s. 100) att bevisstyrkan vid "skäligen misstanke" är densamma som avses med termen "antagligt".²⁰ När det gäller skattebrott bör åklagaren vid skäligen misstanke kunna precisera vilka rättshandlingar, vilken tidsperiod och vilka beskattningsregler som är i fråga.

När en förundersökning inletts kan förundersökningen och skatteutredningen löpa parallellt. Myndigheterna är ofta beroende av varandra för den egna utredningen. Förundersökningsledaren är beroende av skattemyndighetens skattekompetens medan skattemyndigheten kan vara beroende av de mera effektiva tvångsmedel som står till buds enligt RB.

Någon skyldighet att underrätta den skattskyldige om att en anmälan om brott har gjorts föreligger inte för skattemyndigheten. Även efter det att brottsanmälan har gjorts kan de utredande myndigheterna utbyta information. Informationsutbytet möjliggörs genom särskilda regler i sekretesslagen (1980:100). Förhören utgör t.ex. en viktig del av förundersökningen.

²⁰ Se vidare Gullnäs, Fitger, Eklycke och Eksborg, Rättegångsbalken 1, 23:62, Suppl. 11 1993.

Uppgifter som framkommer vid förhör under förundersökningen får tas in i revisionspromemorian om åklagaren samtycker.

Bestämmelserna om skattesekretess finns i 9 kap. 1 och 2 §§ sekretesslagen. Enligt dessa regler gäller absolut sekretess i myndighets verksamhet som avser beskattning. För det fall att förundersökning inletts finns bestämmelser om sekretess för uppgifter om enskilda personliga och ekonomiska förhållanden i 9 kap. 17 och 18 §§ sekretesslagen. Enligt huvudregeln gäller sekretessen även myndigheter emellan. Misstanke om brott bryter dock sekretessen i vissa fall. I 14 kap. 1 § nämnda lag stadgas att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas ut till annan myndighet om detta följer av lag. För skattebrott finns en sådan bestämmelse i bl.a. 17 § skattebrottslagen och i 22 § taxeringsförordningen. Enligt 14 kap. 2 § fjärde stycket sekretesslagen får uppgift som gäller misstanke om brott lämnas ut till polis- eller åklagarmyndigheten om fängelse är föreskrivet för brottet och myndigheten har skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter. Slutligen får myndighet enligt 14 kap. 3 § sekretesslagen lämna uppgifter till en annan myndighet om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen skall skydda. Myndighet kan med stöd av denna bestämmelse i vissa fall anmäla brott för vilka endast är föreskrivet böter i straffskalan.

5.2.3 Bevisbördans placering i skatteprocessen

Några generella regler om vilken part som bär ansvaret för att relevant bevisning förebringas i en rättslig tvist finns inte.

I 35 kap. 1 § RB slås den fria bevisprövningens princip fast. Rätten skall enligt nämnda lagrum efter samvetsgrann prövning av allt som förekommit avgöra vad som är bevisat i målet. I förvaltningsprocesslagen (1971:291) finns ingen motsvarande bestämmelse. Den fria bevisprövningens princip anses generellt vara tillämplig även i förvaltningsprocessen. Prövningen gäller också ärenden som handläggs av förvaltningsmyndigheterna.

Med bevisbörda avses dels vad som behöver vara fastställt för att ett yrkande skall kunna bifallas, dels vem som bär ansvaret

för att så sker.²⁰ Den part som har bevisbördan har ingen skyldighet att själv förebringa bevisning. Den erforderliga bevisningen kan likaväl presenteras av motparten eller av rätten ex officio. Den som har bevisbördan står däremot risken för att ett visst faktum inte blir fastställt.²¹ Förhåller han sig passiv blir risken för att han tappar målet i regel större.

Reglerna om bevisbördans fördelning har vuxit fram i praxis. I tvistemål läggs oftast bevisbördan på den part som har lättast att säkra bevisningen för ett faktum. I brottmål har emellertid åklagaren bevisbördan för påstådda gärningar.

Den skattskyldige avlämnar en deklARATION på heder och samvete och under straffansvar. Deklarationen utgör ett bevismedel i skatteprocessen. Om skattemyndigheten vill avvika från deklARATIONEN uppstår frågan om bevisbördans placering när den inte är reglerad i de materiella bestämmelserna. Det finns inte heller inom skatteprocessen några bestämmelser som generell reglerar bevisbördans placering. Syftet med de bevisbörderegler som ändå finns är att få till stånd materiellt riktiga beskattningsbeslut och att motivera den part som har bevisbördan att säkra bevisning. Frågan om bevisbördans fördelning har under årens lopp varit föremål för diskussioner i doktrinen.

Det hävdas numera generellt och i grova drag att det allmänna har bevisbördan i taxeringsprocessen för inkomstsidan medan den skattskyldige har bevisbördan för sina avdragsyrkanden. På kostnadssidan är det enklare för den skattskyldige att säkra bevisning om de kostnader som han har haft. På intäktssidan är det däremot svårt för den skattskyldige att visa att en påstådd intäkt inte har förekommit. Det allmänna har därför bevisbördan för oredovisade intäkter.

Undantagen från denna grova schablonisering är emellertid många. Bland undantagen kan nämnas oriktig uppgift vid eftertaxering och skattetillägg där det allmänna har bevisbördan för den oriktiga uppgiften även när den avser kostnader. Det

²⁰Leidhammar Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, s. 61.

²¹Leidhammar Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, s. 62 ff.

innebär att bevisbördan är omkastad på kostnadssidan i förhållande till den ordinarie taxeringen.

Avsaknaden av generella regler i lagstiftningen om bevisbördans placering kan diskuteras från rättssäkerhetssynpunkt eftersom den kan leda till större risk för icke förutsebara beslut. Anledningen till att man hittills avvisat tanken på en generell reglering av bevisbördans placering och bevisstyrkekravet är att bevisbördereglererna skulle bli så allmänt hållna att de ändå inte skulle till vara till någon större vägledning. Syftet med reglerna varierar dessutom beroende på vilket regelkomplex som är i fråga.

5.3 Skatteutredningar i vissa andra länder

Deklarationsskyldighet är allmänt införd i konventionsstaterna. I flera länder upphör uppgiftsskyldigheten och upplysningsskyldigheten normalt inte när deklARATIONEN lämnats till beskattningsmyndigheten. Skyldigheten att medverka i skatteutredningen är sanktionerad på olika sätt i olika länder. Rätt att vara tyst inträder i allmänhet om brottsmisstanke uppkommit.

Den parallella myndighetsorganisation som vi har i Sverige innebär att skatteutredningen görs av en myndighet och brottsutredningen av en annan. Den tillämpas också i Norge och Finland. På kontinenten är det vanligare att såväl skatteutredningen som brottsutredningen utförs av en särskild avdelning inom skatteförvaltningen.

Finland

I Finland har man nyligen infört en motsvarighet till den svenska modellen för skatteförvaltning. I varje län finns en skattemyndighet med lokala kontor. Deklarationerna granskas av tjänstemän som också utreder oklarheter innan beslut om beskattning fattas av myndigheten.

De skattskyldiga är under hela skatteutredningen skyldiga att medverka oavsett om brottsmisstanke föreligger eller inte.

Revisioner utförs i allmänhet av skatteinspektörerna vid länskatteverket. Tidigare hade vissa skatteinspektörer polisiära befogenheter. Numera utreder skattemyndigheten beskattningsfrågan medan brottsmisstankar utreds av polis- och åklagarmyndigheten. I Finland har samarbetet mellan myndigheterna, såvitt känt, inte föranlett några uttalanden om hur skyldigheten att medverka förhåller sig till Europakonventionen.

Norge

I Norge kontrolleras de skattskyldiga i första hand vid "kontroll" som innebär granskning av ingivna deklARATIONER. De skattskyldiga är skyldiga att medverka till att deras beskattningssituation blir klarlagd i rätt tid. Näringsidkare och juridiska personer har en omfattande skyldighet att inkomma med handlingar och lämna upplysningar på skattemyndighetens begäran. Underlåter den skattskyldige att inkomma med begärda handlingar kan skattemyndigheten påföra sanktioner av bötes- och viteskaraktär, "tvangsmulkt" och "gebyr". Underlåtenhet att medverka vid revision är en straffbar handling.

I Norge utreder skattemyndigheterna beskattningsfrågorna. Misstanke om skattebrott utreds av polismyndigheten. Anmälan om brott skall göras när det föreligger skälig grund för misstanke. Efter att anmälan har gjorts har den skattskyldige rätt att inte medverka i utredningen av brottet. I praktiken har man löst det på så sätt att skattemyndigheten inte därefter ställer några frågor om det straffbara förhållandet. Några begränsningar i samarbetet myndigheterna emellan föreligger inte för närvarande. I Norge synes det i allmänhet inte ha ifrågasatts att de norska bestämmelserna skulle kunna strida mot Europakonventionen.

Danmark

I Danmark utreds beskattningsfrågorna av beskattningssmyndigheten. Av "skattekontrolloven" framgår att de skattskyldiga är skyldiga att upplysa om sina inkomstförhållanden. Löntagare

som inte uppfyllt upplysningsskyldigheten riskerar skönstaxering. För näringsidkare och juridiska personer föreligger en långtgående skyldighet att efter begäran inkomma till skattemyndigheten med räkenskapsmaterial och andra upplysningar som kan ha betydelse för beskattningen. Uppgiftsskyldigheten är sanktionerad med dagsböter. Skattemyndigheten kan utreda skattebrott om skatten och eventuella avgifter inte överstiger 100 000 kr. Utredningar avseende grövre brott överlämnas till polismyndigheten. Den skattskyldige underrättas av skattemyndigheten om att han är misstänkt för skattebrott. Han kallas till personligt besök på myndigheten varvid han underrättas om misstanken samt om sina rättigheter. Underrättelsen om brottsmisstanken sker vid en låg grad av misstanke. Vid denna tidpunkt upphör skyldigheten att medverka. Såvitt utredningen känner till har inte i Danmark hävdats att den danska modellen skulle strida mot artikel 6.

Tyskland

Beskattningsmyndigheten utreder och fastställer taxerad inkomst. När misstanke om skattebrott föreligger övertas ansvaret för ärendet av en särskild enhet inom skatteförvaltningen, Straf- und Bussgeldsachenstelle, som är en myndighet under det federala finansdepartementet. Utredningen görs av en skattekriminalenhet, Steuerfandungstelle, som har polisiära befogenheter. Organisationens uppgift är att utreda skattebrott och andra oegentligheter i samband med beskattningen. Skattekriminalenheten utreder såväl beskattningsfrågan som brottet. Den skattskyldige är inte skyldig att medverka i utredningen om han är misstänkt för brott.

Om brottet är mindre allvarligt kan den skattskyldige påföras böter (Bussgeld) av Straf- und Bussgeldsachenstelle. I annat fall anmäler den sistnämnda myndigheten brottet till åklagarmyndigheten som beslutar om åtal.

Österrike

Även i Österrike utreds beskattningsfrågorna normalt av skattemyndigheterna. Vid misstanke om skattebrott utreds skattebrottet av en särskild avdelning inom skattemyndigheten (Finanzstrafbehörde). När den skattskyldige är misstänkt för skattebrott har han rätt att vara passiv i skatteutredningen. I Österrike anser man att de inhemska reglerna står i överensstämmelse med artikel 6.

Holland

I Holland är de skattskyldiga tvungna att medverka i skatteutredningar fram till den tidpunkt då de är misstänkta för skattebrott eller för att ha gjort sig skyldiga till en förseelse som kan medföra en administrativ sanktion.

Åklagarna ansvarar för alla brottsutredningar inklusive skattebrottsutredningarna. Brottsutredning inleds så fort det finns en skälig misstanke om brott. Vid denna tidpunkt inträder vissa rättigheter för den misstänkte vilka korresponderar med rättigheterna i artikel 6. I den holländska strafflagstiftningen finns rätten att vara tyst inskriven. Den misstänkte skall underrättas om denna rättighet inför varje förhör av utredarna. Vid samma tidpunkt aktualiseras den brottsutredande myndighetens möjligheter att vidta vissa tvångsåtgärder.

I Holland finns en särskild avdelning inom skattemyndigheten, FIOD, med "skattepolis". Vid misstanke om skattebrott skall skattemyndigheten överlämna skattebrottsärendet till FIOD för bedömning om det eventuella brottet skall leda till åtal eller inte. FIOD tar inte över beskattningsfrågan såsom i Tyskland. Om FIOD inte anser att skattebrottet skall leda till åtal lämnas ärendet åter till skattemyndigheten. I de senare fallen kan överträdelsen innebära att den skattskyldige blir påförd en administrativ sanktion av skattemyndigheten.

5.4 Överväganden och förslag

5.4.1 Skatteutredningen och artikel 6

De utredningar som skattemyndigheten genomför syftar således till att fatta riktiga beskattningsbeslut och inte till att utreda eventuella brott enligt skattebrottslagen. Skatteutredningen är ingen brottsutredning och omfattas därför enligt utredningens mening normalt inte av artikel 6. Såsom framgått, se avsnitt 1.4.2, har skyldigheten att betala skatt av kommissionen inte heller ansetts vara en sådan civil skyldighet som avses i artikel 6. Såvitt känt har frågan inte prövats av Europadomstolen.

Annorlunda förhåller det sig emellertid om den skattskyldige är misstänkt för skattebrott. De uppgifter som den skattskyldige lämnar till skattemyndigheten i en skatteutredning där han är skyldig att medverka kan under utredningen överlämnas till förundersökningsledaren i skattebrottsutredningen. Den av skattemyndigheten upprättade revisionspromemorian ligger inte sällan till grund för åklagarens stämningsansökan. Skattemyndighetens utredning utgör i dessa fall en del av förundersökningsmaterialet och kan då också få betydelse för domstolens prövning av ett åtal. Skattebrottsutredningen är en brottsutredning och omfattas av artikel 6 enligt Europakonventionen. Om material som den skattskyldige med stöd av taxeringslagens regler eller med stöd av annan skattelagstiftning tvingas medverka till att ta fram utnyttjas i en samtidigt pågående brottsutredning finns det risk för att förfarandet kränker artikel 6.

Europadomstolen har inte tagit ställning till om artikel 6 är tillämplig i en utredning som i och för sig inte avser brott men som antingen sker i samarbete med eller vars resultat lämnas över till en brottsutredande myndighet när misstanke om brott uppkommit. Kommissionen har dock i fallet Saunders²² funnit att det strider mot artikel 6 att en fällande dom i brottmålet

²²App. No. 19187/91.

huvudsakligen bygger på uppgifter som den skattskyldige tvingats medverka till i en administrativ utredning.

Tillgängliga uppgifter pekar på att de flesta länder i Europa har accepterat att den skattskyldige har rätt att inte medverka i skatteutredningen om han är misstänkt för skattebrott, detta oavsett om skatteutredningen och skattebrottsutredningen utförs av en eller flera myndigheter.

I Sverige bedrivs skatteutredningen och skattebrottsutredningen som två separata utredningar med olika ändamål även om de utredande myndigheterna samarbetar. Utredningen vill därför understryka att det vid brottsmisstanke endast är skattebrottsutredningen – inte skatteutredningen – som avser en anklagelse för brott enligt artikel 6. Såsom tidigare framhållits är skyldigheten att betala skatt inte heller en sådan civil skyldighet som avses i artikeln. Eftersom utredningarna sker i samarbete mellan skattemyndigheten och den brottsutredande myndigheten anser utredningen emellertid att artikel 6 måste beaktas i skatteutredningen på ett sådant sätt att skattebrottsutredningen inte kan komma att kränka artikel 6. De för skatteutredningen gällande reglerna bör således i erforderlig mån justeras för att uppnå detta syfte.

5.4.2 Rättssäkerhetsgarantier i artikel 6 som måste beaktas i skatteutredningen när brottsmisstanke uppkommit

I föregående avsnitt har utredningen konstaterat att det finns viss risk för att de regler som styr det svenska utredningsförfarandet kan få till följd att skattebrottsutredningen kommer i konflikt med artikel 6.

Enligt artikeln skall den som är misstänkt för en brottslig handling underrättas om brottsmisstanken. Han har vidare rätt till tolk och rättegångsbiträde och rätt att höra vittnen, att betraktas som oskyldig tills hans skuld fastställts och att beredas tillfälle att försvara sig. Utredningen har i avsnitten 1.4.4 - 1.4.8 närmare redogjort för innehållet i artikel 6. Rättssäkerhetsgarantierna beaktas i vår inhemska rätt genom rättegångsbalkens

regler. Det åligger därför i första hand förundersökningsledaren att se till att dessa rättssäkerhetsgarantier beaktas i skattebrottsutredningen och att den misstänkte tillerkänns de rättigheter som följer av rättegångsbalkens regler.

Europadomstolen har vidare i fallet Funcke mot Frankrike, dom den 25 februari 1993, slagit fast att den som är anklagad för brott har rätt att vara passiv under utredningen. Omständigheterna i fallet Funcke var följande. Fransk tullpersonal hade fått information från skattemyndigheten och uppsökte med anledning härav Funcke i hans hem i Frankrike för att inhämta närmare upplysningar om hans tillgångar i utlandet. Funcke medgav att han hade eller hade haft tillgångar utomlands men påstod att han inte hade några handlingar hemma om dessa. Tullpersonalen fann vid genomsökningen av hemmet bl.a. kontoutdrag från utländska banker som tydde på valutabrott. Fynden ledde inte till åtal men gav upphov till ytterligare utredning. Tullpersonalen anmodade Funcke, som var misstänkt för valutabrott, att inge vissa handlingar utvisande hans tillgodohavanden avseende de tre senaste åren i vissa namngivna banker. Funcke efterkom inte tullpersonalens begäran. Han ålades på begäran av tullmyndigheten av fransk domstol vid vite att förete de begärda handlingarna. Europadomstolen fann att utredningen omfattades av artikel 6 samt att den som är misstänkt för brott har rätt att tåga och inte har någon skyldighet att framlägga bevis som är belastande för honom själv. Det stred således mot artikel 6 att förelägga Funcke vid vite att lämna begärda handlingar.

Rätten att vara passiv innebär således att den misstänkte inte behöver medverka i skattebrottsutredningen.

Det finns risk att denna rätt att förhålla sig passiv i skattebrottsutredningen kränks genom skyldigheten att medverka i skatteutredningen. Eftersom myndigheterna samarbetar under utredningarna vid misstanke om brott bör rätten att vara tyst omfatta även skatteutredningen.

Rätten att vara tyst i skatteutredningen bör omfatta bara sådana frågor som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser och som kan bli föremål för en brottsutredning. Om en sådan fråga berörs i olika skatteutredningar som avser

samma period bör rätten att vara tyst gälla i alla utredningar där frågan aktualiseras.

Närmare om rätten att tåga i skatteutredningen

I Sverige har den som är skäligen misstänkt för brott rätt att inte medverka under förundersökningen. Han har rätt att tåga och han har ingen sanningsplikt ifall han väljer att lämna upplysningar.

Såsom tidigare har framhållits har artikel 6 till syfte att ge den som i konventionens mening är anklagad för en brottslig handling vissa rättigheter under brottsutredningen och under brottmålsprocessen. Skattemyndighetens beslut att fastställa skatt eller avgifter är inga beslut om straff. Åklagarmyndigheten kan inte ta över skatteutredningen eller föra talan i ett skattemål. Skatteprocessen i förvaltningsdomstolarna är följaktligen inte heller att betrakta som en brottmålsprocess. Det finns anledning att åter understryka att de särskilda rättssäkerhetsgarantierna vid anklagelse för brott sålunda inte är avsedda att skydda den skattskyldige under skatteprocessen.

Om den skattskyldiges skyldighet att aktivt medverka i utredningen upphör på grund av att den skattskyldige är misstänkt för skattebrott bör följden bli att skattemyndighetens utredningsansvar utökas när en brottsmisstanke föreligger. Den utökade utredningsskyldigheten för skattemyndigheten torde kunna leda till, om skattemyndigheten inte fullgjort sin utredningsskyldighet, att utgången i ärendet blir till nackdel för det allmänna.

Det kan ifrågasättas om skattemyndighetens utökade utredningsansvar bör beaktas också vid fördelningen av bevisbördan. Såsom tidigare framhållits vilar bevisbördan i taxeringsprocessen i vissa fall på den skattskyldige och i andra fall på det allmänna. I brottmål vilar utredningsansvaret alltid på åklagaren. Är utredningen bristfällig i någon del kan åtalet inte bifallas. Åklagaren har också bevisbördan för påstådda gärningar. Det kan möjligen hävdas att bevisbördan i skattemål på motsvarande sätt skulle ligga helt hos det allmänna sedan brottsmisstanke uppkommit. Utredningen anser emellertid att bevisbördans

placering inte bör påverkas av rätten att vara tyst utan att skattemyndighetens utvidgade utredningsansvar får vägas in vid bevisvärderingen. Har myndigheten inte fullgjort sin utredningsskyldighet kan resultatet av bevisvärderingen bli till det allmännas nackdel.

Såsom framgått finns inga generella regler om bevisbördans placering i svensk skattelagstiftning. Gällande bevisregler har utvecklats i praxis. Frågan lämpar sig knappast för lagreglering. Den bör som hittills överlämnas åt praxis.

Om innebörden av rätten att inte medverka vill utredningen tillägga följande. Det förhållandet att den misstänkte utnyttjar sin rätt att vara tyst bör inte ensamt kunna läggas till grund för en fällande dom. Den omständigheten att den tilltalade har rätt att tiga har dock inte hindrat att det lagts honom till last att hans invändningar varit så oprecisa att de inte kunnat kontrolleras, se t.ex. NJA 1980 s. 369 och NJA 1988 s. 292. HD har vidare lagt den tilltalade till last att han inte kunnat förklara sig när han uppenbarligen brustit i sin redovisningsskyldighet. I NJA 1984 s. 520 ansåg HD att det kunde ställas krav på förklaring på en enstaka stor post i bokföringen när denna var i hög grad bristfälligt redovisad. På motsvarande sätt kan det komma att läggas den skattskyldige till last i en skatteprocess att han inte fullgjort sina primära åligganden enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, bokföringslagen eller skatteförfattningarna.

Tidpunkten för rättighetens inträde

I artikel 6 anges att den som är anklagad för en brottslig handling har vissa rättigheter. Artikel 6 skall emellertid inte förstås på så sätt att rättigheterna aktualiseras först när det föreligger en formell brottsmisstanke. Vissa av rättssäkerhetsgarantierna, såsom rätten att vara tyst, träder i funktion redan innan åtal väcks mot den misstänkte. Varken av innehållet i artikel 6 eller av Europadomstolens avgöranden framgår klart vilken grad av misstanke som krävs för att någon skall anses vara anklagad för brott i konventionens mening eller vid vilken tidpunkt rättssäkerhetsgarantierna aktualiseras.

Vid vilken tidpunkt någon skall anses vara anklagad för brott i konventionens mening har berörts i samband med frågan om rättegång inom skälig tid. Kommissionen har redan på 1960-talet uttalat att den relevanta tidpunkten i dessa fall är när någon har påtagligt påverkats av en situation som är ett resultat av en misstanke mot honom.²³

Europadomstolens praxis har utvecklats under en längre period. I fallet Neumeister ansåg domstolen att den relevanta tidpunkten inföll först när Neumeister formellt anklagats för brottet i fråga. I det senare fallet Deweer²⁴ gjorde domstolen en definition som innebär att den relevanta tidpunkten är den officiella underrättelsen till den enskilde från den behöriga myndigheten att man misstänker att han har begått ett brott. I fallet Eckle²⁵ hänvisade domstolen till denna definition och slog fast att definitionen också korresponderade med den av kommissionen utpekade tidpunkten då den enskildes situation hade påtagligt berörts. Domstolen synes således ha preciserat sin tidigare definition och anslutit sig till kommissionens uppfattning. I fallet Foti uttalade Europadomstolen på samma sätt att "anklagelse" i vissa fall kan ha form av andra åtgärder som innefattar ett sådant påstående och som påtagligt påverkar den misstänktes situation på liknande sätt.²⁶

Även om dessa rättsfall från Europadomstolen rör spørsmålet om den tilltalade hade erhållit rättegång inom rimlig tid, bör vägledning kunna hämtas när det gäller frågan om någon är anklagad för brott i den mening som avses i artikel 6.

Enligt vår interna lagstiftning inträder rättigheterna enligt 23 kap. 18 § RB i brottsutredningar när det föreligger skälig misstanke. Begreppet "skälig misstanke" har tidigare diskuterats i avsnittet 5.2.2.

²³Report of 26 May 1966, Neumeister B. 6 p. 81.

²⁴Dom den 27 februari 1980, A. 35 p. 24.

²⁵Dom den 15 juli 1982, A. 51 p. 33.

²⁶Jfr dom den 10 december 1982, Foti m.fl., A. 56 p. 18. Se även *Allenet de Ribemont mot Frankrike*, dom den 10 februari 1995. och *P. Van Dijk m.fl. Theory and practice of the European Convention on Human Rights*.

Någon gång har hävdats att skatteutredningar alltid är brottsutredningar i konventionens mening.²⁷ Det har vidare gjorts gällande att uppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. 5 § TL i materiellt hänseende överensstämmer med det av Europadomstolen kritiserade förfarandet i fransk tullagstiftning i det tidigare nämnda fallet Funke och att uppgiftsskyldigheten i taxeringslagen sålunda skulle strida mot artikel 6. Själva deklarationsskyldighetens förenlighet med Europakonventionen har emellertid inte ifrågasatts.

Enligt utredningens mening står det klart att själva deklarationsförfarandet och skyldigheten att lämna uppgifter i deklARATIONEN inte kan anses strida mot konventionen. Även i de flesta andra länder föreligger deklarationsskyldighet för de skattskyldiga trots att artikel 6 beaktas vid misstanke om brott i skatteutredningen.

Utredningen anser att Europadomstolens och kommissionens uttalanden inte skall förstås så att enbart det förhållandet att skatteförvaltningen med anledning av deklARATIONEN utför en skatteutredning innebär att den skattskyldige är anklagad för en brottslig handling. Enligt våra nu gällande bestämmelser är den skattskyldige skyldig att medverka under skatteutredningen även om han är misstänkt för skattebrott. Gör han det inte frivilligt kan han tvingas till det genom föreläggande vid vite. De länder som utredningen har undersökt har ålagt sina skattskyldiga en motsvarande skyldighet att i någon form medverka i skatteutredningen. I vissa länder har lagstiftaren t.o.m. gått längre. Underlåtenhet att medverka är t.ex. i Holland och Norge en brottslig handling.

Utredningens uppfattning är att det inte kan anses strida mot konventionen att den skattskyldige tvingas medverka så länge han inte är misstänkt för brott. Sålunda kan inte heller den ordinära kontrollen av uppgifter som lämnats i deklARATIONEN falla in under artikel 6. Inte heller det förhållandet att skattemyndigheten beslutar om revision medför att den skattskyldige är misstänkt för brott. Som vi anfört i avsnitt 2.4 blir artikel 6

²⁷ Advokaten Claes Sjölin redovisar denna uppfattning i sin artikel i Advokaten 6/94, Rätten att hålla tyst.

enligt vår mening inte heller tillämplig bara därför att skatte-tillägg ifrågasätts. Artikel 6 bör endast anses bli tillämplig om den skattskyldige är misstänkt för brott.

Någon tveksamhet råder enligt utredningens mening inte om att den skattskyldige i vart fall är anklagad för brott i konventionens mening senast vid den tidpunkt då förundersökningsledaren underrättat den misstänkte om misstanken. Förundersökningsledaren är enligt våra interna regler behörig att underrätta en person om brottsmisstanke. Vid denna tidpunkt inträder, såsom tidigare anförts, rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6.

Enligt vår interna rätt skall skattemyndigheten anmäla misstanke om brott när det finns anledning att anta att brott har begåtts. Tidpunkten korresponderar med den tidpunkt då förundersökning skall inledas enligt 23 kap. 1 § RB.

Frågan är nu om denna eller någon annan tidpunkt skall vara avgörande för när rättssäkerhetsgarantierna inträder. I de övriga nordiska länderna tycks rättssäkerhetsgarantierna i skatteutredningen inträda vid en relativt låg grad av misstanke. I Holland inträder rättigheterna i skatteutredningen vid samma tidpunkt som i brottsutredningar i övrigt, dvs. när det föreligger "reasonable suspicion". Denna grad av misstanke torde närmast vara att jämföra med skäligen misstanke i 23 kap. 18 § RB. Att jämföra tidpunkterna i olika länder är emellertid vanskligt eftersom varje land har egna juridiska termer och tolkningar av dem.

I skattebrottsutredningen tillerkänns den misstänkte rättigheterna enligt 23 kap. 18 § RB när det föreligger en skäligen misstanke för brott. Vid denna tidpunkt torde den misstänkte även vara att betrakta som "anklagad" i den mening som avses i artikel 6. Enligt utredningens mening bör artikel 6 beaktas i skatteutredningen när misstanken uppnått den grad som avses i 23 kap. 18 § RB, dvs. när den skattskyldige är skäligen misstänkt för ett brott. Vid denna tidpunkt bör följaktligen den skattskyldiges skyldighet att medverka normalt upphöra enligt artikel 6.

Närmare om artikel 6 i förhållande till skatteutredningen

Såsom tidigare redovisats medför myndigheternas samarbete att artikel 6 måste beaktas i skatteutredningen om den skattskyldige är misstänkt för skattebrott. Utredningen har funnit att rätten att vara tyst bör inträda när det föreligger skälig misstanke om brott. Artikel 6 tillförsäkrar den som är anklagad för brott vissa rättssäkerhetsgarantier. Skattemyndigheten får underlåta att anmäla brott om brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I sådana fall bör den skattskyldige inte anses vara anklagad för brott enligt artikel 6. Rätten att vara passiv i skatteutredningen bör därför inte omfatta sådana situationer.

Utredningen föreslår att när det framkommit sådana omständigheter i skatteutredningen att någon skäligen kan misstänkas för brott som skall anmälas till åklagaren skall den skattskyldige inte längre behöva medverka i utredningen. Motsvarande föreslås gälla bl.a. för ställföreträdare om den skattskyldige är en juridisk person. Rätten att vara tyst bör gälla bara de frågor som har samband med den gärning som omfattas av brottsmisstanken och bör upphöra om åklagaren beslutar att inte inleda förundersökning beträffande den aktuella frågan eller att lägga ned densamma.

Rätten att vara tyst i skatteutredningen bör inträda även om misstanken inte uppkommit hos skattemyndigheten utan i en polisutredning. Förundersökningsledaren bör därför underrätta skattemyndigheten när misstanken uppnått sådan styrka att den skattskyldige skäligen kan misstänkas för brott mot skattelagstiftningen. Eftersom skattemyndigheten biträder förundersökningsledaren i skattebrottsutredningen underrättas skattemyndigheten i praktiken redan enligt nuvarande ordning om eventuella brottsmisstankar. Utredningen har därför inte funnit skäl att föreslå en särskild regel härom.

En annan fråga som aktualiseras är hur tidpunkten för skattemyndighetens skyldighet att anmäla misstanken om brott förhåller sig till den tidpunkt då rätten att vara tyst inträder. Det är naturligt att anmälningstidpunkten knyts till den tidpunkt då

rätten att vara tyst inträder. Reglerna föreslås ändrade så att anmälan skall ske senast när det föreligger en skäligen misstanke om brott. Om anmälan gjorts på ett tidigare stadium än när anmälan senast måste göras bör rätten att hålla tyst inträda redan vid denna tidigare tidpunkt.

Anmälan skall enligt nu gällande regler i 17 § skattebrottslagen (1972:69) göras när det finns anledning att anta att ett brott har begåtts. Av den statistik som redovisats under avsnitt 3.1.3 framgår att myndigheten i tre av fyra fall 1994 utrett skattefrågorna klart innan myndigheten gjort anmälan om brottsmisstanke till åklagarmyndigheten. Skattemyndigheten har i de flesta fall avvaktat med anmälan av hänsyn till den skattskyldige och för att inte onödigt belasta åklagarmyndigheten. Om anmälningstidpunkten kvarstår vid nuvarande låga grad av misstanke kommer det sannolikt att resultera i flera onödiga anmälningar och därmed följande obehag för de skattskyldiga. En högre grad av misstanke för anmälan motiveras också av effektivitetsskäl. Om den skattskyldige efter det att han erhållit en sådan upplysning inte vill lämna upplysningar kan skattemyndigheten endast erhålla dem genom att vidta tvångsåtgärder. Utredningen anser därför att anmälningstidpunkten för skattebrott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) m.fl. skattelagar bör skjutas fram. Vid skäligen misstanke för brott förändras den misstänktes situation enligt rättegångsbalkens regler. Det finns inget som hindrar att myndigheten anmäler misstanken innan skäligen misstanke för brottet föreligger.

Förslaget föranleder ändringar i 17 § skattebrottslagen, 22 § taxeringsförordningen m.fl. skatteförfattningar.

Utredningen har övervägt om skattemyndigheten skall generellt åläggas en skyldighet att upplysa den skattskyldige om att han har rätt att vara passiv när anmälan har gjorts till åklagaren. En sådan underrättelse innebär att den misstänkte samtidigt underrättas om att han är misstänkt för ett brott. Enligt våra straffprocessuella regler åligger det normalt åklagaren att underrätta den misstänkte om misstanken och hans rättigheter. Utredningen anser därför att en sanktionerad skyldighet för skattemyndigheten att i alla lägen underrätta den skattskyldige om att anmälan har gjorts inte behövs. Innebörden av den

föreslagna bestämmelsen bör i stället bli att skattemyndigheten inte får begära den skattskyldiges medverkan i de frågor som brottsmisstanken avser efter det att brottsanmälan har gjorts om myndigheten inte upplyser den skattskyldige om hans rätt att vara tyst. För att det skall kunna kontrolleras att den skattskyldige inte har tvingats samarbeta efter denna tidpunkt föreslår utredningen att skattemyndigheten skall anteckna anmälningstidpunkten i akten. Anteckningsskyldigheten bör föreskrivas i taxeringsförordningen m.fl. skatteförfattningar.

Ibland beslutar åklagaren när han tagit del av skattemyndighetens anmälan att någon förundersökning inte skall inledas eller att förundersökningen skall läggas ned. Beslutet tillställs skattemyndigheten. Det rör sig om ett mindre antal anmälningar som sålunda inte föranleder att en förundersökning inleds. När ett sådant beslut fattats bör emellertid skyldigheten att medverka åter inträda. Den skattskyldige är då inte längre misstänkt för något brott. Detta bör framgå av ett andra stycke i den nyss nämnda föreslagna nya paragrafen i taxeringslagen och andra aktuella skatteförfattningar.

föreläggande bestämmelser för att undvika att skatteförsäkringen inte får begränsas till skatteförsäkrade personer. Detta innebär att arbetsmarknadsförmedlingen inte omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar. För att det skall kunna komma till rätta på detta sätt är det nödvändigt att skatteförsäkringen omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar. Detta innebär att arbetslöshetsförsäkringen för ungdomar omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar. Detta innebär att arbetslöshetsförsäkringen för ungdomar omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar.

Även om det är möjligt att bestämma att arbetslöshetsförsäkringen för ungdomar omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar, så är det inte möjligt att bestämma att arbetslöshetsförsäkringen för ungdomar omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar. Detta innebär att arbetslöshetsförsäkringen för ungdomar omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar. Detta innebär att arbetslöshetsförsäkringen för ungdomar omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar. Detta innebär att arbetslöshetsförsäkringen för ungdomar omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar. Detta innebär att arbetslöshetsförsäkringen för ungdomar omfattas av bestämmelserna om arbetslöshetsförsäkring för ungdomar.

6 Tvångsåtgärdslagen och artikel 6

Utredningens förslag : En av grunderna för tillämpning av tvångsåtgärdslagen är "tredska", dvs. att den skattskyldige inte medverkar i en revision eller att han inte efterkommer föreläggande. För att rätten att vara passiv skall upprätthållas bör grunden treska inte få åberopas om den reviderade eller den som förelagts inkomma med uppgifter kan skäligen misstänkas för brott.

6.1 Bakgrund

Skattemyndigheten kan enligt 3 kap. TL förelägga den som inte lämnat deklaration att fullgöra sin deklarationskyldighet. Skattemyndigheten får vidare förelägga den skattskyldige att komma in med uppgifter eller visa upp handlingar. Om det finns anledning att anta att föreläggandet inte kommer att efterkommas kan skattemyndigheten enligt 3 kap. 5 § TL förena föreläggandet med vite. Vitet är det enda tvångsmedel som finns att tillgå enligt TL för att förmå skattskyldiga att fullgöra sina åligganden. Motsvarande bestämmelse finns i andra skatteförfattningar. Vitet befanns emellertid inte vara ett tillräckligt effektivt tvångsmedel, särskilt i de fall då den skattskyldige tredskade med att ställa efterfrågade handlingar till förfogande för revision, prop. 1955:160 s 123 ff. Det framhölls att en motsvarighet till de straffprocessuella tvångsmedlen husrannsakan och beslag borde införas i taxeringsprocessen. År 1961 lades prop. 1961:62 med förslag till lag om handräckning fram. Lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision trädde i kraft den 1 juli 1962. Lagen om handräckning vid taxeringsrevision ersattes 1975 av bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen.

Rättssäkerhetskommittén gjorde i sitt betänkande Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62) en översyn av tvångsmedlen i skatte- och avgiftskontrollen. Den nu gällande lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) trädde i kraft den 1 juli 1994.

6.2 Gällande rätt

Tvångsåtgärdslagen omfattar enligt 2 § följande åtgärder:

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler (5 §),
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar (6-9 §§),
3. granskning utan föreläggande av kontrolluppgift (10 §) och
4. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (13 §).

Huvudregeln är enligt 3 kap. 10 § TL att revision skall ske i samverkan med den reviderade.

Enligt 5 § tvångsåtgärdslagen får revision ske med tvång i den reviderades verksamhetslokaler under vissa förutsättningar om revisionen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Svårighet att genomföra revisionen på annan plats föreligger t.ex. om handlingarna inte kan tas med eller om handlingarna är lagrade på ADB-medium.²⁸ Revision får sålunda ske med tvång om den reviderade inte samtycker till revisionen eller om medgivande givits men att den reviderade ändå inte medverkar på föreskrivet sätt. En alternativ förutsättning för revision enligt nämnda lagrum är att det föreligger en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska de handlingar som får granskas vid revisionen (sabotagerisk). Om revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 § tvångsåtgärdslagen får handling som omfattas av revisionen eftersökas där och omhändertas om handlingen inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller om det finns sabotage-risk.

²⁸Prop. 1993/94:151 s. 153.

Om revision inte sker i den reviderades verksamhetslokaler får enligt 7 § tvångsåtgärdslagen handlingar som omfattas av revisionen eftersökas i den reviderades verksamhetslokaler och omhändertas om den reviderade inte efterkommit föreläggande att lämna ut handlingarna (tredska) eller om det föreligger sabotagerisk. Enligt 8 § tvångsåtgärdslagen får handlingar, om förutsättningarna som anges i 7 § är uppfyllda, eftersökas i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns där. Enligt 9 § tvångsåtgärdslagen får handlingar som omfattas av föreläggande eftersökas och omhändertas för granskning om föreläggande att lämna ut handlingar inte följts eller om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns hos den som förelagts att lämna ut dem.

6.3 Överväganden och förslag

Utredningen har i kapitel 5 funnit att artikel 6 i Europakonventionen måste beaktas i skatteutredningen på så sätt att uppgifter i skatteutredningen inte kan framtvingas när skälig misstanke om brott framkommit. Utredningen har tidigare föreslagit ändringar i taxeringslagen och andra skatteförfattningar innebärande att den skattskyldiges medverkan inte får begäras efter det att den skattskyldige skäligen kan misstänkas för brott eller skattemyndigheten anmält misstanke om brott enligt skattebrottslagen eller annan skattelagstiftning. Anmälan måste göras av skattemyndigheten senast då det föreligger skälig misstanke om brott. Om skattemyndigheten därefter vill att den skattskyldige skall medverka i skatteutredningen måste den informera den skattskyldige om att han inte är skyldig att medverka. Om den skattskyldige är en juridisk person och den misstänkte är ställföreträdare för denna upphör skyldigheten att medverka på motsvarande sätt.

Artikel 6 syftar, såsom tidigare nämnts, till att tillförsäkra den misstänkte vissa rättssäkerhetsgarantier under brottsutredningen. Tvångsåtgärdslagen är endast tillämplig i skatteutredningar. Skatteutredningen omfattas normalt inte av artikel 6. Åtgärderna

i tvångsåtgärdslagen bör därför inte heller omfattas av artikel 6. Såsom tidigare framhållits förhåller det sig annorlunda i de fall skatteutredningen och skattebrottsutredningen bedrivs i samverkan mellan myndigheterna. Uppgifter som skattemyndigheten inhämtat i skatteutredningen med eller utan medverkan från den skattskyldige kan komma att överlämnas till förundersökningsledaren i skattebrottsutredningen.

Artikel 6 ger den som är misstänkt för en brottslig gärning rätt att inte medverka i brottsutredningen. Tvångsåtgärderna enligt tvångsåtgärdslagen kräver, i likhet med de straffrättsliga tvångsmedlen, ingen aktiv medverkan från den skattskyldige. Enligt utredningens mening kommer tvångsåtgärderna därför inte i konflikt med artikel 6. Tvångsåtgärdslagen utgår emellertid ifrån att vissa tvångsmedel kan tillämpas på den grunden att den skattskyldige inte medverkar i skatteutredningen på föreskrivet sätt (tredska) eller om det finns en påtaglig risk att den skattskyldige kommer att undanröja bevis (sabotagerisk). Eftersom den skattskyldige inte är skyldig att medverka i skatteutredningen när en brottsanmälan har gjorts av skattemyndigheten eller om han skäligen kan misstänkas för brott kan tredska inte utgöra grund för revision enligt tvångsåtgärdslagen. Skattemyndigheten kan enligt 7 och 9 §§ tvångsåtgärdslagen eftersöka och omhänderta handlingar hos den reviderade eller annan som kan antas inneha handlingar. Det kan i detta fall göras gällande att en tvångsåtgärd som tillgrips på grund av den enskildes tredska inte är förenlig med artikel 6. Enligt utredningens mening bör därför tredska i fortsättningen inte utgöra grund för åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen om den reviderade eller den som föreläggandet avser skäligen kan misstänkas för brott. Förslaget innebär att en grund för tvångsåtgärder utmönstras för de fall då någon skäligen kan misstänkas för brott eller anmälan till åklagarmyndigheten har gjorts.

Förslaget föranleder ändringar i 5, 7 och 9 §§ tvångsåtgärdslagen.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

17 §

Bestämmelsen reglerar när skattemyndigheten skall anmäla misstanke om skattebrott till åklagaren. Anmälan om brott skall ske senast när den skattskyldige skäligen kan misstänkas för ett skattebrott. Tidpunkten när anmälan senast skall ske, sammanfaller med den tidpunkt i 23 kap. 18 § RB då den misstänkte skall underrättas om misstanken om brottet. Den misstänkte tillerkänns rättssäkerhetsgarantierna så snart han är skäligen misstänkt för brott. Han är inte skyldig att medverka i utredningen osv. I de fall skattemyndigheten anser att en förundersökning bör inledas på ett tidigare stadium kan anmälan göras vid en lägre grad av misstanke. Så kan vara fallet om myndigheten anser att tvångsåtgärder enligt rättegångsbalken måste vidtas eller om den skattskyldige även gjort sig skyldig till andra brott som är föremål för förundersökning.

I så fall inträder rättssäkerhetsgarantierna vid denna tidigare tidpunkt.

7.2 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

3 kap. 19 §

Huvudregeln är att den skattskyldige skall lämna de upplysningar och uppgifter till skattemyndigheten som behövs för att skattemyndigheten skall kunna fatta ett korrekt beskattningsbeslut.

Enligt artikel 6 i Europakonventionen har den som är anklagad för en brottslig handling rätt att tåga i brottsutredningen. Skattemyndigheten och åklagarmyndigheten samarbetar under utredningarna, varvid uppgifter som skattemyndigheten inhämtat i skatteutredningen lämnas till åklagarmyndigheten.

Skatteutredningen omfattas i och för sig inte av rätts säkerhetsgarantierna i artikel 6. Trots det måste, för att skattebrottsutredningen inte skall komma i konflikt med artikel 6, rätten att hålla tyst även beaktas i skatteutredningen så snart skälig misstanke om brott uppkommit. Orsaken till detta är det uppgiftslämnande som sker mellan skattebrottsutredning och skatteutredning.

Rätten att vara tyst inträder inte bara av den anledningen att en granskare misstänker att deklARATIONEN kan vara behäftad med fel. I de flesta fall torde den skattskyldige kunna förklara de redovisade uppgifterna utan att någon misstanke om brott kan riktas mot honom. Det är först när utredningen kommit så långt att den skattskyldige skäligen kan misstänkas för ett specifikt brott som denna rätt inträder.

Rätten att vara tyst i skatteutredningen skall ha samma räckvidd som när polis- och åklagarmyndigheten utreder en brottsmisstanke. Om en skattskyldig misstänks för skattebedrägeri på grund av att han inte redovisat realisationsvinst för avyttrad egendom omfattas bara frågor som har anknytning till den avyttrade egendomen av rätten att vara tyst. Om brottet har begåtts i en näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver kan en misstanke om brott medföra att hela verksamheten omfattas av rätten att vara passiv. Så är fallet om den skattskyldige skäligen kan misstänkas för bokföringsbrott. Rätten att vara passiv omfattar inte hela verksamheten om misstanken riktas mot en begränsad del av denna, t.ex. någon enstaka faktura som avser privata levnadskostnader. I det senare fallet bör rätten att vara tyst normalt endast omfatta fakturorna som ifrågasatts. Om det kan misstänkas att en närmare granskning av verksamheten kan leda till att ytterligare oegentligheter kommer i dagen bör skattemyndigheten låta den skattskyldige välja om han vill vara passiv eller medverka i utredningen.

Mervärdesskattebrott uppmärksammas ofta genom att skattemyndigheten som begärt in en faktura av köparen upptäck-

er att säljaren inte redovisat fakturan eller redovisat den till ett för lågt belopp. I sådana fall torde den skattskyldige vara skäligen misstänkt för mervärdesskattebrott när skattemyndigheten uppmärksammar den felaktiga redovisningen och rätten att vara tyst inträder vid denna tidpunkt. Om det i övrigt kan misstänkas att en mervärdesskattedeklaration är behäftad med fel men om skattemyndigheten inte vet vari felet ligger är den skattskyldige inte skäligen misstänkt för brott och någon rätt att vara passiv föreligger inte.

Några exakta riktlinjer om när rätten att vara passiv skall inträda går inte att ange generellt. Omständigheterna i det enskilda fallet måste beaktas vid bedömningen av om rätten att vara tyst har inträtt.

Enligt den föreslagna nya lydelsen upphör skyldigheten att medverka aldrig senare än när skälig misstanke om brott föreligger. Har en anmälan skett redan tidigare, dvs. vid en lägre grad av misstanke, inträder rätten att vara passiv redan vid denna tidigare tidpunkt.

I andra stycket av bestämmelsen anges att rätten att vara passiv i skatteutredningen upphör om åklagaren beslutar att inte inleda förundersökning eller om den läggs ned. Den skattskyldige är då inte längre misstänkt för något brott.

7.3 Förslaget till förordning om ändring i taxeringsförordningen (1990:1236)

22 §

I paragrafen införs ett nytt tredje stycke som innebär att tidpunkten för skattemyndighetens anmälan skall antecknas på akten. Anteckningen skall göras för att garantera att den skattskyldige inte av misstag tvingas medverka efter det att anmälan om ett brott har gjorts. Tjänstemännen på skattemyndigheten måste vara uppmärksamma på att de inte begär den skattskyldiges medver-

kan om myndigheten inte informerar honom om att brottsanmälan har gjorts och att han har rätt att vara passiv. Genom att anteckning om misstanken görs i akten blir det möjligt att kontrollera att skattemyndigheten iakttagit den skattskyldiges rätt.

7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

5 §

Såsom framhållits, avsnitt 6.3, kan – när den reviderade är misstänkt för brott – tvångsåtgärder inte tillgripas enbart av den anledningen att den reviderade inte medverkar i utredningen. I ett nytt stycke har i förtydligande syfte föreskrivits att grunden tredska, dvs. att föreläggande inte följts, inte är tillämplig om den reviderade skäligen kan misstänkas för brott.

7 och 9 §§

Skälen till ändringarna framgår av avsnitt 6.3.

7.4 Övriga författningsändringar

Motsvarande ändringar som i taxeringslagen och taxeringsförordningen har gjorts i övriga berörda skatteförfattningar.

De svenska skatteförfattningarna och artikel 6

Utredningen har förtydligt att de svenska skatteförfattningarna har en sådan karaktär att de motsvarar vad som handläggningen inte behöver omfattas av avskräckande som följer av artikel 6 i Europeiska konventionen, såvida inte skydd för de mänskliga rättigheterna kräver i sådana fall. Utredningen, dvs rätten till ett avskräckande som omfattas av tillämpning och behandling och rätt att vara vid rättsliga förhållanden.

Utredningen har prövat skatteförfattningarna förhållande till den franska fallbeslutet. Därvid har man funnit att det svenska skatteförfattningarna inte följer det franska framtiden genom att de svenska reglerna utgör enbart rekvisit, dvs de påförs oavsett om de är avskräckande, och genom att de inte kan omvandlas till författningar.

Enligt vår uppfattning är det inte tillräckligt för att de svenska skatteförfattningarna skall godkännas. Vi ställer oss därför inte bakom utredningens skäl förslaget i denna fråga.

Vi tror att frågan om objektiva rekvisit eller ej saknar relevans i detta sammanhang.

I övriga skatteförfattningar är det skattemyndigheten eller motsvarande som skall visa att den skattskyldige på något sätt varit förenlig för att skatteförfattning skall kunna dömas ut. I Sverige däremot är det den skattskyldige som skall kunna ursäkra sig för ett sådant skatteförfattning.

Det förhållande att Sverige tidigare även bryter mot den i konventionskommissionen i artikel 6 som påförande av skatteförfattning förändring kräppt utläggning krävs av avskräckande och besvärande påförelse. En påförelse till mindre avskräckande eller besvärande än som krävs läggs på den skattskyldige.

7.4 Övriga förändringsförslag

Motsvarande ändring som i tredje stycket av 7.4.1 i förslaget till förordning har gjorts i övriga bestämda och förklarade ändringar.

Särskilt yttrande av experterna Cecilia Gunne och Kerstin Nyquist

De svenska skattetilläggen och artikel 6

Utredningen har funnit att de svenska skattetilläggen har en sådan karaktär att den skattskyldige under handläggningen inte behöver omfattas av de rättigheter som följer av artikel 6 i Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna, dvs rätten till bl a advokat, tolk och möjlighet till muntlig förhandling och rätt att tåga vid anklagelse för brott.

Utredningen har prövat skattetilläggen i förhållande till det franska fallet Bendenoun. Därvid har man funnit att det svenska skattetillägget skiljer sig från det franska främst genom att de svenska reglerna saknar subjektiva rekvisit, dvs de påförs oavsett uppsåt eller vårdslöshet, och genom att de inte kan omvandlas till fängelse.

Enligt vår uppfattning räcker detta inte för att de svenska skattetilläggen skall gå fria. Vi ställer oss därför inte bakom utredningens ställningstagande i denna fråga.

Vi anser att frågan om subjektiva rekvisit eller ej saknar relevans i detta sammanhang.

I övriga europeiska länder är det skattemyndigheten eller motsvarande som skall visa att den skattskyldige på något sätt varit försumlig för att skattetillägg skall kunna dömas ut. I Sverige däremot är det den skattskyldige som skall kunna ursäkta sig för att undgå påföljden.

Det förhållandet att Sverige troligen även bryter mot den skuldspresumtionen i artikel 6 vid påförande av skattetillägg förändrar knappast tilläggens karaktär av avskräckande och bestraffande påföljd. En påföljd blir inte mindre avskräckande eller bestraffande för att bevisbördan läggs på den skattskyldi-

ge. Såvitt framkommit har inte heller Europadomstolen över huvud taget berört frågan om subjektiva rekvisit i detta sammanhang.

Enligt vår mening skulle en prövning av det svenska skattetilläggsförfarandet enligt den modell som tillämpades i Öztürkfallet leda till att artikel 6 skulle anses tillämplig. Skattetilläggen har en avskräckande och bestraffande karaktär och de tillämpas generellt och inte endast på en viss krets.

Vi anser det – liksom utredningen – naturligt att numera pröva skattetilläggen enligt den modell som tillämpades i fallet Bendenoun. En prövning som dock – såsom domstolen påpekade – skall ske särskilt mot bakgrund av fallet Öztürk.

I fallet Bendenoun pekade Europadomstolen på fyra faktorer som ingen var för sig är avgörande men som vid en sammantagen bedömning leder till att man finner artikel 6 tillämplig. Vi anser att en motsvarande prövning skall göras av det svenska skattetilläggsförfarandet. Vi finner därvid följande.

1. De svenska skattetilläggen omfattar – liksom de franska tilläggen i fallet Bendenoun – alla skattskyldiga och inte endast någon speciell grupp
2. De svenska tilläggen utgör – liksom de franska – inte skadestånd utan är väsentligen straff i syfte att avskräcka från nya överträdelser
3. De svenska tilläggen påförs – liksom de franska – med stöd av allmänna regler vars syfte är att såväl avskräcka som bestraffa
4. De svenska tilläggen kan – liksom de franska – uppgå till mycket betydande belopp. De svenska skattetilläggen kan dock – till skillnad från de franska – inte omvandlas till fängelse.

Den enda punkt där det enligt vår mening skiljer mellan de svenska och franska tilläggen är punkt 4, dvs frågan om hur ingripande påföljden är.

Det är således den frågan som prövningen främst handlar om. Är de svenska skattetilläggen av så ingripande natur att de är avskräckande och bestraffande trots att de inte såsom de franska skattetilläggen i vissa situationer kan omvandlas till fängelse?

Europadomstolen har i sina tidigare avgöranden liksom i fallet *Bendenoun* bedömt såväl avgifternas storlek som fängelsestraffens längd och utifrån detta bestämt om det varit fråga om en avskräckande och bestraffande påföljd. I de hittillsvarande fall där domstolen funnit artikel 6 tillämplig har det i och för sig funnits möjlighet att omvandla till fängelse. Detta har dock inte på något sätt framhållits som en nödvändig förutsättning. I ett fall där Kommissionen för de mänskliga rättigheterna funnit artikel 6 tillämplig, *Société Stenuit-fallet*, har trots att någon möjlighet till omvandling av böterna inte förelegat dessa ansetts vara avskräckande och ha alla egenskaper som utmärker ett straff. (Fallet avskrevs efter återkallelse varför det inte prövades av Europadomstolen.) Att möjlighet till omvandling till fängelse inte skulle ha någon självständig betydelse styrks också av att även juridiska personers rättigheter (t ex *Air Canadafallet*) kan prövas och komma att omfattas av artikel 6.

Vi anser således att avgörande för om svenska skattetillägg skall omfattas av artikel 6 – liksom de franska i fallet *Bendenoun* – är att de är av så ingripande natur att de är avskräckande och bestraffande. Vid en sådan bedömning anser vi att avgifternas storlek har en avgörande betydelse. För de svenska skattetilläggen finns i princip inte något maximibelopp, utan de kan bli hur stora som helst.

Förutom vad som här anförts finns det flera andra omständigheter som talar för att det svenska skattetilläggsförfarandet skall omfattas av artikel 6, bl a följande.

En omständighet som bör tillmätas betydelse är den historiska bakgrunden till de svenska skattetilläggen. När skattetilläggen infördes uttalade departementschefen (prop. 1971:10 s. 199 ff.) att detta skedde mot bakgrund av att alternativet annars vore att vissa delar av skattebrottsligheten helt skulle undgå påföljd till följd av det dåvarande systemets brist på effektivitet. Han uttalade vidare att ådömande av straff i stor utsträckning hade ersatts av föreläggande av bot och strafföreläggande. Förslaget om skatte- och avgiftstillägg innebar en ytterligare förenkling av sanktionsformerna.

Mot denna bakgrund kan det inte uteslutas att skattetillägg många gånger påförs när det är fråga om gärningar som enligt den tidigare ordningen skulle ha omfattats av brottsutredningar. I sådana fall skall artikel 6 tillämpas.

Vi anser slutligen att de svenska tilläggen bör ses i belysning av hur de skatteadministrativa förseelserna generellt betraktas i Europa. Detta då Europadomstolen flera gånger uttalat att man beaktar om en gärning tillhör det kriminaliserade området i andra konventionsstater.

Utredningen har inte kunnat framlägga någon komplett redovisning av tillämpningen av artikel 6 när det gäller skattetillägg i andra europeiska länder. Såvitt vi har kunnat bedöma av de efterforskningar som har gjorts är det dock bara två andra länder i Europa som synes påföra skattetillägg utan att handläggningen av dessa mer eller mindre har inlemmats i en brottmålsliknande process som innebär skydd enligt artikel 6, nämligen Norge och Finland.

I två fall har det prövats om skattetillägg skall omfattas av artikel 6. Det gäller dels Frankrike som är det enda land vars skattetillägg – i Bendenounfallet – har prövats av Europadomstolen, dels Nederländerna vars Högsta Domstol har funnit att det holländska skattetillägget är av sådan karaktär att vid handläggningen skall beaktas rättigheterna i artikel 6. Prövningen i Nederländerna skedde redan före det franska rättsfallet. Utslaget i Bendenounfallet får enligt vår mening ses som en bekräftelse på att holländska HD gjorde en riktig bedömning och inte tvärtom som utredningen synes anse.

Sammanfattningsvis anser vi att det svenska skattetilläggsförfarandet strider mot de krav som ställs i artikel 6, åtminstone i de fall skattetilläggen är så höga att de går utöver vad som utgör någon form av skadestånd för administrativa merkostnader som förorsakas av den oriktigt lämnade uppgiften.

Statens offentliga utredningar 1996

Kronologisk förteckning

1. Den nya gymnasieskolan – hur går det? U.
 2. Samverkansmönster i svensk forskningsfinansiering. U.
 3. Fritid i förändring.
Om kön och fördelning av fritidsresurser. C.
 4. Vem bestämmer vad? EU:s interna spelregler inför regeringskonferensen 1996. UD.
 5. Politikområden under lupp. Frågor om EU:s första pelare inför regeringskonferensen 1996. UD.
 6. Ett år med EU. Svenska statstjänstemäns erfarenheter av arbetet i EU. UD.
 7. Av vitalt intresse. EU:s utrikes- och säkerhetspolitik inför regeringskonferensen. UD.
 8. Batterierna – en laddad fråga. M.
 9. Om järnvägens trafikledning m.m. K.
 10. Forskning för vår vardag. C.
 11. EU-mopeden. Ålders- och behörighetskrav för två- och trehjuliga motorfordon. K.
 12. Kommuner och landsting med betalnings-svårigheter. Fi.
 13. Offentlig djurskyddstillsyn. Jo.
 14. Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område. Fi.
 15. Union för både öst och väst. Politiska, rättsliga och ekonomiska aspekter av EU:s sjätte utvidgning. UD.
 16. Förankring och rättigheter. Om folkomröstningar, utträdesrätt, medborgarskap och mänskliga rättigheter i EU. UD.
 17. Bättre trafik med väginformatik. K.
 18. Totalförsvarspflichtiga m95. Förslag om jobb/studier efter muck, bostadsbidrag, dagpenning, försäkringar. Fö.
 19. Sverige, EU och framtiden. EU 96-kommitténs bedömningar inför regeringskonferensen 1996. UD.
 20. Samordnad rollfördelning inom teknisk forskning. U.
 21. Reform och förändring. Organisation och verksamhet vid universitet och högskolor efter 1993 års universitets- och högskolereform. U.
 22. Inflytande på riktigt – Om elevers rätt till inflytande, delaktighet och ansvar. U.
 23. Kartläggning och analys av den offentliga sektorns upphandling av varor och tjänster med miljöpåverkan. N.
 24. Från Maastricht till Turin. Bakgrund och övriga EU-länders förslag och debatt inför regeringskonferensen 1996. UD.
 25. Från massmedia till multimedia – att digitalisera svensk television. Ku.
 26. Ny kurs i trafikpolitiken + Bilagor. K.
 27. En strategi för kunskapslyft och livslångt lärande. U.
 28. Det forskningspolitiska landskapet i Norden på 1990-talet. U.
 29. Forskning och Pengar. U.
 30. Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. Fi.
 31. Attityder och lagstiftning i samverkan + bilagedel. C.
 32. Möss och människor. Exempel på bra IT-användning bland barn och ungdomar. SB.
 33. Banverkets myndighetsroll m.m. K.
 34. Aktiv arbetsmarknadspolitik + expertbilaga. A.
 35. Kriminalunderrättelsesregister DNA-register. Ju.
 36. Högskola i Malmö. U.
 37. Sveriges medverkan i FN:s familjeår. S.
 38. Nationalstadsparker. M.
 39. Rapport från klimatdelegationen 1995. Klimatrelaterad forskning. M.
 40. Elektronisk dokumenthantering. Ju.
 41. Statens maritima verksamhet. Fö.
 42. Demokrati och öppenhet. Om folkvalda parlament och offentlighet i EU. UD.
 43. Jämställdheten i EU. Spelregler och verklighetsbilder. UD.
 44. Översyn av skatteflyktslagen. Reformerat förhandsbesked. Fi.
 45. Presumptionsregeln i expropriationslagen. Ju.
 46. Enskilda vägar. K.
 47. Cirkelsamhället. Studiecirklars betydelser för individ och lokalsamhälle. U.
 48. Shaping Sustainable Homes in an Urbanizing World. Swedish National Report for Habitat II. N.
 49. Regler för handel med el. N.
 50. Förbud mot vapen på allmän plats m.m. Ju.
 51. Grundläggande drag i en ny arbetslöshetsförsäkring – alternativ och förslag. A.
 52. Precisering av handelsändamålet i detaljplan. M.
 53. Kalkning av sjöar och vattendrag. M.
 54. Kooperativa möjligheter i storstadsområden. S.
 55. Sverige, framtiden och mångfalden. A.
 55. På väg mot egenföretagande. A.
 55. Vägar in i Sverige. A.
 56. Hälften vore nog – om kvinnor och män på 90-talets arbetsmarknad. A.
 57. Pensionssamordning för svenskar i EU-tjänst. Fi.
 58. Finansieringen av det civila försvaret. Fö.
-

Kronologisk förteckning

59. Europapolitikens kunskapsgrund.
En principdiskussion utifrån
EU 96-kommitténs erfarenheter. UD.
60. Miljö och jordbruk. Om EU:s miljöregler och
utvidningens effekter på den gemensamma
jordbrukspolitiken. UD.
61. Olika länder – olika takt. Om flexibel integration
och förhållandet mellan stora och små stater i EU.
UD.
62. EU, konsumenterna och maten
– Förväntningar och verklighet. Jo.
63. Medicinska undersökningar i arbetslivet. A.
64. Försäkringskassan Sverige – Översyn av
socialförsäkringens administration. S.
65. Administrationen av EU:s jordbrukspolitik
i Sverige. Jo.
66. Utvärderat personal. Ju.
67. Medborgerlig insyn i kommunala entreprenader.
Fi.
68. Några folkbokföringsfrågor. Fi.
69. Kompetens och kapital + bilaga. N.
70. Samverkan mellan högskolan och näringslivet. N.
71. Lokal demokrati och delaktighet i Sveriges städer
och landsbygd. In.
72. Rättsspsykiatriskt forskningsregister. S.
73. Swedish Nuclear Regulatory Activities.
Volume 1 – An Assessment. M.
74. Swedish Nuclear Regulatory Activities.
Volume 2 – Descriptions. M.
75. Värden i folkhögskolevärlden. U.
76. EU:s regeringskonferens – procedurer, aktörer,
formalia. Sammanfattning av ett seminarium i
april 1996. UD.
77. Utländska försäkringsgivare med verksamhet i
Sverige. Fi.
78. Elberedskapen. Organisation, ansvarsfördelning
och finansiering. N.
79. Översyn av revisionsreglerna. Fi.
80. Viktigt meddelande.
Radio och TV i Kris och Krig. Ku.
81. Skydd för sparande i sparkasseverksamhet. Fi.
82. En översyn av luft- sjö- och spårtrafikens
tillsynsmyndigheter. K.
83. Allmänt pensionssparande. S.
84. Ekobrottsforskning. Ju.
85. Egon Jönsson – en kartläggning av lokala sam-
verkansprojekt inom rehabiliteringsområdet. S.
86. Utvecklad samordning inom det civila försvaret
och freds räddningstjänsten. Kartläggning,
överväganden och förslag. Fö.
87. Tredimensionell fastighetsindelning. Ju.
88. Kameraövervakning. Ju.
89. Samverkan mellan högskolan och de små och
medelstora företagen. N.
90. Sammanhållet studiestöd. U.
91. Den privata vårdens omfattning och framtida
ersättningsformer – En översyn av de nationella
taxorna för läkare och sjukgymnaster. S.
92. IT i miljöarbetet. M.
93. Ny yrkestrafiklagstiftning. K.
94. Nationell teledresskatalog. K.
95. Botniabanen. K.
96. Strukturförändring och besparing.
En uppföljning av genomförda förändringar
inom försvarsmaktens ledningsorganisation. Fö.
97. Effektivare försvarsfastigheter!
Utvärdering av en reform. Fö.
98. Vem styr försvaret? Utvärdering av
effekterna av LEMO-reformen. Fö.
99. Avveckling med inläring. Erfarenheter från
LEMO-reformens avveckling av personal. Fö.
100. Ett nytt system för skattebetalningar. Del A.
Ett nytt system för skattebetalningar. Del B.
Författningsförslag, författningskommentarer
och bilagor. Fi.
101. Kärnavfall – teknik och platsval. KASAMS
yttrande över SKBs FUD-Program 95. M.
102. TUFF – Teckenspråksutbildning för föräldrar. U.
103. Miljöbalken. En skärpt och samordnad
miljölagstiftning för en hållbar utveckling.
Del 1 och 2. M.
104. Konsumentskydd på elmarknaden. C.
105. Att främja donationer till universitet
och högskolor. U.
106. EU och Sverige – från Kiruna till Malmö.
Sammanfattning av fyra regionala möten
1995-96. UD.
107. Union utan gränser – konsekvenser, möjligheter,
problem. Sammanfattning av ett seminarium i
november 1995. UD.
108. Konsumenterna och miljön. C.
109. Från åkerlotter till Paradis – ett delbetänkande
från Utredningen om universitetsfastigheter m.m.
angående överlåtelser och tomrättsupplåtelse av
vissa högskolefastigheter. Fi.
110. Inför ett Svenskt kulturnät – IT och framtiden
inom kulturområdet. Ku.
111. Bevakad övergång. Åldersgränser för unga upp
till 30 år. C

Statens offentliga utredningar 1996

Kronologisk förteckning

- 113. En allmän och aktiv försäkring vid sjukdom och rehabilitering. Del 1 och 2. S.
- 114. En körkortsreform. K.
- 115. Barnkonventionen och utlänningslagen. S.
- 116. Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen. Fi.

Statens offentliga utredningar 1996

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Möss och människor. Exempel på bra IT-användning bland barn och ungdomar. [32]

Justitiedepartementet

Kriminalunderrättelseregister
DNA-register. [35]
Elektronisk dokumenthantering. [40]
Presumtionsregeln i expropriationslagen. [45]
Förbud mot vapen på allmän plats m.m. [50]
Utvärderat personal. [66]
Ekobrottsforskning. [84]
Tredimensionell fastighetsindelning. [87]
Kameraövervakning. [88]

Utrikesdepartementet

Vem bestämmer vad? EU:s interna spelregler inför regeringskonferensen 1996. [4]
Politikområden under lupp. Frågor om EU:s första pelare inför regeringskonferensen 1996. [5]
Ett år med EU. Svenska statstjänstemäns erfarenheter av arbetet i EU. [6]
Av vitalt intresse. EU:s utrikes- och säkerhetspolitik inför regeringskonferensen. [7]
Union för både öst och väst. Politiska, rättsliga och ekonomiska aspekter av EU:s sjätte utvidgning. [15]
Förankring och rättigheter. Om folkomröstningar, utträdesrätt, medborgarskap och mänskliga rättigheter i EU. [16]
Sverige, EU och framtiden. EU 96-kommitténs bedömningar inför regeringskonferensen 1996. [19]
Från Maastricht till Turin. Bakgrund och övriga EU-länders förslag och debatt inför regeringskonferensen 1996. [24]
Demokrati och öppenhet. Om folkvalda parlament och offentlighet i EU. [42]
Jämställdheten i EU. Spelregler och verklighetsbilder. [43]
Europapolitikens kunskapsgrund. En principdiskussion utifrån EU 96-kommitténs erfarenheter. [59]
Miljö och jordbruk. Om EU:s miljöregler och utvidgningens effekter på den gemensamma jordbrukspolitiken. [60]
Olika länder – olika takt. Om flexibel integration och förhållandet mellan stora och små stater i EU. [61]

EU:s regeringskonferens – procedurer, aktörer, formalia. Sammanfattning av ett seminarium i april 1996. [76]

EU och Sverige – från Kiruna till Malmö.

Sammanfattning av fyra regionala möten 1995-96. [106]

Union utan gränser – konsekvenser, möjligheter, problem. Sammanfattning av ett seminarium i november 1995. [107]

Försvarsdepartementet

Totalförsvarspflichtiga m95. Förslag om jobb/studier efter muck, bostadsbidrag, dagpenning, försäkringar. [18]
Statens maritima verksamhet. [41]
Finansieringen av det civila försvaret. [58]
Utvecklad samordning inom det civila försvaret och freds räddningstjänsten. Kartläggning, överväganden och förslag. [86]
Strukturförändring och besparing.
En uppföljning av genomförda förändringar inom försvarsmaktens ledningsorganisation. [96]
Effektivare försvarsfastigheter!
Utvärdering av en reform. [97]
Vem styr försvaret? Utvärdering av effekterna av LEMO-reformen. [98]
Avveckling med inläring. Erfarenheter från LEMO-reformens avveckling av personal. [99]

Socialdepartementet

Sveriges medverkan i FN:s familjeår. [37]
Kooperativa möjligheter i storstadsområden. [54]
Försäkringskassan Sverige – Översyn av socialförsäkringens administration. [64]
Rättspsykiatriskt forskningsregister. [72]
Allmänt pensionssparande. [83]
Egon Jönsson – en kartläggning av lokala samverkansprojekt inom rehabiliteringsområdet. [85]
Den privata vårdens omfattning och framtida ersättningsformer – En översyn av de nationella taxorna för läkare och sjukgymnaster. [91]
En allmän och aktiv försäkring vid sjukdom och rehabilitering. Del 1 och 2. [113]
Barnkonventionen och utlänningslagen. [115]

Kommunikationsdepartementet

Om järnvägens trafikledning m.m. [9]
EU-mopeden. Ålders- och behörighetskrav för två- och trehjuliga motorfordon. [11]

Statens offentliga utredningar 1996

Systematisk förteckning

Bättre trafik med väginformatik. [17]
Ny kurs i trafikpolitiken + Bilagor. [26]
Banverkets myndighetsroll m.m. [33]
Enskilda vägar. [46]
En översyn av luft- sjö- och spårtrafikens tillsynsmyndigheter. [82]
Ny yrkestrafiklagstiftning. [93]
Nationell teledresskatalog. [94]
Botniabanan. [95]
En körkortsreform [114]

Finansdepartementet

Kommuner och landsting med betalnings-svårigheter. [12]
Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område. [14]
Borgenårsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. [30]
Översyn av skatteflyktslagen.
Reformerat förhandsbesked. [44]
Pensionssamordning för svenskar i EU-tjänst. [57]
Medborgerlig insyn i kommunala entreprenader. [67]
Några folkbokföringsfrågor. [68]
Utländska försäkringsgivare med verksamhet i Sverige. [77]
Översyn av revisionsreglerna. [79]
Skydd för sparande i sparkasseverksamhet. [81]
Ett nytt system för skattebetalningar. Del A.
Ett nytt system för skattebetalningar. Del B.
Författningsförslag, författningskommentarer och bilagor. [100]
Från åkerlotter till Paradis – ett delbetänkande från Utredningen om universitetsfastigheter m.m. angående överlåtelse och tomträttsupplåtelse av vissa högskolefastigheter. [109]
Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen. [116]

Utbildningsdepartementet

Den nya gymnasieskolan – hur går det? [1]
Samverkansmönster i svensk forskningsfinansiering. [2]
Samordnad rollfördelning inom teknisk forskning. [20]
Reform och förändring. Organisation och verksamhet vid universitet och högskolor efter 1993 års universitets- och högskolereform. [21]
Inflytande på riktigt – Om elevers rätt till inflytande, delaktighet och ansvar. [22]
En strategi för kunskapslyft och livslångt lärande. [27]

Det forskningspolitiska landskapet i Norden på 1990-talet. [28]
Forskning och Pengar. [29]
Högskola i Malmö. [36]
Cirkelsamhället. Studiecirkelars betydelser för individ och lokalsamhälle. [47]
Värden i folkhögskolevärlden. [75]
Sammanhållet studiestöd. [90]
TUFF – Teckenspråksutbildning för föräldrar. [102]
Att främja donationer till universitet och högskolor. [105]

Jordbruksdepartementet

Offentlig djurskyddstillsyn. [13]
EU, konsumenterna och maten
– Förväntningar och verklighet. [62]
Administrationen av EU:s jordbrukspolitik i Sverige. [65]

Arbetsmarknadsdepartementet

Aktiv arbetsmarknadspolitik + expertbilaga. [34]
Grundläggande drag i en ny arbetslöshetsförsäkring – alternativ och förslag. [51]
Sverige, framtiden och mångfalden. [55]
På väg mot egenföretagande. [55]
Vägar in i Sverige. [55]
Hälften vore nog – om kvinnor och män på 90-talets arbetsmarknad. [56]
Medicinska undersökningar i arbetslivet. [63]

Kulturdepartementet

Från massmedia till multimedia – att digitalisera svensk television. [25]
Viktigt meddelande.
Radio och TV i Kris och Krig. [80]
Inför ett Svenskt kulturnät – IT och framtiden inom kulturområdet. [110]

Näringsdepartementet

Kartläggning och analys av den offentliga sektorns upphandling av varor och tjänster med miljöpåverkan. [23]
Shaping Sustainable Homes in an Urbanizing World. Swedish National Report for Habitat II. [48]
Regler för handel med el. [49]
Kompetens och kapital + bilaga. [69]
Samverkan mellan högskolan och näringslivet. [70]
Elberedskapen. Organisation, ansvarsfördelning och finansiering. [78]
Samverkan mellan högskolan och de små och

Systematisk förteckning

Samverkan mellan högskolan och näringslivet. [70]
Elberedskapen. Organisation, ansvarsfördelning och finansiering. [78]
Samverkan mellan högskolan och de små och medelstora företagen. [89]

Civildepartementet

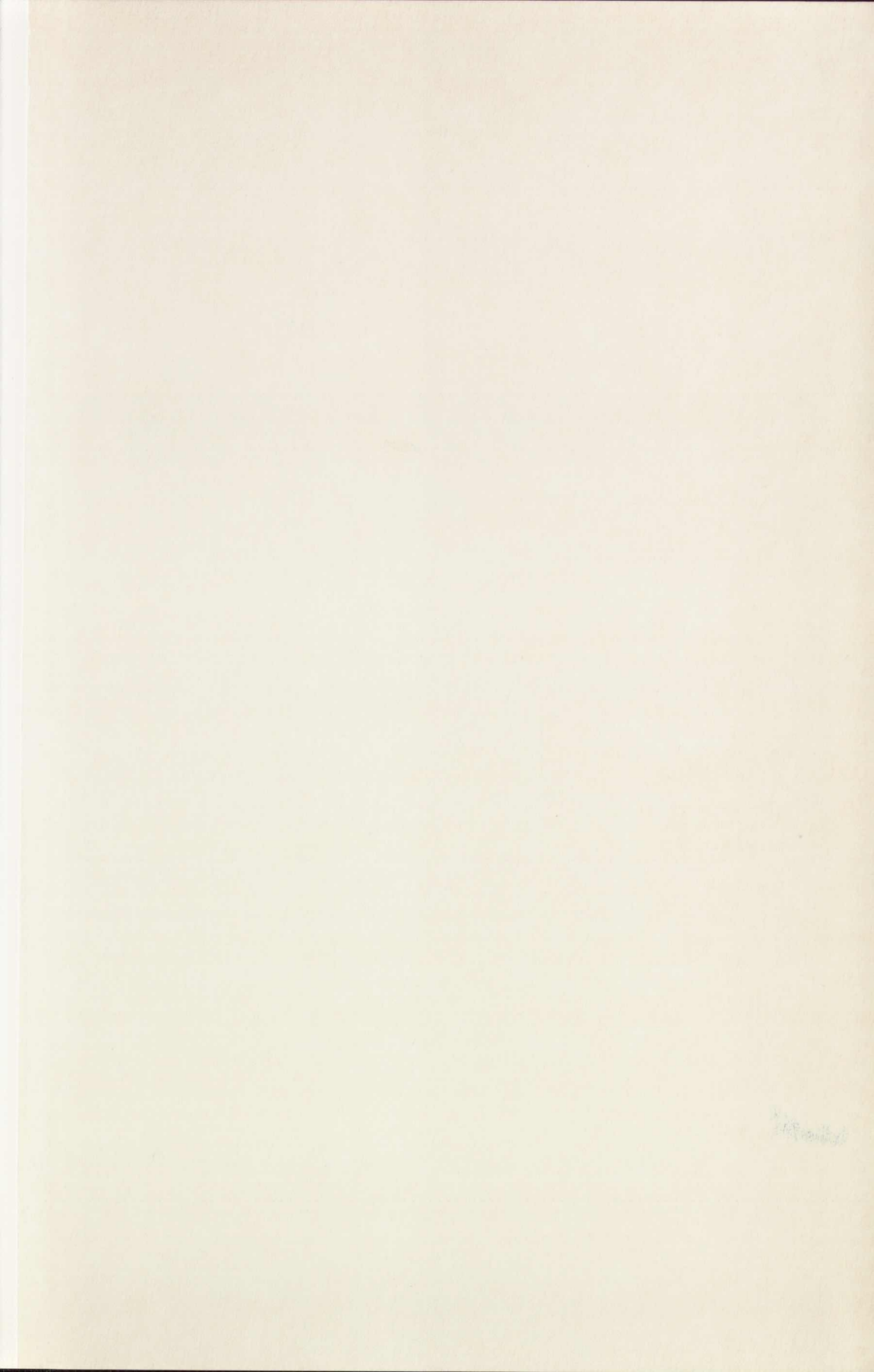
Fritid i förändring.
Om kön och fördelning av fritidsresurser. [3]
Forskning för vår vardag. [10]
Attityder och lagstiftning i samverkan + bilagedel. [31]
Konsumentskydd på elmarknaden. [104]
Konsumenterna och miljön. [108]
Bevakad övergång. Åldersgränser för unga upp till 30 år. [111]

Inrikesdepartementet

Lokal demokrati och delaktighet i Sveriges städer och landsbygd. [71]

Miljödepartementet

Batterierna - en laddad fråga. [8]
Nationalstadsparker. [38]
Rapport från klimatdelegationen 1995.
Klimatrelaterad forskning. [39]
Precisering av handelsändamålet i detaljplan. [52]
Kalkning av sjöar och vattendrag [53]
Swedish Nuclear Regulatory Activities.
Volume 1 - An Assessment. [73]
Swedish Nuclear Regulatory Activities.
Volume 2 - Descriptions. [74]
IT i miljöarbetet. [92]
Kärnavfall - teknik och platsval. KASAMs yttrande över SKBs FUD-Program 95. [101]
Miljöbalken. En skärpt och samordnad miljölagstiftning för en hållbar utveckling.
Del 1 och 2. [103]
Integrering av miljöhänsyn inom den statliga förvaltningen. [112]



FRITZES

POSTADRESS: 106 47 STOCKHOLM
FAX 08-20 50 21, TELEFON 08-690 91 90

ISBN 91-38-20329-4
ISSN 0375-250X