

Kassaregisterlagen och artikel 6 i Europakonventionen

Abstract

Lagen (2007:592) om kassaregister m.m. (kassaregisterlagen) som trädde ikraft i januari 2010, har införts för att hantera problem med skatteundandragande i kontantbranscherna. Detta sker bland annat i form av manipulering av kassaregister, något som i sin tur leder till en påtaglig snedvridning av konkurrensen. Lagen föreskriver en skyldighet för företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning att inneha certifierat kassaregister. Skatteverket är tillsynsmyndighet och genomför kontroller av kassaregistren. Om en näringsidkare brustit i sina förpliktelser påförs en kontrollavgift om 10 000 kronor.

Uppsatsen har till syfte att undersöka hur kassaregisterlagen förhåller sig till Europakonventionens artikel 6 om rätten till en rättvis rättegång. Skatteprocessen omfattas inte av artikeln, men processer rörande skatterättsliga sanktionsavgifter, såsom skattetillägg, har ansetts utgöra anklagelse för brott, varför de i konventionens mening utgör brottmål. Frågan gällande kassaregisterlagen är om kontrollavgiften utgör en anklagelse för brott på samma sätt som skattetillägget. En genomgång av Europadomstolens praxis rörande skatterättsliga sanktioner visar att även kontrollavgiften torde omfattas av artikel 6 och de garantier som däri föreskrivs.

Kassaregisterlagen ger Skatteverket vissa kontrollbefogenheter såsom kontrollköpet, vilken är en så kallad dold tillsyn. Denna kontrollform sker genom ett oannonserat köp av en tjänst eller vara hos näringsidkare som omfattas av kassaregistertvånget, varvid det vid detta köp noteras om transaktionen registreras och om kvitto erbjuds. Om så inte är fallet påförs kontrollavgift. Kontrollköpet innefattar en långtgående befogenhet som liknar polisiär verksamhet. En fråga är därför om det typiskt sett kan jämföras med brotts- eller bevisprovokation. Brottsprovokation är en otillåten åtgärd, medan bevisprovokation kan genomföras av polismyndighet efter beslut av en åklagare. En annan väsentlig fråga är vilket bevisvärde som kontrollköpet har och om det påverkas av att bevisningen har åtkommit genom en dold åtgärd. Europadomstolen har utifrån artikel 6 i flera fall prövat hur bevisen har åtkommit, såsom vid bevis- och brottsprovokation. Enligt Europadomstolens praxis framgår att om lagstöd finns och det inte är fråga om en brottsprovokation är sådana åtgärder försvarbara. Det

ska dock vara möjligt för den enskilde att få användningen av detta bevis prövat i domstol. En central fråga är dock vilket bevisvärde kontrollköpen kan ha. Det verkar inte troligt att ett antal kontrollköp kan utgöra tillräcklig bevisning för att påvisa ett mer systematiskt skatteundandragande.

I uppsatsen föreslås en nyansering av kontrollavgiften. En första förseelse skulle till exempel kunna begränsas till att resultera i en varning. Ett annat problem är att kontrollavgiften inte kan jämkas, varför de mindre företagen kan drabbas orimligt hårt i jämförelse med större företag och kanske även saknar medel att bestrida avgiften. Dessutom torde kontrollköpet inte kunna genomföras i vissa verksamheter på grund av deras karaktär, ett exempel på detta är tatueringstudios. Härvid föreligger en likabehandlingsproblematik.

Eftersom lagen nyligen trätt ikraft finns än så länge ingen rättspraxis. Det återstår att se vilka konsekvenser som tillämpningen av kontrollavgiften kommer att få för företagen samt hur domstolarna kommer att hantera kontrollköpet i bevisrättsligt hänseende.

Förord

Flera personer har hjälpt mig vid författandet av denna uppsats och jag vill här nämna några av dem. Jag har även haft nytta av mina erfarenheter från sommarjobb på Skatteverket i Solna och Nyköping under 2007 och 2009 som har givit mig en inblick i hur verkligheten bakom föreskrifterna ser ut.

Jag skulle vilja tacka Kerstin Nyquist, Svenskt Näringsliv, som gav mig nya infallsvinklar på ämnet och professor Petter Asp vid Stockholms Universitet som tålmodigt svarade på en skatterättares frågor om ett straffrättsligt ämne.

Min handledare Katarina Fast har varit ett fantastiskt stöd under denna tid med sin konstruktiva kritik och sina uppmuntrande ord, för detta är jag oändligt tacksam.

Stockholm i september 2010

Fredrika Ulin

1. Inledning.....	5
1.1 Vägen fram till en lag om kassaregister	5
1.2 Effektivitet och rättssäkerhet	7
1.3 Kopplingen till Europakonventionen	8
2. Syfte och omfattning	10
2.1 Frågeställningar	10
2.2 Avgränsningar	12
3. Metod och material	14
4. Lagen om kassaregister	15
4.1 Allmänt om lagen	15
4.2 Vilka omfattas av lagen?.....	15
4.2.1 Undantag från lagen	16
4.3 Tillämpning av lagen.....	18
4.4 Skatteverkets kontrollbefogenheter	18
4.4.1 Kontrollavgiften	20
4.6 Sammanfattande synpunkter.....	21
5. Allmänt om Europakonventionen	23
5.1 Europadomstolen.....	23
5.2 Tolkningsprinciper.....	24
5.3 Europakonventionen och svensk rätt	25
6. Artikel 6.....	27
6.1 Allmänt	27
6.1.1 Relevans för skatteprocessen	28
6.1.2 Sammanfattning	32
6.2 Oskuldspresumtionen	33
6.2.1 Allmänt.....	33
6.2.2 Passivitetsrätten	33
6.2.3 Skattetillägget och oskuldspresumtionen	35
6.2.4 Sammanfattning	36
6.3 Bevisproblematik.....	36
6.3.1 Brott- och bevisprovokation	37
6.3.2 Sammanfattning	41
7. Kassaregisterlagen och artikel 6.....	43
7.1 Kontrollavgiften ett straff?.....	43
7.1.1 Slutsatser	45
7.2 Oskuldspresumtionen	46
7.2.1 Passivitetsrätten	47
7.2.2 Slutsatser	47
7.3 Kontrollköpet.....	48
7.3.1 Slutsatser	50
8. Sammanfattande synpunkter och egna kommentarer.....	52

1. Inledning

1.1 Vägen fram till en lag om kassaregister

För att stävja skatteundandragandet i kontantbranscherna har det under åren förts fram olika typer av förslag. Den lösning som har skapats i *lag (2007:592) om kassaregister m.m.* [cit. Kassaregisterlagen] innebär att det från och med den 1 januari 2010 är obligatoriskt för verksamheter i kontantbranscherna att använda sig av ett certifierat kassaregister. Dessa ska inte kunna manipuleras utan att detta upptäcks då Skatteverket genomför sina kontroller. Liknande kassaregisterkrav finns i andra europeiska länder till exempel Grekland, Danmark och Belgien.¹

Enligt den beräkning som redovisas i propositionen uppskattas det årliga intäktsbortfallet, som skatteundandragandet inom kontantbranscherna medför, uppgå till 1,5 miljarder kronor.² Dessa intäkter har, enligt utredningen, undanhållits från beskattning bland annat genom manipulation av kassaregistret.³ Manipulation av kassaregistret möjliggörs genom att kassaregistret försätts i träningsläget, i vilket det är möjligt att genomföra en till synes verklig transaktion med utskrift av kvitto till kunden. Denna transaktion registreras inte i journalminnet och på så sätt kan kontanterna undanhållas från redovisningen.

Krav på kassaregister är inte ett nytt sätt att söka reglera och kontrollera skatteundandragande inom kontantbranscherna. Det finns sedan tidigare liknande krav för taxitrafiken och restauranger med alkoholförsäljning.⁴ I branschsaneringsutredningen från 1997 fördes krav fram på kassaregister för kontantbranschen.⁵ Förslaget i denna utredning var att införa ett kassaregisterbrott som skulle utgöras av oaktsam underlåtenhet att registrera försäljning. Påföljden föreslogs bli dagsböter, med risk för fängelse vid upprepade förseelser.⁶ Branschsaneringens förslag förkastades av regeringen med motiveringen att kontrollen skulle behöva vara alltför omfattande för att få verkligt genomslag.⁷ Regeringen ansåg att det

¹ Prop 2006/07:105, s. 20 f.f.

² Prop 2006/07:105, s. 84.

³ SOU 2005:35: *Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott*, s. 97 f.f.

⁴ Yrkestrafikförordningen (1998:779) respektive Alkohollagen (1994:1738). Bestämmelserna för taxibranschen kommer att fortsätta gälla, eftersom dessa näringsidkare inte omfattas av kassaregisterlagen. Det gör däremot restauranger med alkoholförsäljning, vilket innebär att Alkohollagens bestämmelser avseende kassaregister har upphört att gälla.

⁵ SOU 1997:111: *Branschsanering – och andra metoder mot ekobrott*, s. 191 f.f.

⁶ SOU 1997:111, s. 198.

⁷ Prop 2000/01:105.

saknades garantier för att de oseriösa näringsidkarna inte skulle kringgå bestämmelserna. Därmed ansågs det inte vara en effektiv lösning på skatteundrandragandet.⁸

Schablonbeskattning fördes fram, i en utredning från 2005, som ett sätt att få upp skatteintäkterna för vissa branscher till den verkliga nivån.⁹ Två modeller för schablonbeskattning lades fram. Till den ena skulle branschstatistik användas för att korrigera taxeringen genom att en förväntad intäktsschablon för verksamheten beräknades. Den andra modellen baserades på en licensavgift som utöver grundbeskattningen skulle tas ut på verksamheten. Även denna avgift skulle räknas fram med hjälp av statistik och variabler för branschen. Tanken var att denna schablonbeskattning skulle kombineras med oannonserade kontrollbesök och en form av begränsad revision.¹⁰ Utredarna själva menade att det inte kunde anses förenligt med de rättssäkerhetskrav som ställs på skattesystemet eftersom resultatet skulle bli alltför godtyckligt.¹¹ Dessutom leder ett system av detta slag inte nödvändigtvis till en faktisk ökning av skatteintäkterna, eftersom de skattskyldiga kan komma att kringgå ett sådant system.¹² Det förslag som lades fram i 2005 års utredning var baserat på variabeln årsarbetskraften. Om näringsidkaren har svart arbetskraft skulle denna inte räknas in i årsarbetskraften. Detta skulle innebära att variabeln blir missvisande och syftet med schablonbeskattningen går om intet.¹³ Att näringsidkaren lämnat felaktiga resultat skulle vara ett problem även om man beräknade utifrån en annan variabel. Utredningen ledde inte till något lagstiftningsförslag avseende schablonbeskattning. Istället blev denna utredning grunden till *lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher*, [cit. Skattekontrollagen]. Denna lag är en kusin till kassaregisterlagen och överlappar dess tillämpningsområde, men tar primärt sikte på problematiken kring svartarbete. Genom krav på personalliggare för verksamheter där svartarbete är vanligt förekommande hoppas man att fler näringsidkare ska anställa personal vitt. I personalliggaren ska de som arbetar i lokalen notera sin närvaro och sina arbetstider. Personalliggaren kontrolleras av Skatteverket vid regelbundna besök, då antalet arbetande människor stäms av med det antal som finns

⁸ SOU 2005:35, s. 83.

⁹ Ds 2005:28, *Skattefusk effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen*, s. 141 f.f.

¹⁰ Ds 2005:28, s. 64 f.

¹¹ Ds 2005:28, s. 52.

¹² Ds 2005:28, s. 43 f.f.

¹³ Ds 2005:28, s. 46.

uppskrivna. Idag gäller skattekontrollagen endast frisörer och restaurangbranschen, en utredning från 2009 föreslår dock en utvidgning till att även omfatta byggbranschen.¹⁴

Remissinstansernas kommentarer på regeringens förslag har sett olika ut.¹⁵ Flera domstolar, tingsrätter och kammarrätter betonade vikten av att en lag av denna typ följs upp med tillräcklig kontroll. Skatteverket var odelat positiv till förslaget. Den kritik som har förts fram utanför remissförfarandet är att lagen utgör ett hårt slag mot småföretagarna. Annan kritik har handlat om lagens bristande rättssäkerhet och intrång i den personliga integriteten. Bland de remissinstanser som avstyrkte hela förslaget fanns Företagarna och Föreningen auktoriserade revisorer.

1.2 Effektivitet och rättssäkerhet

I en rättsstat som Sverige är rättssäkerhet en ledstjärna för lagstiftning och rättstillämpning. Rättstillämpningen hos myndigheterna ska vara både effektiv och rättssäker, dessa båda begrepp kräver dock utrymme av varandra. En avvägning måste göras avseende hur mycket rättssäkerheten får ”kosta i förlorad effektivitet”.¹⁶ Denna typ av avvägningar förekommer ständigt i juridiken, de är ett uttryck för proportionalitetsprincipen. I skatterätten är proportionalitetsprincipen en avvägning mellan allmänna och enskilda intressen.¹⁷ Nödvändigheten att säkra skattebasen ställs mot den enskildes rättigheter, såsom dennes rätt till sin egendom och sitt privatliv.

Begreppet effektivitet kan ha olika innebörd, men det som framförallt avses när man talar om konflikten med rättssäkerheten är förvaltningseffektivitet.¹⁸ Med detta menas att myndigheterna når sina verksamhetsmål. Om alltför stor koncentration läggs på att träffa målen, finns det dock risk för att individens rättigheter hamnar i skymundan.

Eftersom det finns olika definitioner och förklaringar av begreppet rättssäkerhet kan det tidvis vara svårt att veta vad som egentligen åsyftas. Rättsfilosofin sysselsätter sig med att försöka ge rättssäkerheten en begreppsdefinition som är allmängiltig för olika rättssystem och

¹⁴ Ds 2009:43: *Närvaroliggare och kontrollbesök. En utvärdering och förslag till utvidgning.*

¹⁵ Prop. 2006/07:105, s. 25 f.f.

¹⁶ SOU 1993:62, s. 155.

¹⁷ Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, 2003, s. 38.

¹⁸ SOU 1993:62, s. 79 f.

juridiska discipliner. Frändberg talar om rättssäkerhet såsom en rättsligt grundad förutsebarhet. Han menar att rättssystemets uppgift är att tillhandahålla pålitliga svar på frågor av rättslig karaktär.¹⁹ Till detta ställer han upp tre kriterier som måste vara uppfyllda för att rättssäkerhet ska anses råda. Rättssystemet ska bestå av klara och adekvata regler, som har gjorts tillgängliga för allmänheten samt tillämpas så som de är utformade. Med ett sådant system uppnås en verklig möjlighet till förutsebarhet. Ehrenkrona skriver om rättssäkerhetsbegreppet och Europakonventionen med utgångspunkt i de grundläggande fri- och rättigheterna.²⁰ En av frågorna han ställer sig är hur långtgående ingripanden staten får göra mot en enskild för att fullgöra sin skyldighet mot en annan enskild.

En lag om uttagande av skatt måste vara förutsebar för att anses rättssäker. Rättssäkerhet vid beskattningen är starkt sammankopplad med legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen innebär att ingen skatt får tas ut utan lag.²¹ Denna princip tillser individens möjlighet till förutsebarhet och skyddar honom från godtycklig beskattning. Vidare anses principen innefatta ett retroaktivitetsförbud. Att en bestämmelse om skatt måste ha lagform innebär att den måste vara tydligt utformad, samt att en tolkning av bestämmelsen måste vara trogen dess syfte och ursprungslödelse.²² Enligt RF 8:13 får regeringen delegera till myndighet att utfärda verkställighetsföreskrifter, men dessa får inte innehålla något väsentligt nytt.²³

1.3 Kopplingen till Europakonventionen

Skatteprocessen omfattas inte av artikel 6.²⁴ Detta betyder inte att fall rörande skatt inte kan tas upp av Europadomstolen, men det innebär att en annan ingång måste sökas för att få frågan prövad, talan måste väckas avseende en rättighet som är skyddad av konventionen. Den relevans som Europakonventionen har när det gäller beskattning står att finna i Europadomstolens praxis på området. Beskattning måste även enligt Europakonventionen göras med stöd av lag enligt egendomsskyddet, artikel 1 i första tilläggsprotokollet.²⁵ Dessutom måste den ha ett legitimt syfte och vara proportionerlig. Vidare har domstolen

¹⁹ Frändberg, Åke: *Om Rättssäkerhet*, Svensk Juristtidning, 2000/01, nr 2, s. 274.

²⁰ Ehrenkrona, Carl Henrik: *Rättssäkerhetsbegreppet och Europakonventionen*, Svensk juristtidning, 2007, s. 38.

²¹ Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995, s. 74 f.

²² Höglund, Mats: *Anstånd med betalning av skatt*, Jure förlag AB, Stockholm, 2004s. 153 f.

²³ Pahlsson, Robert: *Konstitutionell skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala, 2009, s. 30.

²⁴ Ferrazzini mot Italien, 12 juli 2001.

²⁵ Fast, Katarina: *Mänskliga rättigheter i EG-skatterätten*, Svensk Skattetidning, 2008:2, s. 170.

ansett att verksamhetslokaler omfattas av skyddet för privat- och familjeliv, artikel 8.²⁶ Detta innebär att tvångsåtgärder som genomförs i ett skatteförfarande måste följa de krav som artikelns skydd innebär. Skattetillägg har ansett utgöra en straffrättslig påföljd enligt artikel 6.²⁷ Som en följd av detta har även dubbelbestraffningsförbudet kommit att aktualiseras avseende skatt, då en person som blivit påförd en administrativ avgift på grund av en skatteförseelse även har blivit åtalad för brott avseende samma förseelse.²⁸ I kapitel 2 beskrivs Europakonventionens relevans för kassaregisterlagen mer detaljerat och de frågeställningar som har lämnats utanför denna uppsats belyses ytterligare.

²⁶ Niemietz mot Tyskland, 16 december 1992.

²⁷ Janosevic samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige, 23 juli 2002. [cit. Janosevic mot Sverige]

²⁸ Ruotsalainen mot Finland, 16 juni 2009.

2. Syfte och omfattning

Syftet med denna uppsats är att beskriva Kassaregisterlagen och därefter sätta den i relation till Europakonventionens artikel 6. Jag vill utreda vilka konsekvenser en skattekontroll av detta slag får för näringsidkarna. Den effektivitetsvinst som denna lag åstadkommer måste vägas mot de rättssäkerhetskrav som artikel 6 uppställer. Därför ska utredas om lagens kontrollbefogenheter och kontrollavgift är proportionerliga i förhållande till syftet, som är att förhindra skatteundandragande. Uppsatsens huvudsakliga frågeställningar finns uppställda och beskrivna nedan.

2.1 Frågeställningar

Jag har identifierat tre primära frågeställningar som ska besvaras inom ramen för denna uppsats.

- 1. Är kassaregisterlagens kontrollavgift att betrakta som ett straff enligt artikel 6?**
- 2. Vilken relevans får oskuldspresumtionen enligt artikel 6 i förhållande till lagen?**
- 3. Skulle befogenheten att genomföra kontrollköp kunna anses vara en slags brotts- eller bevisprovokation?**

Hur jag har resonerat mig fram till just dessa frågeställningar ska jag beskriva nedan. Det ska även sägas att dessa frågor inte bildar någon absolut gräns för uppsatsens ram. Jag kommer följaktligen även att beröra frågor som inte är direkta knutna till frågeställningarna men som angränsar till dem. De tre huvudfrågorna är en del av en större väv av rättssäkerhetsfrågor som aktualiseras avseende kassaregisterlagen.

Frågeställningarna kretsar kring avvägningen mellan individens rättigheter och statens allmänna intressen vid tillämpandet av en lag inom skattekontrollområdet. I det förra kapitlet gjordes en genomgång av begreppen effektivitet och rättssäkerhet. Ett viktigt ord att ta med sig angående detta är förutsebarhet. För att en bestämmelse ska anses rättssäker måste medborgaren ha möjlighet att förutse vilka konsekvenser ett visst handlande får, exempelvis vilket straff ett brott resulterar i. Därför får en lag inte vara alltför otydlig och den måste ha gjorts tillgänglig för allmänheten. Det är dock inte endast förutsebarhet som krävs för att man ska kunna tala om en rättssäker lag, det är även viktigt att diskutera medlen som används för

att uppnå målet. När det gäller kassaregisterlagen är tillsynsmöjligheterna medlen och målet är att minska skatteundandragandet. Medlen måste stå i proportion till målet.

Då Europakonventionen gäller som lag i Sverige måste svensk lag och rättstillämpning följa denna. Konventionen sätter därmed en slags yttre gräns för den svenska statens befogenheter. Jag anser att det i ljuset av de fällande skattetilläggsdomarna²⁹ är relevant att bedöma hur kassaregisterlagens kontrollavgift står sig i förhållande till artikel 6. Då en administrativ avgift istället blir klassificerad som straff, ska förfarandet bedömas som ett straffrättsligt sådant, vilket kräver rättssäkerhetsgarantier därefter. Anledningen till att skattetilläggen används som förebild gällande kassaregisterlagens kontrollavgift är de likheter som finns mellan de båda avgifterna. Den huvudsakliga likheten är att både kontrollavgiften och skattetillägget är en så kallad sanktionsavgift. Sanktionsavgifter kan dock se olika ut och omfattas inte nödvändigtvis av konventionen. Men det är många sanktionsavgifter som har ansetts utgöra straff enligt artikel 6, däribland skattetillägget. Det finns även skillnader som mellan de båda avgifterna såsom möjligheten att få anstånd med betalning. En individ som har blivit påförd skattetillägg får automatiskt anstånd med betalningen, det får däremot inte den som blivit påförd kontrollavgift.³⁰ En ytterligare skillnad är att kontrollavgiften är en fast avgift oavsett vilken typ av förseelse som har begåtts, medan skattetillägget beräknas procentuellt på den skatt som har undandragits. Kontrollavgiften har utformats för att vara förenlig med artikel 6.³¹

Syftet med den andra frågan är att utreda lagens förhållande till oskuldspresumtionen såsom denna uttrycks i artikel 6. Oskuldspresumtionen är rätten att bli betraktad som oskyldig tills motsatsen har bevisats och är en grundläggande straffrättslig princip. I denna kan även passivitetsrätten utläsas, som är rätten att inte behöva producera bevis mot sig själv. Vikten av dessa principer när det gäller skattekontroll är nödvändigheten att dra en gräns mellan det som är straffrätt och det som är skatteutredning. Det ska utredas vilka positiva rättigheter oskuldspresumtionen ger den skattskyldige och vilka negativa skyldigheter presumtionen innebär för staten och Skatteverket. Dessutom ska passivitetsrätten konkretiseras i detta sammanhang. Det ska också utredas när oskuldspresumtionen och passivitetsrätten anses

²⁹ Janosevic mot Sverige, 23 juli 2002.

³⁰ Prop. 2006/07:105, s.78.

³¹ Prop. 2006/07:105, s. 75.

inträda och hur länge de anses gälla, detta är viktigt att utreda eftersom det påverkar hur den skattskyldige ska behandlas under förfarandets gång.

Den tredje och sista frågan är ett mer eller mindre utforskat område. När man talar om brottsprovokation menas framförallt polisens medverkan i en brottslig handling och bevisprovokation är ett slags brottsutredningsförfarande. Brottsprovokation är ett otillåtet förfarande och bevisprovokation är endast tillåtet under vissa förutsättningar. Vad gäller kassaregisterlagen handlar det inte om ett brott enligt svensk rätt, men eventuellt enligt artikel 6 vilket utreds under uppsatsens första frågeställning. Den kontrollköpsbefogenhet som Skatteverket har tilldelats enligt kassaregisterlagen är en dold tillsynsåtgärd som kan resultera i påförande av kontrollavgift för näringsidkaren. Vid genomförande av dolda kontrollåtgärder är det av oerhörd vikt att förfarandet är omgärdat av strikta rutiner som anses tillräckligt rättssäkra och frågan är om kontrollköpet uppfyller dessa krav.

Till dessa frågeställningar kan en bevisproblematik kopplas. Enligt vissa föreligger det ett annat beviskrav för ekonomisk brottslighet, som i praktiken innebär att det är enklare att fälla någon för denna typ av brott. Jag vill även utreda om bevisvärdet påverkas av hur bevisningen har åtkommit, jag syftar då framförallt på kontrollköpet. I sammanhanget kan ifrågasättas vad Skatteverkets tillsyn egentligen bevisar. Det ska diskuteras om denna bevisning är tillräcklig för att påföra kontrollavgift och vilken relevans oskuldspresumtionen och passivitetsrätten har. Detta ska naturligtvis beaktas utifrån artikel 6 och därmed utreds om denna ställer upp några särskilda krav avseende bevisning.

2.2 Avgränsningar

För att kunna göra ämnet rättvisa har jag valt att fokusera på Europakonventionens artikel 6. Det som har utelämnats men ändå vore relevant för en uppsats om kassaregisterlagen är rätten till respekt för privatlivet, egendomsskyddet samt dubbelbestraffningsförbudet.³² Europadomstolen har slagit fast att även näringsidkares verksamhetslokaler omfattas av rätten till respekt för hemmet och privatlivet i artikel 8.³³ Denna rättighet får endast inskränkas när det är nödvändigt, vilket innebär att olika former av myndighetsintrång endast får genomföras då en godtagbar grund för att inskränka rättigheten föreligger. Det ska dessutom råda

³² Det vill säga artikel 8, artikel 1 i det första tilläggsprotokollet respektive artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.

³³ Niemietz mot Tyskland, 16 december 1992.

proportionalitet mellan syftet och den grad av intrång som används. I *Société Colas Est mot Frankrike*³⁴ hade gryningsräder genomförts, myndigheten beslagtogs vid en oannonserad räd, mängder av dokument för att utreda brott mot konkurrensrätten. Denna åtgärd ansågs av domstolen inte proportionerlig i förhållande till syftet. Det slogs även fast att ett företags huvudkontor, avdelningskontor och verksamhetsplatser omfattas av artikel 8. Det skulle med anledning av detta vara relevant att utreda om Skatteverkets kontrollbefogenheter enligt kassaregisterlagen inskränker rättigheterna i artikel 8 samt om dessa inskränkningar är godtagbara och nödvändiga i förhållande till det syfte som eftersöks.

Att straffa en person för samma sak två gånger eftersträvas inte av någon rättsstat. Även om statens lag är konstruerad för att dubbelbestraffning inte ska uppstå, kan detta ändå ske i praktiken på grund av statens skyldigheter enligt Europakonventionen. När det gäller kassaregisterlagen aktualiseras dubbelbestraffningsförbudet för det fall kontrollavgiften anses utgöra ett straff och den skattskyldige skulle bli åtalad för ett skattebrott avseende samma gärning.³⁵ Regeringsrätten har i en dom från 2009 beträffande skattetillägg gjort en bedömning som går stick i stäv med den senaste rättsutvecklingen i Europadomstolen avseende dubbelbestraffning.³⁶ Regeringsrätten anser att den svenska regleringens särdrag innebär att den ska anses förenlig med konventionen. Denna dom har kritiserats av Kerstin Nyquist och Claes Norberg som menar att det inte kan anses finnas en sådan långtgående *margin of appreciation* för Sverige i detta fall.³⁷

Skatt och andra avgifter som staten anser nödvändiga för det allmännas intressen är explicit undantagna från egendomsskyddet, artikel 1 första tilläggsprotokollet. Men pålagor av sådant slag ska ha stöd i lag enligt legalitetsprincipen och domstolens praxis.³⁸ Dessutom kan en beskattningsrätt som utsträcks för långt anses utgöra konfiskation, vilket är i strid med egendomsskyddet.³⁹

³⁴ *Société Colas Est m.fl. mot Frankrike*, 16 april 2002.

³⁵ För mer om denna problematik se Ruotsalainen mot Finland, 16 juni 2009.

³⁶ Regeringsrättens dom 2009-09-17, mål nr 8133-08

³⁷ Norberg, Claes & Nyquist, Kerstin: – ”In Sweden we have a system ...” – Regeringsrätten och Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, Skattenytt, 2009:11, s. 714.

³⁸ Fast, i not 25 a.a., s. 170.

³⁹ Se till exempel Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, Norstedts Juridik, 3 u., Stockholm, 2007, s. 479.

Då jag har avgränsat frågeställningen till att beskriva en svensk lag i relation till en rättighet i Europakonventionen kommer jag inte att närmare att beskriva de fri- och rättigheter som finns uppställda i Regeringsformens andra kapitel. Andra diskussioner som har lämnats därhän är rättsfilosofiska funderingar kring ägande och rättvisa samt mer djuplodande nationalekonomiska analyser.

3. Metod och material

Jag har använt mig av den rättsdogmatiska metoden. Detta innebär att jag med hjälp av förarbeten och andra relevanta källor har undersökt hur en ny svensk lag förhåller sig till en för Sverige bindande konvention. De källor jag har använt mig av är doktrin, förarbeten, myndighetsföreskrifter samt artiklar från framförallt juridiska tidskrifter. Eftersom denna uppsats behandlar en ny lag existerar det ännu inte någon relevant praxis för lagen själv. Den praxis som har använts hänför sig till närliggande rättsområden samt praxis från Europadomstolen. Med tanke på det låga rättskällevärdet hos de officiella kommentarerna till Europakonventionen, explanatory reports, har jag inte ansett det relevant att söka vägledning i dessa. Vad gäller Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd är de framförallt utformade för att klargöra tekniska specifikationer samt definitioner av begrepp som förekommer i lagen.

4. Lagen om kassaregister

4.1 Allmänt om lagen

Kassaregisterlagen gör det obligatoriskt för näringsidkare inom kontantbranschen att i verksamheten använda sig av en kassaapparat ansluten till ett certifierat kassaregister. Den innebär även nya arbetsuppgifter för Skatteverket som är tillsynsmyndighet.⁴⁰ Dessa certifierade kassaregister ska inte kunna manipuleras utan att detta upptäcks vid kontroll. Kassaregisterlagen ska göra det lättare för seriösa företag inom kontanthandeln att konkurrera på lika villkor. Tanken är att detta syfte ska uppnås då företag förmås att bli seriösa genom kassaregistertvånget, det vill säga, genom att företagen måste registrera samtliga intäkter i kassaregistret och därmed även redovisa dessa.

I samband med införandet av denna lag, har även andra lagändringar gjorts, dessutom finns det en *förordning (2007:597) om kassaregister* och föreskrifter utfärdade av Skatteverket. Föreskrifterna innehåller framförallt detaljerade regleringar av praktiska och tekniska aspekter.⁴¹ Det är en lag som omfattar ett stort antal näringsidkare, vilka har behövt ändra sina arbetsrutiner.

Kassaregistret registrerar den typ av varuslag som säljs, datum, moms och dylikt. Det skapas ett löpnummer för varje försäljning och Skatteverket ska kunna tillgodogöra sig information om en dags totala försäljningssumma och jämföra detta med de köp som registrerats med hjälp av de unika löpnummer som varje köp har tilldelats.⁴²

4.2 Vilka omfattas av lagen?

Lagen omfattar enligt dess andra paragraf *”den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning”*. Med kontant betalning menas även betalning med kontokort. Den typ av kassaregister som ska användas registrerar dock inte köp med kontokort utan

⁴⁰ U. Bjergert: *Kassaregister-något för alla!*, Svensk Skattetidning, 2009:5, s.485.

⁴¹ I SKVFS 2009:3, 28 §, anges t.ex. att kvittot från kontokortsterminalen inte duger som kundkvitto och för att kunden ska göras medveten om detta måste detta kvittopapper vara förtryckt med texten ”Ej kvitto på köp”. Det finns dessutom specifikationer på i vilket typsnitt och i vilken kulör texten måste vara tryckt.

⁴² SKVFS 2009:2.

endast köp som görs med sedlar, mynt, måltidskuponger samt presentkort.⁴³ Uppskattningsvis omfattas 200.000 företag. Följande verksamheter är dock uttryckligen undantagna från lagen:

- Verksamheter som har obetydlig omfattning.
- Verksamheter som är befriade från skattskyldighet enligt *Inkomstskattelagen (1999:1229)* för inkomster från försäljning av varor eller tjänster.
- Taxi.
- Distans- och hemförsäljning.
- Försäljning av varor eller tjänster mot betalning i automat eller automatiserad försäljning.
- Automatspel enligt lotterilagen.
- Torg- och marknadshandel.
- Obemannad försäljning.

Trots att dessa verksamheter inte omfattas av lagen kan de frivilligt välja att använda sig av en kassaapparat med kassaregister och måste då även följa lagens bestämmelser.

Att ett företags verksamhet endast uppgår till obetydlig omfattning tar sikte på två situationer. Den första innebär att företagets kontanta försäljning inklusive moms uppgår till mindre än fyra prisbasbelopp under ett 12 månaders räkenskapsår.⁴⁴ Den andra situationen är att kontant betalning sker i undantagsfall och endast uppgår till några procent av omsättningen alternativt att den kontanta försäljningen understiger tolv dagar per år.⁴⁵

4.2.1 Undantag från lagen

Lagens 30:e paragraf uttrycker två grunder som ger rätt till undantag från kassaregister-tvånget. Den första är om behovet av *tillförlitligt underlag kan tillgodoses på annat sätt* och den andra om *en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig*. Att tillförlitligt underlag kan tillgodoses på annat sätt innebär att företaget ska ha tydliga rutiner och bokföring. Dessutom ska Skatteverket beredas tillgång till de uppgifter som eftersöks vid en eventuell skattekontroll.

⁴³ SKVFS 2009:3.

⁴⁴ SKV A 2009:2.

⁴⁵ SKV M 2009:2, stycke 3.8 samt prop. 2006/07:105 s. 37 f.

Det första undantaget är i praktiken endast aktuellt för större företag som har ett större kassasystem integrerat i verksamheten. Detta system måste även registrera de uppgifter som Skatteverket behöver för sin kontroll.⁴⁶ Eftersom arbetsuppgifter och ansvarsbördan inom mindre företag är fördelad på en eller ett fåtal människor anses den interna kontrollen inte tillräckligt pålitlig.⁴⁷ De krav som uppställs för att beviljas undantag verkar utformade med syftet att större företag ska slippa kassaregistertvånget. Ett tydligt exempel på detta är att det på blanketten för ansökan om undantag står skrivet att börsnoterade bolag inte behöver följa blankettens krav på utförlig motivering. Dessa företag behöver endast lämna en kortare redogörelse till skälen, därefter inhämtar Skatteverket på egen hand de uppgifter som behövs vid bedömningen. Vidare har det även uttalats i propositionen att en av anledningarna till att dessa större företag ska beviljas undantag från kassaregistertvånget är att kostnaderna för ett sådant företag skulle bli så omfattande.⁴⁸

Det har ställts upp riktlinjer för vad som krävs för att företag ska anses vara kapabla att upprätta ett tillförlitligt underlag för skattekontroll. När det gäller företag som inte ingår i en kedja får ingen med ägarinflytande eller någon närstående sköta den löpande bokföringen eller delta i den kontanta kassaredovisningen. Dessutom ska företaget ha en tydlig fördelning av arbetet och ansvaret för kassaredovisningen och interna kontrollrutiner som garanterar dess korrekthet. Avseende företagskedjor ska samtliga kassaregister ingå i ett gemensamt kassaregistersystem och det ska finnas centrala rutiner som garanterar dess korrekthet.⁴⁹

Undantag beviljas för en begränsad tidrymd, det första beviljandet gäller vanligen i tre år. Ett undantag kan dessutom vara behäftat med villkor.⁵⁰ Skatteverket för ingen statistik på hur många näringsidkare som har beviljats undantag, men enligt deras egen uppskattning rör det sig om 7500 beviljade ansökningar.⁵¹

Undantaget på grund av tekniska skäl avser speciella omständigheter och ska endast tillämpas under kortare perioder. Dessa speciella omständigheter är extrema väderförhållanden samt återkommande strömavbrott.

⁴⁶ Prop. 2006/07:105, s. 45.

⁴⁷ Prop. 2006/07:105, s. 45.

⁴⁸ Prop. 2006/07:105, s. 45.

⁴⁹ SKV A 2009:3.

⁵⁰ SKV A 2009:3.

⁵¹ Enligt uppgift via mailförfrågan hos Skatteverket.

4.3 Tillämpning av lagen

Från och med den 1 januari 2010 ska alla som omfattas av lagen och inte beviljats undantag ha en kassaapparat med ett certifierat kassaregister i bruk. I samband med detta inträdde Skatteverkets tillsynsuppdrag, kontrollen genomfördes inledningsvis efter en mjuk linje, detta med anledning av marknadens svårigheter att i tid möta det stora behovet av kassaregister. Denna mjuka linje upphörde dock den 1 juli 2010, efter detta datum genomförs kontrollen i full styrka.

4.4 Skatteverkets kontrollbefogenheter

Skatteverket är tillsynsmyndighet för Kassaregisterlagen. Detta innebär att det är Skatteverkets uppgift att kontrollera om lagen följs och har därför bemyndigats med följande kontrollbefogenheter:

- Räkna kunder
- Utföra kontrollköp
- Göra kvittokontroll
- Inventera kassan
- Begära kontrollremsa

Kontrollåtgärderna är ett fristående kontrollinstitut trots att de liknar vissa befogenheter som finns inom revisionsinstitutet. Kassaregisterlagens kontrollåtgärder ska tillse att näringsidkarna registrerar sina intäkter i kassaregistret. Tidigare fanns även ett återkommande tekniskt tillsynsuppdrag för Skatteverket, denna befogenhet togs bort då den bedömdes sakna värde för skattekontrollen.⁵² Kontrollbefogenheterna är kopplade till en sanktionsavgift som kan utkrävas då näringsidkaren inte uppfyller sina skyldigheter enligt lagen. Om det vid tillsynen framkommer brister avseende näringsidkarens rutiner har Skatteverket även befogenhet att utfärda ett föreläggande om rättelse.⁵³ Detta föreläggande får, om det anses nödvändigt, förenas med vite.

⁵² Prop. 2008/09:133.

⁵³ Prop. 2006/07:105, s. 60.

Skatteverket måste tydligt klargöra för näringsidkaren vilken typ av kontroll som ska genomföras.⁵⁴ Det är en förutsättning för genomförandet av kontrollen att Skatteverkets tjänstemän har tillträdesrätt till verksamhetslokalen, en sådan befogenhet benämns inom förvaltningsrätten offentlig tillsyn. Begreppet verksamhetslokal har samma definition som man finner i 3 §, lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. En verksamhetslokal beskrivs som ”utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person”.⁵⁵ Om näringsidkaren motsätter sig kontrollen, har Skatteverket enligt 20 § rätt att begära hjälp av polisen för att få tillträde till verksamhetslokalerna.⁵⁶

Kvittokontrollen och *kundräkningen* innebär att tjänstemannen intar en passiv observerande roll genom att i eller utanför verksamhetslokalen räkna kunder och notera om dessa blir erbjudna kvitto.⁵⁷ Med kunder menas i detta sammanhang personer som faktiskt köper en tjänst eller vara. Uppgifterna som erhålles vid denna dolda kontroll ska sedan jämföras med data från kassaregistret avseende den specifika dagen.

Vid *kontrollköpet* intar tjänstemännen en mer aktiv roll genom att de, utan att ge sig till känna som företrädare för Skatteverket, genomför ett antal inköp hos näringsidkaren som ska kontrolleras. Vid dessa kontrollköp noterar tjänstemännen om de blir erbjudna kvitto samt kontrollerar vid ett senare tillfälle om de aktuella inköpen faktiskt registrerats och kan återfinnas på kontrollremsan eller i journalminnet. Kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll är dolda kontrollåtgärder, vilket innebär att de genomförs utan näringsidkarens vetskap.

Inventering av kassan förutsätter ett besök som inte har annonserats i förväg men tjänstemannen ska självklart ge sig till känna då själva besöket inleds. Inventeringen innebär att innehållet i kassan räknas och jämförs med de intäkter som har registrerats. Om en differens skulle uppstå får inte enbart denna omständighet användas som skäl till att påföra näringsidkaren kontrollavgiften. Anledningen till detta är att orsaken till diskrepansen inte nödvändigtvis måste vara ett försök till skatteundandragande. Kontanter kan ha tagits ur

⁵⁴ Prop. 2006/07:105 s.59.

⁵⁵ Prop. 2006/07:105, s. 55.

⁵⁶ Prop. 2006/07:105, s. 57.

⁵⁷ Prop. 2006/07:105, s. 64.

kassan på grund av ett tillfälligt behov med intentionen att återbörda pengarna till kassan och att redovisa hela summan som intäkt. Då kassainventering genomförs som en isolerad kontrollåtgärd bör eventuella oegentligheter som upptäcks kunna läggas till grund för att gå vidare med utredningen, inte som en orsak att omedelbart utkräva kontrollavgift.⁵⁸

Att *begära kontrollremsa* innebär att Skatteverket får en utskrift från kassaregistret, på vilken samtliga inslag och ändringar som gjorts i kassaregistret kan avläsas. Denna kontrollremsa är av stor betydelse i kontrollen av efterlevnaden av lagen, den avslöjar om några otillåtna justeringar har gjorts. Om kontrollerna genomfördes utan att informationen från dessa jämfördes med kontrollremsan skulle man endast få en ögonblicksbild av hur företaget sköter sig. Genom att kombinera dessa kontroller ges således en mer korrekt bild av verksamheten.

4.4.1 Kontrollavgiften

Skatteverket får ta ut en kontrollavgift, om 10.000 kronor, i de fall då:

- Kassaregister saknas
- Kassaregistret inte uppfyller föreskrifternas krav
- Kassaregistret inte är anmält i tid
- Uppgifterna i kassaregistret inte har sparats
- Belopp inte slås in
- Kunden inte erbjuds något kvitto.

Avgifter av denna typ kallas sanktionsavgifter, karaktäristiskt för dessa är att de påförs utan beaktande av subjektiva rekvisit.⁵⁹ Vilket innebär att det rör sig om ett strikt ansvar.

Det är Skatteverket som beslutar om utkrävande av kontrollavgift. Eftersom Skatteverket är tillsynsmyndighet anses det mest effektivt att sanktionen beslutas av samma myndighet.⁶⁰ Kontrollavgiften är en fast summa vilket innebär att avgiften slår olika hårt mot olika stora verksamheter. Vid en andra överträdelse inom ett år får ännu en avgift tas ut, denna gång uppgår avgiften till 20.000 kronor. Denna dubblerade avgift får även tas ut då ett föreläggande om rättelse inte har följts. Som tidigare har nämnts får Skatteverket förelägga den

⁵⁸ Prop. 2006/07:105, s. 65.

⁵⁹ SOU 2005:35, s. 185.

⁶⁰ Prop. 2006/07:105, s. 69.

skattskyldige om rättelse vid vite. Dock råder det ett uttalat förbud mot att kombinera vite och kontrollavgift enligt lagens 28 §.

Näringsidkaren kan bli befriad från kontrollavgiften om överträdelsen är ringa, ursäktlig eller det finns andra särskilda skäl för det enligt 27 §. Även då näringsidkaren inte själv begär det ska Skatteverket *ex officio* beakta skäl som kan leda till att befrielse medges. Den skattskyldige kan överklaga Skatteverkets beslut till förvaltningsrätt och ska ha rätt till muntlig förhandling om han begär det.

Anstånd med betalning av avgiften får beviljas för hela beloppet eller del därav till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked.⁶¹ Det får beviljas om det kan antas att den skattskyldige kommer att befrias från avgiften samt om han har begärt omprövning eller överklagat beslutet. Därtill ska det vara tveksamt om han kommer att behöva betala eller att det av andra skäl är oskäligt att utkräva avgiften.

4.6 Sammanfattande synpunkter

Lagen har utformats med ett tydligt syfte – att för näringsidkare inom kontantbranschen minska utrymmet för att lyckas med skatteundandragande. Även om lagen sägs vara tillämplig på alla företag inom kontantbranschen är det i praktiken så inte fallet. Verksamheter med obetydlig omfattning är uttryckligen undantagna från lagens tillämpningsområde och större verksamheter kan ansöka om och beviljas undantag. I praktiken är det därmed verksamheter som befinner sig däremellan som träffas av kassaregistertvånget. Grunderna för att beviljas undantag är formulerade för att fåmansföretag inte ska kunna beviljas undantag, eftersom det anses att dessa företag inte kan tillgodose Skatteverket med den information som efterfrågas.

Det finns enligt min mening anledning att ifrågasätta om kontrollköpet verkligen uppnår sitt syfte. Verksamheterna inom kontantbranschen är av vitt skilda slag och lämpar sig inte alla för att kontrolleras på detta sätt.

⁶¹ Prop. 2006/07:105, s. 78.

Metoden att genomföra kontrollköp uppfyller enklast sitt syfte i till exempel en tobaksaffär. Med detta menar jag att köpet där kan begränsas till en vara som inte kostar särskilt mycket och som kan konsumeras, till exempel ett tuggummi. Det vore dock synnerligen olämpligt att Skatteverkets tjänstemän inhandlar sina tobaksprodukter på skattebetalarnas bekostnad.

Det blir än mer komplicerat med kontroller i butiker där varorna eller tjänsterna har högre priser. En större vara kan i och för sig återlämnas, under förutsättning att tjänstemannen verkligen har fått ett kvitto för den. En tjänst däremot, hos till exempel en frisersalong, kan inte reklameras och dessutom har tjänstemannen då erhållit en slags förmån som han borde ta upp till beskattning. Dessutom anser jag att det är mer än vad tjänsten kräver att behöva byta frisyr så fort en kontroll ska genomföras.

För att utveckla denna teori ska ett annat exempel på en verksamhet inom kontantbranschen nämnas, nämligen tatueringstudios. Att som tjänsteman på en myndighet behöva tatuera sig som en del av arbetsuppgifterna låter befängt, men det borde egentligen bli den praktiska konsekvensen av att Skatteverket ska genomföra kontrollköp i kontantbranschen. Ett argument mot denna slutsats skulle kunna vara att det borde gå att kontrollera att just tatueringstudios lämnar kvitto med annan metod än kontrollköpet. Men konsekvensen av detta blir att inte alla kontrolleras på samma sätt. Genom att beskriva denna absurda konsekvens har jag illustrerat orimligheten i att införa en homogen kontroll av en heterogen bransch. Den förklaring som jag kan tänka mig är att lagstiftaren antingen inte har tänkt på dessa speciella typer av verksamheter eller att syftet aldrig varit att kontrollera verksamheter som tatueringstudios. Om det förra alternativet är korrekt måste jag uttrycka min besvikelse för det utredningsarbete som har föregått lagen, men det skulle dock kunna skyllas på den mänskliga faktorn och åtgärdas med en förändring av lagen. Om däremot det senare alternativet är sant finns det anledning att vidare utreda lagens bakomliggande syfte. Eftersom det blir tydligt att syftet inte är att omfatta samtliga verksamheter utan endast vissa. Då detta innebär att efterlevnadskontrollen för denna lag inte är lika för alla. Med anledning av detta kan även ifrågasättas om de andra kontrollmöjligheterna kommer att genomföras hos samtliga näringsidkare. Det finns egentligen inget i lagen som säger att Skatteverket måste kontrollera alla verksamheter som omfattas av kassaregistertvånget. Risken finns att näringsidkarna utelämnas åt Skatteverkets godtycke avseende den faktiska tillämpningen av lagen.

5. Allmänt om Europakonventionen

Europakonventionen består av en rättighetskatalog med 18 artiklar samt 13 tilläggsprotokoll. Konventionen trädde i kraft i september 1953 och är en sluten konvention. Detta innebär att endast stater som är medlemmar i Europarådet kan ansluta sig till den.⁶² 46 stater har tillträtt konventionens rättighetskatalog, men alla har inte ratificerat tilläggsprotokollen. Sverige har inte ratificerat det tolfte protokollet som utgör en typ av diskrimineringsförbud.⁶³ Europakonventionens rättigheter kan prövas av Europadomstolen. Domstolen har mandat att döma part för brott mot konventionen och även utdöma skadestånd.

5.1 Europadomstolen

Konventionen är en överenskommelse mellan ett flertal länder men det är Europadomstolen som har tolkningsföreträde.⁶⁴ Domstolen ska tolka konventionen dynamiskt vilket innebär att dess innehåll ska tolkas i ljuset av dagens samhälle. Mänskliga rättigheter är universella. Därmed är de inte beroende av att individen ska ha agerat på något särskilt sätt för att rättigheterna ska gälla, inte heller ska personen ha behövt underlåta att göra något. Det får inte uppställas några villkor för att personen ska vara under konventionens skydd. I sammanhanget ska poängteras att det inte bara är fysiska personer som kan väcka talan, även juridiska personer har klagorätt.⁶⁵ Klagandens talan måste röra en faktisk rättighetskränkning. Om klagomålet inte hänför sig till en av konventionen skyddad rättighet ska domstolen avvisa talan.⁶⁶ För att ha klagorätt måste individen befinna sig på en konventionsstats territorium och vara berörd av ett beslut som fattats av det allmänna. Däremot behöver den klagande inte ha medborgarskap i någon av medlemsstaterna för att hans talan ska kunna tas upp av domstolen.⁶⁷

⁶² Danelius, i not 39 a.a., s. 20.

⁶³ Danelius, i not 39 a.a., s. 21.

⁶⁴ Palm, Elisabeth & Ericsson, Margaretha: *Att klaga till Europadomstolen*, Jure Förlag AB, Stockholm, 2005. s. 54.

⁶⁵ För mer om mänskliga rättigheter för juridiska personer, se Emberland, Marius: *The Human Rights of Companies - Exploring the structure of ECHR Protection*, Oxford University Press Inc., New York, 2006.

⁶⁶ Reid, Karen: *A Practitioner's Guide to the European Convention on Human Rights*, 3:e u., Thomson/Sweet & Maxwell Ltd, London, 2008, s. 55.

⁶⁷ Palm & Ericsson, i not 64 a.a., s. 35 f.

5.2 Tolkningsprinciper

Vid tolkning av Europakonventionen är *Wienkonventionen om traktaträtten*⁶⁸ tillämplig. Vissa skeptiker menar att Europakonventionens artiklar förvisso kan tolkas med hjälp av Wienkonventionen, men att Europakonventionens särart medför att Wienkonventionen inte får samma verkan som för andra folkrättsliga avtal.⁶⁹ Störst praktisk betydelse för tolkningsarbetet har de principer som Europadomstolen själv har utarbetat i praxis.⁷⁰ Nedan ges en genomgång av de tolkningsprinciper som är frekvent förekommande.

Dynamisk tolkning utgör en grundsten i domstolens arbetsmetod. Den innebär att rättigheterna i konventionen ska tolkas utifrån hur samhället ser ut idag. Samhället är en organisk varelse som ständigt förändras och domstolens tillämpning av konventionen ska följa denna utveckling. Därmed inte sagt att domstolen får frångå konventionen så till den grad att dess rättigheter inte längre går att känna igen. Resultatet av den dynamiska tolkningen får heller inte medföra att nya rättigheter, som inte varit avsedda att ingå i konventionen, tolkas fram.

Effektivitetsprincipen innebär att skyddet enligt konventionen ska vara effektivt och praktiskt, inte teoretiskt och illusoriskt.⁷¹ Med detta menas att medlemsstaterna ska tillgodose ett skydd som individen faktiskt kan tillgodogöra sig. Detta har i vissa fall inneburit att medlemsstater har ålagts att uppfylla positiva förpliktelser.

Medlemsstaterna har visst utrymme för att själva avgöra om ett brott mot konventionen har gjorts, enligt den så kallade *margin of appreciation* principen. Tanken bakom denna princip är att de nationella domstolarna är mer lämpade att utreda frågor som kräver en bedömning av medlemsstatens interna rätt. Om en nationell domstol har avgjort ett fall rörande konventionsbrott är huvudregeln att denna dom ska gälla. Europadomstolen ska då pröva detta fall endast om speciella skäl föreligger.⁷²

⁶⁸ Antagen i Wien den 23 maj 1969. Trädde i kraft den 27 januari 1980

⁶⁹ Palm, Elisabeth: *Rättspraxis och tolkningsmetoder i Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna*, Juridisk Tidskrift, 2003-04, nr. 4, s. 739.

⁷⁰ Danelius, i not 39 a.a., s. 47.

⁷¹ Palm & Ericsson, i not 64 a.a., s. 56.

⁷² Danelius, i not 39 a.a s. 48.

Proportionalitetsprincipen genomsyrar hela konventionen och dess tillämpning.⁷³ Denna rättsprincip stadgar att en åtgärd inte får gå utöver det som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet. Den innebär att en inskränkning av en rättighet måste vara proportionerlig till syftet, att det finns ett samhälleligt intresse bakom inskränkningen. Detta intresse måste vara relevant och tillräckligt för att rättfärdiga inskränkningen. Det finns dessutom olika grader av proportionalitetsbedömning beroende på till vilket rättsområde ärendet kan hänföras. Då ett förfarande anses höra till den straffrättsliga delen av artikel 6 ska bedömningen därmed göras utifrån den straffrättsliga proportionalitetsprincipen. Desto större åtgärd eller inskränkning av individens rättighet som har gjorts, desto starkare skäl krävs för att domstolen ska godkänna den. Det faktum att åtgärden är oproportionerlig kan innebära att det rör sig om ett brott mot konventionen trots att omständigheterna i sig inte utgör ett brott.⁷⁴

Domstolen ska tillämpa konventionen så att den får samma innebörd för samtliga medlemsstater. Domstolen använder sig härvid av *autonoma begrepp*. Vilket innebär att det är domstolens tolkning av konventionsbegreppen som är relevant och inte den innebörd ett begrepp har i den interna rätten.⁷⁵ Civila rättigheter och skyldigheter i artikel 6 är ett exempel på detta. Det är domstolen som ger detta begrepp dess materiella innehåll och avgör om ett förfarande ska anses utgöra en civil rättighet eller skyldighet. På så sätt uppnås en gemensam standard för tillämpningen av konventionen.

5.3 Europakonventionen och svensk rätt

Europakonventionen har ställning som lag i svensk rätt sedan 1 januari 1995.⁷⁶ Denna dag trädde även ett flertal ändringar av Regeringsformen i kraft, den viktigaste av dessa är RF 2:23 som stadgar att ny lag inte får strida mot konventionen. Detta betyder även att rättstillämpningen inte får strida mot konventionen, den interna svenska bestämmelsen måste härvid ges en fördragskonform tolkning.⁷⁷

Eftersom konventionen har ställning som lag kan det uppstå konflikt med annan svensk lag. En sådan lagkonflikt avhjälpas med tolkningsprinciperna *lex posterior* och *lex specialis*. *Lex*

⁷³ Moëll, i not 17 a.a., s. 58.

⁷⁴ Danelius, i not 39 a.a., s. 49.

⁷⁵ Danelius, i not 39 a.a., s. 47.

⁷⁶ Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

⁷⁷ Bernitz, Ulf: *Europakonventionens införlivande med svensk rätt – en halvmesyra*, JT 1994/95, s. 267 samt Pahlsson, i not 23 a.a., s. 29.

posterior innebär att en yngre lag går före en äldre. Europakonventionen trädde i kraft 1953. Men då den började gälla som svensk lag först 1995 är det detta sistnämnda årtal som är relevant. Lex specialis innebär att en specialiserad lag går före en mer generell lag. I propositionen till införelag lagen uttalades att det inte på förhand kan sägas att konventionen är en specialiserad typ av lagstiftning utan att detta måste avgöras från fall till fall.⁷⁸

Det har dock diskuterats om konventionen istället borde ha getts grundlagsstatus för att förhindra att lagkonflikt av det ovan beskrivna slaget uppstår. Bernitz kommenterade detta redan innan lagen trädde i kraft och kallade införelivandet av konventionen för en halvmesyr.⁷⁹ Han menade att konventionen borde ha getts företräde över svensk lag och påpekade även att det hade varit tekniskt möjligt att ge den grundlagsstatus. I svensk praxis har dock Europakonventionen i praktiken tilldelats företräde. Inte med lex posterior eller lex specialis, utan genom att domstolarna har dömt såsom Europadomstolen skulle förväntas döma i målen. Därmed har konventionen högre rang än svensk lag.⁸⁰

Sverige har vid 43 tillfällen dömts i Europadomstolen för brott mot konventionen.⁸¹ Vilket har lett till att den klagande erhållit skadestånd. Samt att svensk lag och rättstillämpning har modifierats för att inte längre utgöra ett brott mot konventionen. Syftet med konventionen är att den interna rätten ska vara förenlig med konventionens bestämmelser, så att medborgarna har det skydd de är berättigade till. Att Europadomstolen fastställer att ett brott mot konventionen har begåtts kan inte göra en kränkning ogjord.

⁷⁸ Prop. 1993/94:117, s. 38.

⁷⁹ Bernitz, i not 77 a.a., s. 259

⁸⁰ Danelius, i not 39 a.a., s. 36 f.

⁸¹ Mellan februari 1976 och den 1 januari 2010, enligt statistik från Europadomstolen.

6. Artikel 6

Artikel 6 ställer upp en rätt till domstolsprövning och innehåller vissa rättsäkerhetskrav för en rättegång. Den har ett brett tillämpningsområde och det finns en väl utvecklad praxis kring den. Detta innebär att den har aktualiserats i en mängd olika fall hos Europadomstolen, däribland skattemål.⁸²

6.1 Allmänt

Denna artikel är uppdelad i tre delar, den första delen slår fast rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Artikel 6 är endast tillämplig på tvister rörande individens *civila rättigheter och skyldigheter* eller *anklagelse för brott*. Artikelns andra och tredje del innehåller specifika krav på förfaranden som grundar sig i en anklagelse för brott.⁸³ Oskuldspresumtionen som vi finner i artikelns andra del, behandlas utförligt nedan. Artikelns tredje del uppställer ett antal minimirättigheter som måste tillgodoses vid en straffprocess, till exempel att den tilltalade ska ha rätt till tolk under processen.

För att kunna precisera artikelns tillämpningsområde är det nödvändigt att utreda vad exakt som menas med begreppen *civila rättigheter och skyldigheter* samt *anklagelse för brott*.⁸⁴ Dessa begrepp har fått en autonom tolkning av Europadomstolen, (för mer om tolkningsprinciper se ovan stycke 5.2). En tvist om *civila rättigheter och skyldigheter* är därmed inte liktydig med det vi i Sverige kallar en civilrättslig tvist. De kriterier som domstolen har formulerat är att det ska röra sig om en reell och seriös tvist, mellan en enskild individ och det allmänna eller en annan individ. Vidare måste tvisten röra en rättighet som finns etablerad i den nationella rätten men även betecknas som en civil rättighet i Europadomstolens mening.⁸⁵ Eftersom syftet med artikel 6 är att avgöra om rättegången i medlemsstaten uppfyller de uppräknade kraven kan tvisten inte prövas enligt artikel 6 om det inte är en reell tvist om en civil rättighet.⁸⁶

⁸² Saunders mot Storbritannien, 17 december 1996.

⁸³ Van Dijk, Pieter, Van Hoof, G.J.H.: *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Kluwer Law International, Haag, Nederländerna, 1998, s. 392.

⁸⁴ SOU 2001:25: *Skattetillägg m.m.*, s.133 f.f.

⁸⁵ Danelius, i not 39 a.a., s. 138.

⁸⁶ Danelius, i not 39 a.a., s. 139.

I *Engel m.fl. mot Nederländerna*⁸⁷ lade domstolen fram tre bedömningsgrunder för att avgöra vad som ska anses utgöra en *anklagelse för brott*. Dessa är *klassificeringen i den nationella rätten, överträdelsens natur samt påföljdens natur och stränghet*. Förfaranden som häktning, husrannsakan, telefonavlyssning och dylika tvångsåtgärder faller utanför tillämpningsområdet.⁸⁸

Det är av stor relevans att konstatera när individen anses som anklagad, eftersom det är vid denna tidpunkt som individens rättigheter enligt artikeln aktualiseras.⁸⁹ Vid vilken exakt tidpunkt en anklagelse föreligger har av domstolen till största delen avgjorts *in casu*, vilket innebär att det är svårt att dra generella slutsatser från dessa.⁹⁰ En slutsats som kan dras är att en person ska anses vara anklagad för brott under en förundersökning även då den inte leder till rättegång. Eftersom den misstänkte då kan ha rätt till offentlig försvarare.⁹¹ I fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige*.⁹² uttalade domstolen att de klagande måste anses ha varit anklagade för brott redan då Skatteverket utfärdade sin revisionsrapport. Således kan artikeln vara tillämplig redan på myndighetsnivå. Skyddet enligt artikel 6 gäller tills dess att personen har blivit dömd. Det utsträcker sig dessutom till att omfatta ett överklagande, däremot faller resning och benådning utanför skyddsområdet.

6.1.1 Relevans för skatteprocessen

Europadomstolen har i *Ferrazzini mot Italien*⁹³ slagit fast att artikel 6 inte är tillämplig på skatteprocessen, eftersom skattefrågor anses utgöra medlemsstaternas hårda kärna och inte en tvist rörande civila rättigheter och skyldigheter.⁹⁴ Målet avgjordes av Europadomstolen i plenum. Fallet rörde en italiensk medborgare som yrkade att längden på de skatteprocesser han hade varit part i stred mot artikel 6.1. Frågan i domstolen var därmed om denna skatteprocess kunde anses utgöra en civil rättighet eller skyldighet. Om svaret på denna fråga blev jakande skulle den långa handläggningstiden kunna anses utgöra en kränkning av

⁸⁷ Engel m.fl. mot Nederländerna, 8 juni 1976.

⁸⁸ Danelius, i not 39 a.a., s. 151.

⁸⁹ SOU 2001:25, s. 137.

⁹⁰ SOU 2001:25, s. 138.

⁹¹ Berlinski mot Polen, 20 juni 2002 samt Brennan mot Storbritannien, 16 oktober 2001 refererade i Danelius, i not 39 a.a., s. 157.

⁹² Janosevic mot Sverige, 23 juli 2002.

⁹³ Ferrazzini mot Italien, 12 juli 2001.

⁹⁴ Danelius, i not 39 a.a., s.148.

Ferrazzinis rättigheter. Domstolen påpekade i sin bedömning att konventionen ska ses som ett levande instrument⁹⁵ och tolkas dynamiskt. Sedan konventionens tillkomst har uppfattningen om vad som hör till civila rättigheter och skyldigheter ändrats. Denna utveckling innebär att frågor som hör till offentlig rätt, *public law*, har ansetts höra till civila rättigheter och skyldigheter. Relationen mellan stat och individ har utvecklats på flera plan under denna tid. Staten har idag en mer aktiv roll i medborgarnas liv, till exempel har staterna större mandat att vidta åtgärder då sociala skäl påkallar det.⁹⁶ På denna basis utredde domstolen om det förelåg sådana samhällsförändringar som kunde innebära att skatteprocessen omfattas av artikel 6. Det föreligger dessutom en presumtion för att rättigheter och skyldigheter som är av finansiell natur, *pecuniary nature*, ska vara skyddade av artikel 6. Men det räcker inte enbart med den slutsatsen.⁹⁷ Domstolen uttalar att trots dess finansiella natur och den utveckling som har skett, kan inte skatteprocessens fundamentala natur sägas ha förändrats. Relationen mellan den skattskyldige och staten är i princip densamma som vid konventionens tillkomst. Skatteprocessen bedömdes inte som civil till sin natur, varför domstolen inte kunde placera in skatteprocessen under artikel 6.1.

Av 17 domare var dock fem stycken av skiljaktig mening avseende domslutet och en domare hade skiljaktig mening angående formuleringen av domskälen. Även dissidenternas resonemang utgår ifrån begreppet *civil*. De menar att det saknas grund för att utestänga skatteprocessen från detta begrepp när det omfattar så många andra individ-stat relationer. Vidare påpekar de att det saknas tydliga riktlinjer för vad som är en civil rättighet eller skyldighet. Denna avsaknad av riktlinjer skapar en godtycklig tillämpning av artikel 6.1, vilket skulle förändras om domstolen istället beslutar att samtliga individ-stat relationer ska klassificeras som civila. Dissidenterna kritiserar majoritetens argument att skatteprocessen hör till medlemsstatens hårda kärna och av den anledningen inte kan anses vara en civil rättighet eller skyldighet. Det är inte en godtagbar argumentation eftersom en omdefiniering av skatteprocessen som civil inte skulle komma att minska medlemsstatens beskattningsmakt eller dess möjlighet att verkställa beskattningen. Syftet med artikel 6 är att individen ska ha rätt att få sin sak prövad av domstol och att detta förfarande ska uppfylla vissa rätts säkerhetskrav. Beskattningsbeslut kan numera prövas av domstol i de flesta medlemsstater, detta är en påtaglig förändring mot läget vid konventionens tillkomst.

⁹⁵ "Living instrument", Ferrazzini-domen §26

⁹⁶ Domen §27

⁹⁷ Domen §29 samt Harris, O'Boyle & Warbrick, *Law on European conventions on human rights*, 2 u., Oxford University Press, New York, 2009, s. 214.

Dissidenterna menar därför att det faktiskt har skett en sådan samhällsförändring som påkallar en utvidgning av artikelns skyddsområde. Det är följaktligen en väl underbyggd motargumentation som läggs fram.

Trots att artikel 6 inte är tillämplig på skatteprocessen har den aktualiserats i ett flertal fall som rör beskattning och administrativa avgifter.⁹⁸ Det första fall rörande det svenska skattetillägget som hamnade hos kommissionen⁹⁹ var det så kallade Max von Sydow fallet år 1985.¹⁰⁰ Von Sydow hävdade att det stred mot artikel 6 att han inte gavs en muntlig förhandling då han överklagade beslut om skattetillägg. Detta fall togs tyvärr inte upp till prövning utan ledde till förlikning år 1987. Därmed förblev frågan om skattetilläggen omfattas av artikel 6 obesvarad. 1996 publicerades en offentlig utredning som ansåg att tilläggen inte skulle omfattas av artikeln. Denna slutsats baserades framförallt på att de i Sverige inte kan omvandlas till fängelse och är helt separerat från det svenska straffrättsliga sanktionssystemet.¹⁰¹ År 2000 avgjorde Regeringsrätten två fall avseende skattetillägg och bedömde att de faktiskt faller in under artikel 6. Men något brott mot konventionen ansågs inte ha begåtts.¹⁰² Året därpå färdigställdes en utredning vars slutsats var att skattetilläggen omfattas av artikel 6. Utredningen påkallade även reformer av bestämmelserna för att inte riskera att fällas för brott mot artikeln.¹⁰³

De tidigare nämnda Engelkriterierna kompletterades år 1994 i *Bendenoun mot Frankrike*. Domstolen utformade fyra faktorer för när ett skattetillägg ska anses vara en anklagelse för brott enligt artikel 6 nämligen:

Om skattetillägget omfattade samtliga skattskyldiga, väsentligen utgjorde en påföljd för att avskräcka från nya överträdelser, påfördes med generella regler i syfte att avskräcka och bestraffa samt uppgick till betydande belopp som kunde omvandlas till fängelsestraff.

Alla dessa fyra kriterier behöver inte vara uppfyllda för att skattetillägget ska omfattas av artikeln.¹⁰⁴ Däremot kan, om kriterierna var för sig inte ger en entydig slutsats, en sammanvägning av dem leda till denna slutsats.

⁹⁸ Janosevic mot Sverige, 23 juli 2002; Bendenoun mot Frankrike, 24 februari 1994; Funke mot Frankrike, 25 februari 1993.

⁹⁹ Mellan 1953 och 1999 fanns ett organ vid namn Europakommissionen som hade i uppgift att handlägga och granska anmälningar om brott mot konventionen.

¹⁰⁰ Application no. 11464/1985.

¹⁰¹ SOU 1996:116, *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen*, s. 117 f.f.

¹⁰² RÅ 2000 ref. 66 I och II.

¹⁰³ SOU 2001:25.

¹⁰⁴ Höglund, Mats: *Är en effektivare skattekontroll nödvändig?* Skattenytt, 2006, s. 710.

Det dröjde till år 2002 innan Europadomstolen fällde ett avgörande avseende de svenska skattetilläggen. Sverige blev detta år dömda för brott mot artikel 6.1 i fallen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*.¹⁰⁵ Dessa taxiverksamheter hade efter revision blivit upptaxerade. De uppgifter om verksamhetens resultat som företagen hade lämnat bedömdes därmed som felaktiga, varför de påfördes ett substantiellt skattetillägg. De klagande parterna i bägge fallen begärde uppskov med betalningen eftersom de hade överklagat beslutet av taxeringen och skattetilläggen. Bestämmelserna var sådana att det inte lämnades automatiskt uppskov när ett beslut hade överklagats. Det av de skattskyldiga begärda uppskovet beviljades inte eftersom Skatteverket krävde en säkerhet för framtida betalning. De skattskyldiga saknade möjlighet att lämna någon säkerhet. Företagen begärdes därför i konkurs av Kronofogden för att skatten och tilläggen skulle drivas in.

Europadomstolen inleder med att utreda om skattetillägget utgör anklagelse för brott, *criminal charge*, för att fastställa om artikel 6 är tillämplig. Skattetillägget påförs utan beaktande av subjektiva rekvisit. Detta är ett faktum som talar för att det inte ska anses vara ett straffrättsligt förfarande. Men denna slutsats kan inte ensam läggas till grund för bedömningen. Något som är utmärkande för ett straff är att syftet med tillägget är att avskräcka och bestraffa. Det faktum att skattetilläggen inte är en fast avgift innebär att de kan uppgå till mycket höga belopp, även detta är en faktor som domstolen anser stödjer tesen att det rör sig om ett straff. De nämner dessutom Regeringsrättens dom från år 2000 och konstaterar att även en inhemsk svensk domstol kommit fram till att det rör sig om *criminal charge*. Europadomstolens slutsats är att det rör sig om en anklagelse för brott.

Därefter utreds om de klagande har haft *effektivt tillträde till domstol*, om *processen har tagit orimligt lång tid* samt om *oskuldspresumtionen har respekterats*. Skatteverkets dröjsmål med beslut angående överklagandet innebar att de skattskyldiga berövades effektiv tillgång till domstol. Eftersom fallet under denna tid inte kunde prövas av domstol. Europadomstolen ansåg att det saknades giltiga skäl till att avgörandet tog så lång tid. Fallet skulle tvärtom ha behövt avgöras utan fördröjning för att minimera skadorna för de skattskyldiga. Giltiga skäl till att processen tar tid är att fallet är så pass komplicerat att det kräver lång utredningstid eller att den klagande har bidragit till att förlänga processen genom sitt agerande. Inga sådana

¹⁰⁵ *Janosevic mot Sverige*, 23 Juli 2002.

skäl förelåg i dessa fall. Domstolen ansåg att brott mot artikel 6.1 förelåg både avseende tillträde till domstol och processens längd. Däremot ansåg domstolen inte att Sverige hade brutit i sina skyldigheter avseende oskuldspresumtionen eller passivitetsrätten, mer om detta nedan i stycke 6.2.

6.1.2 Sammanfattning

Ferrazzini-domen innebär att artikel 6 inte anses omfatta skatteprocessen. Denna dom var dock inte enhällig och fall rörande skatt har placerats under artikelns skydd via andra ingångar än den som ratades i Ferrazzini. Jag har särskilt redogjort för fall som av domstolen anses utgöra anklagelse för brott trots att det i den interna rätten är ett administrativt förfarande. Jag har därmed lagt grunden till en fortsatt utredning av hur kassaregisterlagens kontrollavgift ska bedömas.

När det gäller artikel 6 görs bedömningen hos Europadomstolen i två steg. Först avgörs huruvida omständigheterna kan anses falla in under artikelns tillämpningsområde och därefter om medlemsstaten har brutit mot artikeln. Ett konstaterande att artikeln är tillämplig innebär inte per automatik att ett brott mot artikeln kan konstateras.

Europadomstolens skattetilläggsdomar innebar att ett raster av rätts säkerhetskrav lades över det svenska administrativa förfarandet och en mängd nya krav aktualiserades. Detta har lett till att de svenska bestämmelserna om skattetillägg har ändrats för att stämma bättre överens med kraven enligt artikel 6. En av ändringarna innebär att den skattskyldige automatiskt får anstånd med betalningen i väntan på att ärendet ska tas upp till prövning av länsrätten.¹⁰⁶ Det finns även andra avgifter som enligt svensk domstol har bedömts falla in under artikel 6. Till exempel den särskilda avgiften för *lag (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument*¹⁰⁷ samt vissa tullavgifter.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Pålsson: i not 23 a.a., s. 29 samt prop. 2002/03:106.

¹⁰⁷ RÅ 2004 ref. 17.

¹⁰⁸ Prop. 2002/03:106 s. 52.

6.2 Oskuldspresumtionen

Oskuldspresumtionen är en rättsgrundsats som innebär att den åtalade ska presumeras vara oskyldig tills dom har fallit. Presumtionen finns även i den svenska interna rätten men här ska fokus läggas på hur den kommer till uttryck i artikel 6.

6.2.1 Allmänt

Denna presumtion är en del av de krav som ställs på en rättvis rättegång i artikel 6.2. Den är tillämplig när en person är anklagad för brott. Det faktum att ett förfarande i den nationella rätten klassificeras som administrativt utgör inget hinder för att domstolen ska anse det vara ett straffrättsligt sådant. Därmed aktualiseras straffrättsliga rättsäkerhetsgarantier och således även oskuldspresumtionen.¹⁰⁹

För att medlemsstaten ska ha uppfyllt oskuldspresumtionens krav ska den klagande bland annat ges en rättegång inom skälig tid.¹¹⁰ Vidare innebär presumtionen att bevisbördan vilar på åklagaren och att det vid tvivel ska dömas till den tilltalades fördel.¹¹¹ Vid vilken tidpunkt presumtionen inträder varierar från fall till fall. Den bör dock gälla från det att den misstänkte delges misstanke om brott, men den kan även *de facto* ha ansetts inträda tidigare.¹¹² Från den tidpunkt då oskuldspresumtionen börjar gälla träder skyddet enligt artikel 6 in och individen ska bli behandlad därefter.

6.2.2 Passivitetsrätten

Passivitetsrätten, som även kallas rätten att vara tyst, utgör en del av oskuldspresumtionen. Den sägs dock även kunna utläsas av artikelns första del, det vill säga att den utgör en implicit del av ett rättvist förfarande. Dess innebörd är att den misstänkte inte ska behöva producera bevis mot sig själv eller vittna till sin egen nackdel. Syftet är att upprätthålla en balans mellan parterna i processen.¹¹³ Det är åklagarens, inte den tilltalades, uppgift att lägga fram bevis som kan leda till en fällande dom. Passivitetsrätten utgör en viktig del i en rättssäker straffprocess, den åtalade ska inte behöva känna sig tvingad att till en auktoritet avslöja bevis som kan användas emot honom.¹¹⁴ Trots att den anses så viktig är passivitetsrätten inte

¹⁰⁹ Nowak, *Oskyldighetspresumtionen*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2003. s.109.

¹¹⁰ Nowak, i not 109 a.a., s. 115

¹¹¹ Danelius, i not 39 a.a., s. 276.

¹¹² Nowak, i not 109 a.a., s.324.

¹¹³ Nowak, i not 109 a.a., s. 195 f.

¹¹⁴ Höglund, i not 104 a.a., s. 711.

absolut, vilket innebär att det finns tillfällen då den får frångås. För att ge en bättre förståelse för hur passivitetsrätten aktualiseras avseende beskattning ska nedan redogöras för några relevanta mål från Europadomstolen.

*Funke mot Frankrike*¹¹⁵ är ett viktigt fall i dessa sammanhang. Den franska tullmyndigheten hade inlett en process mot Funke avseende ekonomisk brottslighet. Funke ålades att bistå domstolen med dokument och uppgifter, vilka skulle användas som bevisning av åklagaren. Funke riskerade böter om han inte åtlydde detta. Myndigheten var säker på att Funke var i besittning av information som skulle kunna få honom fälld. Därför inleddes en parallell straffprocess mot honom där han ålades att inkomma med dokumenten som skulle tjäna som bevisning i den första processen. Domstolen fällde Frankrike för brott mot artikel 6. Domslutet motiveras med att myndigheten genom att söka tvinga Funke att producera bevis mot sig själv fråntagit honom rätten att vara tyst. Domstolen understryker att inte ens den franska tullagens speciella karaktär tillåter att rätten till rättvis rättegång kränks. I detta fall tolkades passivitetsrätten in i artikel 6.1 och domstolen gick inte ens in i bedömningen av huruvida det skett ett brott mot oskuldspresumtionen i 6.2. Avseende majoritetens domskäl gällande artikel 6.1 hade en av domarna skiljaktig mening om vad som utgjorde brottet. Den skiljaktige domaren menade att brottet låg i att Frankrike inledde ett straffrättsligt förfarande mot Funke för att få honom att delge dem den information de hade begärt.

I *Saunders mot Storbritannien*¹¹⁶ var frågan om vissa förhörsprotokoll borde ha fått användas som bevis i en rättegång avseende bland annat bokföringsbrott.¹¹⁷ Dessa förhör hade genomförts innan själva rättegången, utan att juryn var närvarande, men protokollen från förhören tilldelades stor vikt vid målets avgörande. Detta innebar i praktiken att Saunders hade vittnat mot sig själv. Vilket Europadomstolen ansåg strida mot rätten till en rättvis rättegång.¹¹⁸

I *J.B. mot Schweiz*¹¹⁹ var omständigheterna att J.B. upprepade gånger blivit ålagd att lämna in uppgifter om inkomster till Skattemyndigheten. Myndigheten sade sig redan ha viss kännedom om dessa inkomster och att det ankom J.B. att redovisa dem. Domstolen kom till

¹¹⁵ Funke mot Frankrike, 25 februari, 1993.

¹¹⁶ Saunders mot Storbritannien, 17 december, 1996.

¹¹⁷ Nowak, i not 109 a.a., 223 f.f.

¹¹⁸ Nowak, i not 109 a.a., s. 225.

¹¹⁹ J.B. mot Schweiz, 3 maj, 2001.

slutsatsen att förfarandet skulle falla in under artikel 6.1 eftersom det rörde sig om ett föreläggande som kunde leda till böter. J.B hävdade att skattemyndighetens agerande var att jämställa med en form av fiskeexpedition och att han därmed blivit pressad till att belasta sig själv. Domstolen kom fram till att skattemyndighetens agerande utgjorde ett brott mot artikel 6. J.B. ansågs ha blivit fråntagen sin passivitetsrätt då myndigheten sökt tvinga honom att utlämna information som skulle ha kunnat användas mot honom i en skattebrottsrättegång.¹²⁰

6.2.3 Skattetillägget och oskuldspresumtionen

I *Janosevic mot Sverige* dömdes Sverige för brott mot artikel 6 men inte avseende oskuldspresumtionen.¹²¹ Europadomstolen menade dock att det svenska skattetilläggsystemet ändå borde skärskådas eftersom det tillät indrivning av en substantiell summa utan att en dom fastställt beloppet.

Domstolen ansåg att det fanns tre skäl till att oskuldspresumtionen inte hade kränkts:

Att beloppet aldrig utkrävdes, att klaganden ändå skulle ha blivit satt i konkurs på grund av skatteskulden samt det faktum att klaganden kunde få beloppet återgäldat.

Om skadan, av att beloppet måste betalas in innan domstolsprövningen, inte kan kompenseras av att beloppet sedan återbetalas skulle det kunna anses att oskuldspresumtionen har kränkts.¹²² Nowak kritiserar detta domslut eftersom det är ett *in casu* avgörande som inte ger någon ledning till senare fall. Domstolens argumentation är synnerligen fokuserad på den klagandes finansiella situation i förhållande till beloppets storlek. Nowak frågar sig om utgången i målet skulle ha sett annorlunda ut om den klagande inte hade gått i konkurs, då denna omständighet tillskrevs så stor vikt vid bedömningen.¹²³

Dissidenten i målet, domare Casadevall, ansåg att det faktiskt hade skett ett brott mot oskuldspresumtionen. Han menar att majoritetens resonemang att beloppet kommer att återbetalas, om en domstolsprocess utfaller till den skattskyldiges fördel, inte är ett hållbart argument. Denna omständighet måste ses som underordnad till rätten att betraktas som oskyldig tills dom har fallit. Casadevall menar att argumenten för den friande domen

¹²⁰ Nowak, i not 109 a.a., s. 218.

¹²¹ Nowak, i not 109 a.a., s. 125 f.

¹²² Danelius, i not 39 a.a., s. 277.

¹²³ Nowak, i not 109 a.a., s. 124 ff.

avseende oskuldspresumtionen till största delen är baserad på statens rätt att säkerställa sina finansiella intressen. Han påpekar att detta förvisso är en legitim grund men att det måste föreligga proportionalitet mellan medel och mål. Eftersom Janosevic förutsattes betala in skattetillägget innan ärendet prövats i domstol har han ålagts en presumtion om skuld som strider mot artikel 6.2.

6.2.4 Sammanfattning

Att det för utredning av skattebrott skulle vara tillåtet med mer långtgående befogenheter att begära in information än för andra brott dementeras av domstolen i *Funke*. Detta betyder att det även i skattebrottsmål föreligger en passivitetsrätt. Vilket innebär att den tilltalade inte ska tvingas att lämna in dokument eller uppge information som kan användas emot honom.

Det mest relevanta fallet avseende skatt och oskuldspresumtionen är Janosevic. Domstolen dömde förvisso inte för brott mot artikel 6.2. Men detta hade snarast med omständigheter specifika för fallet att skaffa. Den slutsats man kan dra av fallet är att man ska beakta den skada som klaganden drabbas av om oskuldspresumtionen frångås. Det är inte principiellt fel att kräva betalning innan domstolsprövningen, men det måste finnas möjlighet att få beloppet återbetalat. På så sätt är egentligen majoriteten och dissidenten eniga i detta fall. De anser båda att det innebär en presumtion om skuld att begära betalning innan dom har fallit. Majoriteten ansåg dock att systemet innehöll tillräckliga rätts säkerhetsgarantier i och med återbetalningsmöjligheten. Dissidenten däremot ansåg inte att en garanti om återbetalning kunde avhjälpa den presumtion om skuld som systemet innebar.

6.3 Bevisproblematik

I Sverige råder fri bevisföring och fri bevisprövning.¹²⁴ Detta innebär att parterna är fria att lägga fram alla sorters bevis och att det är upp till domstolen att avgöra hur dessa ska värderas. Det beviskrav som måste vara uppfyllt för att kunna döma någon för ett brott är att det är ställt utom rimligt tvivel att den tilltalade har begått brottet. Detta gäller även för skattebrott. Vad som dock kan komplicera detta är att det samtidigt pågår ett taxeringsärende där den skattskyldige antas ha undanhållit intäkter från beskattning. Diesen poängterar att även om slutsatsen i taxeringsmålet blir att den skattskyldige upptaxeras får inte detta användas som grund för att även döma i skattebrottsmålet. Ansvar för brott kräver uppsåtligt

¹²⁴ Dessa principer tolkas ur RB 35:1.

handlande och att det är ställt utom rimligt tvivel att den tilltalade har begått gärningen.¹²⁵ Därför får inte utgången i taxeringsmålet tillåtas påverka värderingen av bevisningen i skattebrottsmålet, det finns dock risk för att detta sker undermedvetet eller indirekt.

Två rättssäkerhetsprinciper som riskerar att sättas ur spel i skattebrottsmål är oskuldspresumtionen och passivitetsrätten. I ett taxeringsförfarande måste den skattskyldige bistå Skatteverket med information och uppgifter, detta är tvärt emot det som gäller i en brottsutredning. I den senare ska den misstänkte inte behöva lämna information som kan användas emot honom. Enligt Westberg kan det dock för den tilltalade eller misstänkte medföra negativa konsekvenser att utnyttja sin passivitetsrätt, genom att denna tystnad skapar en ”*oförmånlig bevisverkan*”.¹²⁶ Det vill säga att tystnaden i sig tolkas som att den tilltalade har något att dölja. Om ett kriminellt förflutet indirekt tillåts påverka utgången i ett nytt mål, innebär detta en slags presumtion om skuld vilket kränker oskuldspresumtionen. Sådan karaktärsbevisning kan även användas för att underminera målsägandens trovärdighet. I svensk rätt får karaktärsbevisning endast tillåtas om domstolen anser den relevant för avgörandet av målet.¹²⁷ Artikel 6.3 d) däremot innefattar en rätt för den tilltalade att förebringa all bevisning som kan stödja hans talan, även sådan som syftar till att påverka målsägandens trovärdighet. Att avvisa denna bevisning kan således innebära en kränkning av den tilltalades rätt till en rättvis rättegång.

I nästa stycke ska begreppen brotts- och bevisprovokation förklaras. Detta handlar till stor del om hur metoden för att åtkomma bevisningen ska anses påverka processen och bevisvärderingen.

6.3.1 Brotts- och bevisprovokation

Brottsprovokation och bevisprovokation är dolda utredningsmetoder för att erhålla bevisning om brott. Brottsprovokation är otillåten enligt artikel 6 medan bevisprovokation är tillåten under vissa förutsättningar.

¹²⁵ Cassne, H., Diesen, C., Hammarström, F. & Schauman, J.: *Bevis 3 - Prövning av skattemål*, Norstedts juridik, Stockholm, 1999, s. 155.

¹²⁶ Westberg, Peter: *Förklaringsbörda och knölargument i brottmål – den moderne domarens vapen i kampen mot brottsligheten*, Juridisk Tidskrift, nr. 5, 1992/93 s. 885.

¹²⁷ Diesen, Christian: *HD tillåter karaktärsbevisning*, Juridisk Tidskrift, nr. 1, 2008/09, s. 97.

Petter Asp har på ett enkelt men träffande vis beskrivit skillnaden mellan brotts- och bevisprovokation genom att belysa det som provoceras i respektive fall: ”om ett brott provoceras fram är fråga om brottsprovokation, om bevisning provoceras fram är fråga om bevisprovokation”.¹²⁸ Reid och Danelius menar att den avgörande skillnaden mellan en tillåten och en otillåten provokation enligt Europadomstolen är vilken typ av roll polisen har intagit i provokationen. Det vill säga om den har varit aktiv eller passiv och om polisens agerande har gått utöver en spaningsroll och blivit en anstiftan.¹²⁹

Europadomstolen har ansett vissa typer av provokationsåtgärder strida mot artikel 6.¹³⁰ Dessa fall har framförallt behandlat olika typer av narkotikabrott. Att söka vägledning i narkotikamål för att besvara denna uppsats frågeställning kanske kan tyckas något långsökt, men syftet är dra vissa generella slutsatser om arbetsmetoder av detta slag. Domstolen poängterar att även om en provokationsåtgärd varit tillåten enligt den interna rätten får den inte ha berövat individen dennes rätt till en rättvis rättegång. Framförallt måste det finnas möjlighet att överklaga användandet av bevisning som erhålls på detta sätt.¹³¹

Europadomstolen använder begreppen *entrapment*, *incitement* och *undercover investigation*.¹³² Skillnaden mellan dessa begrepp är vilken grad av involvering som polisen har haft i gärningen. I *Teixeira de Castro mot Portugal*¹³³ hade polisen aktivt sökt efter någon som ville sälja narkotika till dem. Försäljningen genomfördes av Teixeira de Castro som åtalades och dömdes till ett flerårigt fängelsestraff för detta brott. Den bedömning som domstolen gjorde var att polisens agerande inte kunde anses som en del av ett polisiärt undersökningsarbete, *undercover investigation*, eftersom deras beteende gick utöver ett passivt spaningsarbete. Polisen hade framkallat brottet, det vill säga deras medverkan var nödvändig för att brottet skulle komma till stånd. Domstolen slår fast att det handlar om anstiftan, *incitement*, från polisens sida.¹³⁴ Eftersom det inte fanns någon anledning att tro att brottet skulle ha begåtts utan polisens medverkan ansåg domstolen att Teixeira de Castro hade

¹²⁸ Asp, Petter: *Brottsprovokation?*, Juridisk tidskrift, nr. 1 2003/04, s. 228.

¹²⁹ Reid, i not 66 a.a., s. 111 samt Danelius, i not 39 a.a., s. 240 f. Jmf Axberger, Hans-Gunnar: *Brottsprovokation – en uppdatering*, Flores Juris et Legum, festskrift till Nils Jareborg, Iustus Förlag AB, 2002, s. 74.

¹³⁰ Fråga om brott mot artikel 8, rätten till privatliv, har också väckts, men domstolen har primärt dömt för brott mot artikel 6, se t.ex. Lüdi mot Schweiz, 15 juni, 1992.

¹³¹ Khan mot Storbritannien 12 maj, 2000.

¹³² Reid, i not 66 a.a., s. 111 f.

¹³³ Teixeira de Castro mot Portugal, 9 juni, 1998.

¹³⁴ Teixeira de Castro mot Portugal, 9 juni, 1998 samt Danelius, i not 39 a.a., s. 241.

berövats rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 6.1. Teixeira de Castro hade blivit utsatt för en brottsprovokation, *entrapment*. *Khan mot Storbritannien*¹³⁵ utgör en slags *entrapment*,¹³⁶ men det är inte någon brottsprovokation. Fallet handlade om användandet av bevis från en hemlig avlyssning hos en vän till Khan. Det som spelades in användes sedan som bevis i en straffprocess avseende narkotikabrott. I svensk rätt skulle detta snarare anses vara en bevisprovokation.

För att utreda brott tillåts tämligen långtgående metoder av Europadomstolen. Ren brottsprovokation kan dock aldrig rättfärdigas enligt artikel 6. Domstolens fördömande av brottsprovokation innebär ett slags förbud mot användandet av denna metod. Fallet Teixeira de Castro kan således tolkas som ett förbud mot brottsprovokation.

I den svenska interna rätten finns det inget lagstadgat förbud mot brottsprovokation, det är istället en fråga som avgörs av ramen för polisens arbete. Den svenska polisens arbetsuppgifter, och således befogenheter, finns beskrivna i 2 § *Polislagen (1984:387)* däri ingår att bedriva spaning och utredning avseende brott som hör under allmänt åtal. En provokation för att erhålla bevis om ett pågående eller redan begånget brott innefattas av polisens befogenheter och benämns bevisprovokation eller tillåten provokativ åtgärd. För att genomföra en bevisprovokation måste beslut därom fattas av allmän åklagare. Därefter måste en tydlig genomförandeplan upprättas av polismyndigheten eller Tullverket. Detta enligt de riktlinjer som lagts fram av Riksåklagaren.¹³⁷ I Sverige finns således ingen befogenhet att genomföra en provokation som inte först har godkänts av åklagare. Dessutom måste provokationsåtgärden ha till syfte att insamla bevis om ett redan begånget eller pågående brott. Att polisen i sitt arbete inte får begå brott är en grundläggande princip.¹³⁸

I ett JO-fall från 2009 kritiserar en kommun som med hjälp av 18 åriga ungdomar genomfört provköp av folköl i livsmedelsbutiker utan lagstöd.¹³⁹ Syftet var att undersöka om butikerna kontrollerade ungdomarnas ålder innan försäljningen genomfördes. Därefter gick

¹³⁵ Khan mot Storbritannien, 12 maj, 2000.

¹³⁶ Trechsel, Stefan: *Human Rights in criminal proceedings*, Oxford University Press, Oxford 2005, s. 113.

¹³⁷ Riksåklagarens riktlinjer, RÅR 2007:1 – Handläggning av provokativa åtgärder samt RättsPM 2007:4.

¹³⁸ JO har uttalat sig om detta i ett särskilt ärende: *Uttalanden om polisens användning av provokativa åtgärder, infiltratorer och informatörer samt den misstänktes rätt till information om att sådana arbetsmetoder använts*, beslutsdatum: 2008-06-25, diarienummer: 1772-2007.

¹³⁹ *Okonventionella metoder vid tillsyn enligt alkohollagen*, beslutsdatum: 2009-12-18, diarienummer: 2972-2009

kommuntjänstemännen till butiken och informerade om att detta provköp hade genomförts. Någon sanktion vidtogs dock inte för de butiker som inte hade bett om legitimation.

JO uttalade att all myndighetsutövning måste ha stöd i lag, enligt RF 1:1 3 st. Om lagstöd saknas betecknas detta dold myndighetsutövning, vilket inte får förekomma. JO påpekar att även dolda tillsynsmetoder måste ha stöd av lag. Med dold tillsynsmetod menas i sammanhanget en tillsyn som genomförs utan att den som utsätts för kontrollen vet om det. Det är således två nivåer av begreppet dold som aktualiseras i detta avseende. Provköpet är både dold i den meningen att den är hemlig men även att den saknar lagstöd, sådan myndighetsutövning bör användas mycket restriktivt. JO menar att detta provköp av folköl är en åtgärd som liknar polisiär myndighetsutövning, vilket inte är det sätt på vilket kommunen ska genomföra denna typ av kontroll.

När det gäller bevis som åtkommit på ett oegentligt sätt har Europadomstolen lämnat vissa riktlinjer. Bedömningen som görs är inte hur denna bevisning ska värderas, utan hur den påverkar rätten till en rättvis rättegång. Det är medlemsstaternas interna rätt som bestämmer hur bevis ska värderas.¹⁴⁰ Den relevanta frågan är sålunda hur förfarandet ska se ut för att en bevisning som åtkommit på ett oegentligt sätt ska kunna godtas. Europadomstolen understryker vikten av kontradiktionsprincipen samt vikten av att kunna överklaga användandet av bevisningen. I svensk doktrin diskuteras hur en medlemsstat ska undvika att bli fälld för brott mot artikel 6. Petter Asp talar om hur ett brott mot konventionen ska kunna läkas. Den lösning han lägger fram som mest lämplig är att använda brottsprovokationen som en grund till påföljdseftergift alternativt strafflindring.¹⁴¹ Danelius behandlar brottsprovokation under rubriken ”olovligt åtkomna bevis”.¹⁴² Vare sig Asp eller Danelius diskuterar hur värdet av beviset påverkas.

Europadomstolen har uttalat sig om användandet av bevisning som åtkommit på otillåtet vis, i *Khan mot Storbritannien* hade huvudbevisningen åtkommit genom hemlig avlyssning. Frågan var om användandet av denna information som bevis i en brottmålsprocess stred mot artikel 6.1. Den hemliga telefonavlyssningen var inte otillåten enligt den interna straffrätten och den tilltalade hade vid varje instans möjlighet att överklaga att dessa inspelningar

¹⁴⁰ SOU 2001:25, s. 177.

¹⁴¹ Asp, Petter: *Straffansvar vid brottsprovokation*, Norstedts Juridik, Göteborg, 2001, s. 229.

¹⁴² Danelius, i not 39 a.a., s. 240.

användes som bevis. Trots att överklagandet inte ledde till att Khan fick bevisen ogiltigförklarade innebar överklagandemöjligheten i sig att det inte skett ett brott mot artikel 6.1.

Lundqvist menar att det för bevisning som framkommit i strid med rättsgrundsats eller rättsregel i vissa fall skulle kunna påföras ett användarförbud.¹⁴³ De fall som Lundqvist anser vara relevanta för en diskussion om bevisförbud är till exempel husrannsakan och beslag, samt blodprov taget under tvång eller tortyr. Användandet av oegentligt åtkommen bevisning kan anses innebära att den tilltalade har fått sin rätt till rättvis rättegång kränkt enligt Europadomstolen. Men domstolen förespråkar inte bevisförbud, istället har de betonat vikten av kontradiktionsprincipen i ett sådant förfarande. Detta innebär att en dom inte får baseras på hemlig bevisning som den tilltalade inte har fått ta del av och haft rätt att bemöta.

I *Lüdi mot Schweiz*¹⁴⁴ ansågs kontradiktionsprincipen inte uppfylld. Skälet till detta var att den klagande inte hade fått höra den polisman som hade deltagit i de händelser för vilka han dömdes. Domen baserades till största delen på den rapport som polismannen hade avlämnat. Europadomstolen kräver att den tilltalade ges möjlighet att höra samtliga vittnen i målet och tillfälle att bemöta det som sägs.

6.3.2 Sammanfattning

Ett problem som kan urskiljas när det gäller skattebrottsmål är risken att oskuldspresumtionen och passivitetsrätten frånträds. Dessa rättsprinciper riskerar att inskränkas om uppgifter från ett taxeringsförfarande tillåts påverka utgången av ett skattebrottsmål. Europadomstolen har poängterat vikten av att kontradiktionsprincipen respekteras. Dessutom måste det finnas tillräckliga rättssäkerhetsgarantier i förfarandet, som att den tilltalade har möjlighet att överklaga att viss bevisning används. Bevisning som den tilltalade framför ska tillåtas även om den utgör karaktärsbevisning. Däremot har domstolen uttalat att värderingen av bevis hör till medlemsstaternas uppgift.

Bevisprovokation måste enligt svensk intern rätt föregås av tillstånd från åklagare. Syftet måste vara att utreda ett redan begånget eller pågående brott. Det är polisens medverkansgrad

¹⁴³ Lundqvist, Ulf: *Bevisförbud – En undersökning av möjligheterna att avvisa oegentligt åtkommen bevisning i brottmålsrättegång*, Iustus Förlag, Uppsala, 1998, s. 257 f.

¹⁴⁴ *Lüdi mot Schweiz*, 15 juni, 1992.

i brottets fullbordan som avgör huruvida det handlar om brottsprovokation. Att individen har provocerats att begå en kriminaliserad handling innebär att han har fråntagits rätten till en rättvis rättegång. Domslutet i Teixeira de Castro kan anses innebära ett förbud mot användandet av brottsprovokation.

7. Kassaregisterlagen och artikel 6

7.1 Kontrollavgiften ett straff?

Kontrollavgiften är en så kallad sanktionsavgift. Andra sanktionsavgifter har ansetts vara ett straff enligt Europadomstolen, till exempel skattetillägg. Det kan dock inte presumeras att alla avgifter av detta slag är straff enligt artikel 6, eftersom sanktionsavgifter är en heterogen typ av avgifter måste bedömning göras i varje enskilt fall.

Det finns ingen enhetlig reglering avseende sanktionsavgifter, de förekommer i olika rättsområden. Därmed regleras de i den författning som gäller för respektive rättsområde. Gemensamt för dessa avgifter är att de består av någon form av ekonomisk sanktion som utkrävs då en fysisk eller juridisk person har avvikit från en författningsbestämmelse.¹⁴⁵ Avgiften ska tillfalla det allmänna, den är således ingen form av skadestånd till eventuella skadelidande. Dessa avgifter kräver i de flesta fall ingen lagakraftvunnen dom för att kunna utdömas, det är den ansvariga förvaltningsmyndigheten för respektive rättsområde som fattar beslut om avgiften. Sanktionsavgifter har straffrättsliga karaktäristika men saknar de rätts säkerhetskrav som omgärdar straffrättsliga påföljder.¹⁴⁶ Dessa avgifter är ett enkelt verktyg, för lagstiftaren och den verkställande myndigheten, för att tillse efterlevnaden av vissa regler. Avgifterna är ofta schablonmässigt utformade, vilket betyder att avgiftens storlek inte påverkas av specifika omständigheter i fallet, såsom vid straffutmätning avseende brottets svårhetsgrad och förmildrande omständigheter. I detta sammanhang kan ett fall från Regeringsrätten nämnas där ett skattetillägg på 70 miljoner hade påförts. Den oriktiga uppgiften i deklARATIONEN berodde på ett förbiseende från den skattskyldiges sida.¹⁴⁷ Detta höga belopp ansågs inte stå i proportion till den skattskyldiges handling och Regeringsrätten undanröjde det påförda skattetillägget. När ett skattetillägg undanröjs på denna grund läggs dock stor vikt vid beloppets storlek, inte på hur stort skattetillägget är i förhållande till företagets storlek. Detta medför att det framförallt är mycket stora bolag som har fått skattetillägg undanröjda av domstol.¹⁴⁸

¹⁴⁵ SOU 2006:58, *Sanktionsavgift istället för straff – områdena livsmedel, foder och djurskydd*, s. 105.

¹⁴⁶ Warnling-Nerep, Wiweka: *Sanktionsavgifter – särskilt i näringsverksamhet*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010, s. 41.

¹⁴⁷ RÅ 2007 ref. 65.

¹⁴⁸ Warnling- Nerep, i not 146 a.a., s. 258.

Vad gäller Europadomstolens syn på de svenska sanktionsavgifterna är frågan om de ska anses vara brottsanklagelser enligt artikel 6, Warnling-Nerep menar att de bör presumeras vara det.¹⁴⁹ Kassaregisterlagens kontrollavgift är en fast avgift som påförs när en överträdelse av lagen har skett. Warnling-Nerep påpekar att en fast avgift kommer att påkalla frekventa lagändringar, något som regeringen ansett olämpligt vid utformandet av andra sanktionsavgifter.¹⁵⁰ En ännu viktigare konsekvens av en fast avgift är att den slår olika hårt mot olika näringsidkare, då den inte är beräknad efter storleken på verksamhetens omsättning, skatt eller skatteundandragande. En näringsidkare med låg omsättning kommer att drabbas hårt av avgiften på 10 000 kronor, men för ett stort bolag är detta belopp knappt kännbart. En sanktionsavgift måste vara proportionerlig i förhållande till den förseelse som har begåtts, Europadomstolen har avseende sanktionsavgifter betonat vikten av proportionalitetsbedömningen ett otal gånger.¹⁵¹

Om kontrollavgiften anses vara en brottsanklagelse omfattas förfarandet av skyddet i artikel 6 och den skattskyldige tilldelas artikelns rättigheter. Kassaregisterlagen har utformats med skattetilläggsdomarna i gott minne och det strikta ansvaret har därför mjukats upp med en rätt att ansöka om anstånd med betalningen. Dessutom finns en möjlighet till befrielse i vissa fall samt rätt att begära domstolprövning av beslutet. Enligt regeringen var tanken bakom befrielsemöjligheten att det strikta ansvaret därmed skulle bli mer förenligt med artikel 6.¹⁵² Warnling-Nerep uttalar att hon anser det nödvändigt att i framtiden skapa en enhetlig struktur för systemet med sanktionsavgifter.¹⁵³ Hon menar att den nu rådande (o)ordningen gällande sanktionsavgifter kommer att leda till ytterligare fällande domar i Europadomstolen.¹⁵⁴ Hon uttalar sig dock inte specifikt om riskerna för en sådan dom angående just kontrollavgiften.

Kassaregisterlagen utformades för att uppfylla rätts säkerhetskraven enligt artikel 6, eftersom det i utredningen påtalades att det inte kan uteslutas att kontrollavgiften är ett straff i konventionens mening.¹⁵⁵ Jag vill här gå igenom de olika stegen och göra en egen bedömning, utifrån de kriterier som slagits fast i *Engel* samt *Bendenoun*.¹⁵⁶ Till att börja med

¹⁴⁹ Warnling-Nerep, i not 146 a.a, s. 144.

¹⁵⁰ Warnling-Nerep i not 146 a.a, s.218.

¹⁵¹ Fast, Katarina: *Ny praxis från Europadomstolen om egendomsskyddet och administrativa sanktioner – konsekvenser för skatterättsliga sanktioner?*, Förvaltningsrättslig tidskrift, 2009/4.

¹⁵² Prop. 2006/07:105, s. 75.

¹⁵³ Warnling-Nerep, i not 146 a.a, s. 288 f.f.

¹⁵⁴ Warnling-Nerep, i not 146 a.a, s. 279.

¹⁵⁵ SOU 2005:35, s. 189.

¹⁵⁶ Engel m.fl. mot Nederländerna, 8 juni 1976 och Bendenoun mot Frankrike, 24 februari 1994.

kan konstateras att avgiften inte hör till svensk strafflag, vilket faller in under *klassificeringen i den nationella rätten*.

Överträdelsens natur har högre relevans för bedömningen än klassificeringen i den nationella rätten. Härvid utreds för det första om bestämmelsen är generell eller endast omfattar en särskild grupp av människor.¹⁵⁷ Desto mer generell bestämmelsen är, desto mer lik en påföljd är den. Lagens subjekt är de näringsidkare som är verksamma inom kontantbranschen, det vill säga lagen omfattar inte alla skattebetalare utan endast en särskild grupp. Nästa steg är att utreda vad syftet med bestämmelsen är. Om syftet kan beskrivas som avskräckande och bestraffande så pekar detta åt det straffrättsliga hållet. Kontrollavgiften är en fast avgift som påförs när en förseelse enligt kassaregisterlagen har begåtts, dess syfte har beskrivits som avskräckande i propositionen.¹⁵⁸ Det är följaktligen en avgift som ska avskräcka från ytterligare överträdelser och utgör ett straff för den förseelse som har begåtts. Vore avgiften en kompensation för den ekonomiska skadan eller det administrativa arbetet skulle den behöva vara olika stor beroende på överträdelsens natur.

När *påföljdens natur och stränghet* ska bedömas ser man till beloppets storlek och om avgiften kan omvandlas till fängelse, detta enligt kriterierna som ställdes upp i *Bendenoun*. Om kontrollavgiften inte betalas kan den inte omvandlas till ett fängelsestraff, men detta ska dock inte ses som en avgörande faktor i bedömningen.¹⁵⁹

7.1.1 Slutsatser

Kontrollavgiften är en sådan sanktionsavgift som typiskt sett har ansetts utgöra ett straff enligt artikel 6. Den har ett avskräckande och preventivt syfte. Det tas inte någon hänsyn till vilken typ av förseelse som har begåtts när det gäller avgiftens storlek. Det görs därmed ingen nyansering eller gradering av avgiften beroende på hur allvarlig förseelsen är. Det är dock endast de i lagen uppräknade förseelserna som kan medföra avgift. Därmed skulle kunna anses att avgiften har bestämts till en sådan storlek att den är proportionerlig till dessa förseelser. Men det är inte så en proportionalitetsbedömning ska gå till, den kan inte vara en på förhand etablerad mall, utan måste göras individuellt i varje fall. Med anledning av avgiftens syfte och de brister i proportionalitetshänseende som jag har beskrivit anser jag att

¹⁵⁷ SOU 2001:25, s.135.

¹⁵⁸ Prop 2006/07:105, s. 74 f.

¹⁵⁹ RÅ 2000 ref 66, I och II.

kontrollavgiften är ett straff i artikel 6 mening. I utredningen som föregick kassaregisterlagen diskuterades huruvida kontrollavgiften ska anses omfattad av artikel 6. Inget konkret svar lämnades men det konstaterades att det inte kan uteslutas att så är fallet. Med anledning av detta utformades lagen för att uppfylla de rätts säkerhetskrav som uppställs i artikel 6.¹⁶⁰ Det kan dock ifrågasättas om resultatet av lagstiftarens mödor verkligen träffar målet, vilket kommer att utredas nedan.

7.2 Oskuldspresumtionen

Kontrollavgiften påförs med strikt ansvar. Detta kan anses som en presumtion av skuld.¹⁶¹ Tanken med befrielsegrunden i kassaregisterlagens 27§ är att den ska mildra effekten av det strikta ansvaret.¹⁶² Möjligheten till befrielse ska även prövas ex officio av Skatteverket enligt 27 § 2 st. då skäl föreligger. Detta innebär att samma myndighet som påförde avgiften på eget initiativ kan bedöma om den ska avskrivas. Denna bestämmelse ger i praktiken ingen större rättssäkerhet för den enskilde.

Anståndsreglerna för skattetillägget gjordes mer generösa efter Europadomstolens domar, dessa vidare anståndsregler är dock inte tillämpliga på kontrollavgiften. Enligt skatteförfarandeutredningen bör det finnas ett sådant automatiskt anstånd för kontrollavgiften som för skattetillägget.¹⁶³ De anståndsregler som nu gäller för kontrollavgiften innebär att den skattskyldige innan han har fått sitt ärende prövat måste betala in avgiften om 10 000 kronor.

Det är min åsikt att kassaregisterlagens bestämmelser i sitt nuvarande skick skulle kunna ses som ett brott mot oskuldspresumtionen. Anledningen till detta är att kontrollavgiften påförs med strikt ansvar utan möjlighet till anstånd innan beslutet har tagits upp till prövning av domstol. Trots att domstolen inte dömde för brott avseende oskuldspresumtionen i *Janosevic mot Sverige* ger den vägledning avseende denna fråga. Det var specifika omständigheter i Janosevic -fallet som ledde till bedömningen att artikel 6.2 inte hade kränkts. Men att avgiften kunde krävas in utan domstolsprövning innebar att oskuldspresumtionen hade trätts för när. Majoriteten i fallet ansåg att de speciella omständigheterna i fallet rättfärdigade inskränkningen av presumtionen, medan dissidenten menade att det inte kunde rättfärdigas

¹⁶⁰ SOU 2005:35, s. 189.

¹⁶¹ Warnling-Nerep, i not 146 a.a, s. 151 samt s. 209 f.f.

¹⁶² Prop. 2006/07:105, s. 72

¹⁶³ SOU 2009:58, s. 645 f.f.

och att domslutet borde ha varit att brott mot artikel 6.2 hade begåtts. Vilken bedömning Europadomstolen skulle göra av det strikta ansvaret enligt kassaregisterlagen beror därför på hur prövnings- och anståndsmöjligheterna skulle bedömas. Men ett strikt ansvar är principiellt en inskränkning av oskuldspresumtionen.

Tanken med sanktionsavgifter är att de ska vara ett effektivt medel för att få bukt med lagöverträdelser. Om sanktionsavgifter måste uppfylla de hårdare krav som ställs på straffrättsliga förfaranden skulle de förlora sin effektivitet.¹⁶⁴ Svensk lag begränsas av Europakonventionens ramar, om en sanktionsavgift anses utgöra ett straff enligt artikel 6 måste detta förfarande uppfylla de krav som ställs. Att luckra upp det strikta ansvaret med en befrielsemöjlighet ändrar inte på det faktum att för dem som faktiskt blir påförda avgiften görs detta med en presumtion om skuld. Att bevilja befrielse från en avgift innebär att den överträdelse som har gjorts bedöms vara ursäktlig. Om verkställighet av avgiften tillåts innan denna bedömning har gjorts har man i praktiken presumerat att överträdelsen är ursäktlig.¹⁶⁵

7.2.1 Passivitetsrätten

Skatteverket har befogenhet att utföra vissa efterlevandekontroller i enlighet med lagen. Att skattekontroll skulle ha större utrymme för särskilda arbetsrutiner och långtgående befogenheter att begära in information dementeras av domstolen i *Funke*. Detta fall rörde förvisso en tullmyndighet men det måste anses jämförbart med skattemyndighet. Domstolen kom fram till att det skett ett brott mot passivitetsrätten och att inte ens de speciella krav som omgärdar en utredning av tullmyndigheten kan ändra på detta.

7.2.2 Slutsatser

Det strider mot rätten till en rättvis rättegång att utdöma straffet innan en prövning av skulden har gjorts och i detta sammanhang utgör kontrollavgiften straffet. Syftet med kassaregisterlagen är dock inte att bestraffa ett skatteundandragande, utan att försvåra sådant beteende för att säkra skattebasen. Det torde därför vara mer proportionerligt att vid en första förseelse utfärda en varning. Om näringsidkaren sedan begår ytterligare en överträdelse kan avgiften påföras men då bör automatiskt anstånd medges om ärendet överklagas.

¹⁶⁴ Warnling-Nerep, i not 146 a.a., s. 281.

¹⁶⁵ SOU 2001:25, s. 184.

Förvisso skulle det kunna ses som att näringsidkaren blir tvungen att lämna ifrån sig bevis om sin skuld då Skatteverket till exempel begär att få undersöka kontrollremsan och det visar sig att en förseelse har begåtts. Men eftersom det är en kontroll som har stöd i lag och omfattar en mängd olika verksamheter anser jag inte att det kan anses strida mot passivitetsrätten. Det är inte en åtgärd som syftar till att få en individ fälld, det är en kontroll av en bransch. Det måste anses proportionerligt i förhållande till syftet att tillse lagens efterlevnad. Om Skatteverket däremot genomförde överraskningskontroller av det här slaget i branscher som inte omfattas av kassaregisterlagen skulle en åtgärd av detta slag strida mot passivitetsrätten.

7.3 Kontrollköpet

Eftersom kontrollavgiften, enligt artikel 6, bör anses vara ett straff innebär detta att det handlande som föregår avgiften är ett brott. Det jag ska utreda är om kontrollköpet kan anses utgöra en slags brotts- eller bevisprovokation och vilka konsekvenser detta får. Vidare ska utredas vilken bevisproblematik ett förfarande av detta slag innebär.

Skatteverket gör kontrollköpet med befogenhet i kassaregisterlagen och beslutar på egen hand om genomförande av kontrollköp. Det är en dold kontrollmetod som kan resultera i påförandet av en sanktionsavgift. Exakt hur kontrollköpet genomförs är inte reglerat i vare sig lag, förarbeten eller Skatteverkets föreskrifter. Dessutom finns i lagens förarbeten endast en summarisk bedömning av de rättsäkerhetsaspekter som aktualiseras av en arbetsmetod av det här slaget. I utredningen som föregick lagen diskuteras tillåtligheten av denna typ av dolda kontrollmetoder primärt utifrån ett JO-beslut från 1984, och Europakonventionen nämns överhuvudtaget inte i detta avsnitt.¹⁶⁶

När det gäller brottsprovokation kan vi se likheter med denna och kontrollköpet. Bäggedera innebär att företrädare för det allmänna, tjänstemän respektive polis, genomför ett hemligt förfarande. Det rör sig även i båda fallen om ett brott som begås av individen som är föremål för det hemliga förfarandet. Skillnaden är att tjänstemannen från Skatteverket inte provocerar fram den handling som är brottet. En brottsprovokation innebär att det utan provokatörens agerande inte skulle ha skett något brott genom att han provocerar fram den brottsliga handlingen. Kontrollköpet kan inte anses utgöra någon provokation. Dessutom är

¹⁶⁶ SOU 2005:35, s. 172 f.

tjänstemannen från Skatteverket utbytbar, vem som helst hade kunnat gå in i butiken och inte bli erbjuden kvitto för sitt köp. Vilket innebär att det heller inte är Skatteverkets unika åtgärd som har lett till handlingen.

JO kritiserade ett polisiärt spaningsuppdrag som betecknats som bevisprovokation år 2000.¹⁶⁷ Det bedömdes istället utgöra en otillåten brottsprovokation. Polisen hade placerat ut en motorcykel som lockbete i hopp om att erhålla bevisning om ouppklarade motorcykelstölder. När motorcykeln sedan stals ansågs detta endast utgöra bevisning avseende tillgreppet av den motorcykel som polisen hade placerat ut. En åtgärd av detta slag hade aldrig kunnat resultera i bevisning om de tidigare stölderna. Detta är sant även för kontrollköpet, det bevisar endast att en förseelse har begåtts i det aktuella fallet, genom att kvitto inte har lämnats eller att köpet inte har registrerats. Det bevisar därmed inte att intäkten har ämnats undanhållas från den beskattningsbara inkomsten. Detta innebär att det varken är ett redan begånget eller ett pågående brott som kontrollköpet ger bevis om, utan endast om den förseelse som sker när näringsidkaren inte erbjuder något kvitto. Syftet med en bevisprovokation däremot är att utreda ett redan begånget eller pågående brott.

Kontrollköpet är i likhet med provköpet av folköl¹⁶⁸ en slags dold tillsyn. Med skillnaden att kontrollköpet är lagstadgat, medan det i folkölsfallet var en befogenhet som kommunen själv tilldelade sig. Provköpet av folköl saknade helt lagstöd, JO benämnde detta dold myndighetsutövning och kritiserade kommunen för att ha genomfört dessa provköp. Dold myndighetsutövning får inte förekomma, eftersom detta strider mot legalitetsprincipen. Kontrollköpet däremot är en i lag angiven befogenhet som genomförs av Skatteverkets tjänstemän, vilket innebär att det inte utgör någon dold myndighetsutövning, det är dock en dold tillsyn.

I förarbetena är kontrollköpet beskrivet som en längre process där flera köp ska bilda ett utredningsunderlag som Skatteverket sedan jämför med journalminnet. Enligt lagtexten kan dock den omständigheten att Skatteverket inte erbjuds kvitto av näringsidkaren ensam användas som grund för påförande av kontrollavgift.¹⁶⁹ Att Skatteverket inte erbjuds kvitto vid ett av sina kontrollköp innebär egentligen bara att det bevisats att näringsidkaren inte har

¹⁶⁷ JO 2000/2001 s 118.

¹⁶⁸ *Okonventionella metoder vid tillsyn enligt alkohollagen*, beslutsdatum: 2009-12-18, diarienummer: 2972-2009 samt ovan i detta arbete stycke 6.3.1.

¹⁶⁹ Kassaregisterlagen 9, 24 §§

lämnat kvitto vid detta tillfälle. Det är viktigt att detta inte ses som bevisning för ett slags *modus operandi* hos näringsidkaren. Att kvitto inte lämnas vid ett tillfälle innebär inte att det har bevisats att näringsidkaren har försökt undanhålla intäkter från beskattning. Dessutom kan i sammanhanget frågas hur bevisen som framkommer vid kontrollköpet ska värderas. Beviskravet ska vara lika högt ställt som avseende ett brottmål på grund av artikel 6. De bevis som framkommer vid kontrollköpet måste därför kunna värderas så högt att de enligt svensk rätt uppfyller beviskravet ställt bortom rimligt tvivel. Europadomstolen lämnar bevisvärdering till största delen åt medlemsstaterna men har i vissa fall förespråkat bevisförbud, såsom Saunders som hade fått sin passivitetsrätt kränkt (se stycke 6.2.2). Europadomstolen har även uttalat att det gällande bevisning som framkommit med hemliga metoder måste finnas tillräckliga rättssäkerhetsgarantier. I fallet Khan kom domstolen fram till att det hade funnits möjlighet att bestrida att informationen användes och därmed hade inget brott mot artikel 6 begåtts.¹⁷⁰

7.3.1 Slutsatser

Jag anser inte att kontrollköpet är en brottsprovokation enligt artikel 6, trots att det har vissa likheter. Skälet till detta är framförallt att Skatteverket inte provocerar eller aktivt förmår näringsidkaren att genomföra ett brott. Detta stämmer även med Europadomstolens praxis. Men det kan heller inte anses utgöra en bevisprovokation då det inte rör sig om ett redan begånget eller pågående brott. Kontrollköpet besitter vissa likheter med det provköp av folköl som en kommun genomförde, som sedan kritiserades av JO som stridande mot legalitetsprincipen. Detta provköp ansågs inte vara en lämplig metod för att kontrollera om livsmedelsbutiker genomförde legitimationskontroll vid försäljning av folköl. Det kan dock inte på grund av de likheter som finns mellan kontrollköpet och provköpet av öl sägas att kontrollköpet är en olämplig kontrollmetod. Skälet till detta är att dessa två köp har en fundamental skillnad, nämligen att det ena görs med stöd av lag och det andra saknar lagstöd.

Även Petter Asp menar att Skatteverket med kontrollköpet inte förmår näringsidkaren att göra något som strider mot lagen, det är inte Skatteverket som förmår eller provocerar näringsidkaren att inte lämna kvitto. Kontrollköpet utgör ett normalt beteende för den typ av verksamhet det rör sig om. Att en av Skatteverkets tjänstemän kommer in och köper en vara eller tjänst och att transaktionen avslutas med att kvitto överlämnas är inget utöver ett normalt

¹⁷⁰ Khan mot Storbritannien, 12 maj 2000.

beteende.¹⁷¹ Vad som enligt Kerstin Nyquist däremot skulle kunna anses som en brottsprovokation vore om Skatteverket skulle genomföra kontrollköp hos näringsidkare som Skatteverket på förhand vet inte har något certifierat kassaregister.¹⁷² I ett sådant fall vore ju utgången av kontrollen klar redan innan Skatteverket genomför kontrollköpet, eftersom det är omöjligt för näringsidkaren att registrera köpet på föreskrivet sätt.

Värdering av bevis är i huvudsak en fråga som medlemsstaterna ska sköta själva. Därför har domstolen inte uttalat sig om detta, istället handlar det om att den tilltalade i enlighet med kontradiktionsprincipen ska få höra bevisningen samt få möjlighet att besvara den. När det gäller utredning av pågående eller redan begångna brott har Europadomstolen tillåtit att bevisning från hemliga avlyssningar lagts till grund för en fällande dom, under förutsättning att det funnits tillräcklig möjlighet att överklaga användandet av denna bevisning.¹⁷³ Att Skatteverket låter resultaten från kontrollköpet utgöra huvudbevisning vid påförandet av ett straff torde kunna innebära en konflikt med artikel 6. Detta innebär att ett straff utdöms för vilket beviskravet bortom rimligt tvivel enligt svensk rätt gäller. Detta görs utan att bevisningen har värderats av en domstol. Hänsyn har heller inte tagits till hur bevisningen har åtkommit, inte heller har den skattskyldige fått bestrida användandet av bevisningen.

Att näringsidkaren vid ett enda tillfälle inte erbjuder kvitto, kan resultera i påförande av kontrollavgift. Detta innebär att en momentan glömska eller förvirring kan kosta näringsidkaren 10 000 kronor, vilket jag anser brister i proportionalitetshänseende. Om avgiften påförs för en kvittoförseelse står åtgärden inte i rimlig proportion till förseelsen. Förvisso kan näringsidkaren bli befriad från avgift om det endast rör sig om en kvittoförseelse, då detta enligt lagens förarbeten utgör en grund för befrielse från avgiften.¹⁷⁴ Att avgiften utkrävs innan prövning om befrielse har gjorts strider, som jag har påpekat i stycke 7.2, mot oskuldspresumtionen. Dessutom kommer det att bli oerhört svårt för näringsidkaren att bevisa att det rör sig om en kvittoförseelse, han kan ju knappast använda sig av det obefintliga kvittot som stöd för sin talan.

¹⁷¹ Detta påpekade Petter Asp vid en spontanintervju genomförd med honom den 18 maj 2010.

¹⁷² Denna synpunkt förde Kerstin Nyquist på Svenskt Näringsliv fram vid en spontanintervju genomförd med henne den 12 maj 2010.

¹⁷³ Khan mot Storbritannien, 12 maj 2000.

¹⁷⁴ Prop 2006/07:105, s. 71 f.

8. Sammanfattande synpunkter och egna kommentarer

I detta avslutande kapitel vill jag med utgångspunkt i mina slutsatser redogöra för vissa förslag *de lege ferenda* samt belysa några konsekvenser som lagen i sitt nuvarande skick kan medföra. Dessutom vill jag ta upp en del generella funderingar som har dykt upp under arbetets gång.

De huvudsakliga frågeställningar som har behandlats är:

- Är kassaregisterlagens kontrollavgift att betrakta som ett straff enligt artikel 6?
- Vilken relevans får oskuldspresumtionen enligt artikel 6 i förhållande till lagen?
- Skulle befogenheten att genomföra kontrollköp kunna anses vara en slags brotts- eller bevisprovokation?

Sammanfattningsvis har jag kommit fram till följande.

- Kontrollavgiften utgör ett straff enligt artikel 6.
- Det strikta ansvaret utgör en konflikt med oskuldspresumtionen.
- Förfarandet utgör inga konkreta konflikter med passivitetsrätten.
- Avseende frågan om kontrollköpet utgör en brotts- eller bevisprovokation, är min slutsats att den inte är någondera. Jag anser dock att en kontrollmetod av detta slag kräver tillräckliga rättssäkerhetsgarantier enligt artikel 6.

Kontrollavgiften

Kontrollavgiften uppfyller de kriterier som Europadomstolen har uppsatt för att administrativa avgifter ska anses utgöra ett straff enligt artikel 6. Nämligen att den är avskräckande och bestraffande, vilket belyses av att dess syfte inte är att kompensera den skada som staten har lidit av förseelsen.

Kontrollavgiften utgår med 10 000 kronor oaktat om uppsåt föreligger eller inte, således är fråga om ett strikt ansvar. Proportionalitetsprincipen måste dock beaktas även i dessa fall, vilket följer av den praxis som utvecklats om skattetillägget och artikel 6 Europakonventionen.

Strikt ansvar och proportionalitet

När en sanktion påförs med strikt ansvar innebär detta att ingen hänsyn tas till huruvida förseelsen har begåtts uppsåtligen eller av oaktsamhet, sanktionen påförs endast baserat på objektiva omständigheter. Kontrollavgiften är med största säkerhet att betrakta som ett straff enligt konventionens mening, vilket parat med ett strikt ansvar, betyder att proportionalitetsavvägningar i det individuella fallet blir särskilt viktiga.

Enligt min mening bör möjligheten för rättstillämparen att göra individuella proportionalitetsbedömningar utökas. Det kan ifrågasättas om det är proportionerligt att samma belopp ska gälla alla näringsidkare utan att hänsyn tas till storleken på verksamheten och omsättningen. Ett avsteg från systemet med fast avgift bör därför övervägas. Man skulle också kunna tänka sig att regleringen kompletteras med ett varningssystem, det vill säga att en första förseelse endast resulterar i en varning och att det tidigast vid den andra påförs en kontrollavgift.

För att mjuka upp det strikta ansvaret infördes en möjlighet till befrielse i lagen. Tillämpningen riskerar dock att bli något snäv och till viss del paradoxal. Näringsidkaren kan påföras kontrollavgift för kvittoförseelse, men det faktum att förseelsen endast är en underlåtenhet att erbjuda kvitto utgör en grund för att bevilja befrielse. Det är en något märklig lösning eftersom Skatteverket fattar beslut både avseende avgiften och befrielse från den. Det uppstår i praktiken ett slags moment 22 situation då näringsidkaren ska bevisa att det endast var en kvittoförseelse, eftersom han för att bevisa detta skulle behöva visa upp ett icke-existerande kvitto. Förvisso skulle Skatteverket ha kunnat notera exakt tidpunkt och detaljer för köpet, såsom pris och typ av vara eller tjänst, detta skulle kunna jämföras med kassaregistrets journalminne eller kontrollremsa. Men Skatteverket är trots allt näringsidkarens motpart i detta förfarande. Med anledning av denna bevisproblematik vore det därför lämpligare att inte påföra avgift för kvittoförseelse.

Med en reglering av detta slag har lagstiftaren tagit det säkra före det osäkra, genom att först kräva in avgiften även då det rör sig om gränsfall och eventuellt ringa fall som ska leda till befrielse, först därefter utreds möjligheten till befrielse. Det bör därför införas en bestämmelse om automatiskt anstånd redan när utredning om befrielse pågår, alternativt att det, som jag föreslog ovan, görs en proportionalitetsbedömning redan innan avgiften påförs.

Oskuldspresumtionen

Genom proportionalitetsbedömningen uppmjukas även den presumtion om skuld som det strikta ansvaret innebär. Men att gå så långt som att byta ut det strikta ansvaret till en uppsåts- och oaktsamhetsbedömning skulle kräva en alltför omfattande prövning. Den nu rådande ordningen lägger en stor börda på den skattskyldige som ska behöva hävda sin oskuld mot myndigheten, när han i praktiken har presumerats vara skyldig. Detta måste anses oförenligt med Europakonventionens oskuldspresumtion. Beträffande passivitetsrätten har jag inga förslag på förändringar avseende förfarandet enligt kassaregisterlagen. Skatteverkets befogenheter torde enligt min mening inte leda till att den skattskyldiges passivitetsrätt kränks, under förutsättning att de genomförs enligt lagens lydelse och enbart för att utreda förseelser avseende kassaregisterlagen. En kränkning kan dock uppstå om Skatteverket går utöver sin befogenhet och tvingar fram information om andra brott under kassaregisterlagens fana.

Kontrollköpet och likabehandlingsprincipen

Kontrollköpet är en dold myndighetsåtgärd som ger upphov till flera frågeställningar. Det föreligger bland annat en likabehandlingsproblematik med denna typ av kontroll. Det torde inte vara möjligt att göra kontrollköp hos lagens alla subjekt på grund av den verksamhet de bedriver. Till exempel kontrollköp av tatueringar, skönhetsbehandlingar eller bilreparationer skulle innebära en viss genomförandeproblematik (se stycke 6.4). Trots att Skatteverket har andra kontrollbefogenheter som kan användas på dessa typer av verksamheter innebär detta i praktiken en olikbehandling. Man skulle till och med kunna sträcka sig så långt som att hävda att denna olikbehandling ger vissa verksamheter mer utrymme till att avvika från lagens krav. När det gäller dolda kontrollmetoder är det även svårt att veta om sättet de genomförs på är lika för alla, eftersom det inte finns någon verklig förutsebarhet avseende hur myndigheten går tillväga. För att kontrollköpet ska genomföras på ett enhetligt vis bör en arbetsbeskrivning för dess genomförande utformas. Som det ser ut nu utgörs ramen för denna befogenhet primärt av lagens generellt formulerade bestämmelser. Det finns heller inget som säger att Skatteverket måste kontrollera alla verksamheter eller att de måste dokumentera vilka resultat som erhållits. Skatteverket kan följaktligen välja hur detta kontrollköp ska gå till och hos vilka företagare det ska genomföras. Det finns förvisso effektivitetsskäl som motiverar detta, att Skatteverket med hjälp av överraskningsmomentet ska åstadkomma en kontroll som ser till att hålla näringsidkarna skötsamma. Men överraskningen borde egentligen bara få avse när och hur ofta kontrollen genomförs, inte på vilket sätt den görs. Det måste finnas en

likformighet avseende sättet på vilket kontrollen utförs och alla näringsidkare måste kunna utsättas för samtliga kontrollmetoder.

Skatt och bevisning

Avseende taxering och skattebrott föreligger olika beviskrav. Detta kompliceras av att artikel 6 placerar förfaranden som enligt svensk rätt är administrativa i det straffrättsliga området. Med bevisningen försöker vi slå fast vad som har hänt. Att en domstol bortom rimligt tvivel lyckas knyta den tilltalade till brottet, innebär inte att detta är en sanning. Eftersom vi aldrig kommer att kunna utdöma straff med hjälp av sanningen finns det beviskrav uppställda, när det gäller brottmål ska det ha bevisats bortom rimligt tvivel att den tilltalade har begått brottet. Förfarandet enligt kassaregisterlagen, tillåter att ett straff, kontrollavgiften, utdöms enligt ett lägre beviskrav än *bortom rimligt tvivel*. Enligt till exempel kassaregisterlagens 24 § punkt 1 får Skatteverket ta ut kontrollavgift om näringsidkare som omfattas av lagen ”*inte har ett kassaregister*”. Detta utgör inget beviskrav, det är ett påstående som uttalar någon slags sanning. Detta påstående borde kräva bevisning för att avgiften ska få tas ut. Skatteverket kan hävda att näringsidkaren saknar kassaregister och påföra kontrollavgift på den grunden utan att någon prövning görs. Detta ensidiga beslut är allt som krävs för att avgiften ska få påföras. Det är först vid en prövning av befrielsen eller vid en prövning av domstol som den skattskyldige kan försöka motbevisa denna av Skatteverket bevisade omständighet. Näringsidkaren kan vid denna prövning uppvisa faktura eller kvitto som bevis på att han faktiskt redan då hade införskaffat ett kassaregister, men sådana dokument bevisar inte att kassaregistret faktiskt används i verksamheten. Bevisbördan hamnar här på näringsidkaren.

Ett problem som har identifierats (se ovan stycke 6.3), är att utgången i ett taxeringsmål indirekt påverkar utgången i ett skattebrottsmål som en slags karaktärsbevisning. Avseende kassaregisterlagen skulle detta kunna innebära att olika beviskrav ställs upp för olika verksamheter eller att det som Diesen uttrycker det krävs lägre värderad bevisning för att uppnå samma beviskrav.¹⁷⁵ Hos Skatteverket finns det risk för att en näringsidkare som tidigare har misskött sina plikter betraktas som skyldig redan när misstanke därom uppstår, vilket lär påverka den objektiva bedömningen. Detta skulle kunna innebära att en individ som är känd hos Skatteverket påförs kontrollavgift efter att endast ha underlåtit att lämna kvitto

¹⁷⁵ Diesen, Christian: *Utom rimligt tvivel – om beviskrav och bevisvärdering i brottmål*, Juridisk Tidskrift, nr 2, 1996/97, s. 527.

vid ett tillfälle. Men att det för samma förseelse hos en verksamhet som har skött sig, inte påförs någon kontrollavgift.

Lagens effektivitet

Syftet med kassaregisterlagen är att minska skatteundandragandet i kontantbranscherna. Medlet för att uppnå detta mål är ett obligatoriskt krav på kassaregister kombinerat med efterlevnadskontroll. En lag av detta slag kräver en effektiv kontroll för att den ska följas. Stora samhällsresurser läggs ner på att kontroll av lagens subjekt ska genomföras. Anpassningen till lagens bestämmelser har även inneburit ökade kostnader för lagens subjekt. Det är osäkert hur mycket statens skatteintäkter kommer att öka tack vare denna lag. Skatteundandragandet inom kontantbranscherna har beräknats till 1,5 miljarder kronor årligen. Det finns skäl att betvivla att kassaregisterlagen kommer att medföra en motsvarande ökning i skatteintäkter. Statistik avseende detta kommer att upprättas och det kommer att bli intressant att se vilka summor denna kommer att uppvisa. Det kan emellertid vara vanskligt att låta statistik avgöra om en lag uppfyller sitt syfte. Detta kompliceras även av att skatteintäkterna varierar något från år till år. Det är helt enkelt för många okända faktorer som påverkar resultatet för att kunna knyta eventuella ökade skatteintäkter till kassaregisterlagen. Därför är det snarast omöjligt att göra en sanningsenlig bedömning av om kostnaderna för lagens införande och tillämpning motiveras av vinsterna. Det en lag av denna typ istället möjligen kan uppnå, är att utöva en slags normerande verkan på individen; att det blir en rutin av att sköta kontanthantering via kassaregistret och att redovisa alla intäkter för Skatteverket. Att tvinga verksamheter i kontantbranschen att inneha certifierat kassaregister försvårar men omöjliggör inte skatteundandragandet. All skatt kommer aldrig att kunna drivas in. Det skulle vara omöjligt att genomföra en sådan omfattande kontroll som detta skulle kräva och ett sådant kontrollsystem är knappast eftersträvansvärt. Det är dock lättare att utpeka bristerna i någon annans förslag än att föreslå en egen lösning. Med kassaregisterlagen har man försökt åtgärda ett specifikt problem. Att kritisera denna lösning för att inte vara perfekt vore småaktigt. Lagen kommer förmodligen att öka andelen redovisade intäkter i kontantbranschen, men det går inte att utmäta hur stor denna ökning kommer att bli och frågan är då om detta kontrollsystem är värt de resurser det kräver. Jag vill dessutom påpeka att det är förhållandevis enkelt att kontrollera en bransch med fysisk kontanthantering. Men skatteundandragande sker även i branscher där pengarna aldrig materialiseras utan förblir elektroniska siffror. Sådant skatteundandragande kan inte kommas åt med kassaregisterkrav och regelbundna besök av Skatteverket.

Sverige och Europakonventionen

Min avslutande fundering belyser Sveriges förhållande till Europakonventionen. Den standard som har satts upp av konventionen och dess dömande organ tillämpas inte till fullo av Sverige. Ett exempel på detta är att skattetilläggen inte kallas för påföljd i svensk rätt, trots att lag och rättstillämpning anpassats efter Europadomstolens domar. Detta säger något om hur Sverige förhåller sig till Europakonventionen, trots dessa fällande domar har det inte helt accepterats att mänskliga rättigheter måste beaktas vid beskattning.

Skatteförfarandet utgör förvisso ett område över vilket medlemsstaterna till stor del får bestämma själva. Dessutom bemyndigar principen *margin of appreciation* medlemsstaterna en relativt långtgående rätt att själva bedöma vilka inskränkningar av rättigheter som är nödvändiga. Men det ligger i Sveriges intresse att tillse att rättstillämpning och lag uppfyller konventionens krav. Avseende de redan nämnda skattetilläggen anser jag att en ändring av beteckning på dessa straffavgifter skulle skicka en signal om att Sverige har tagit till sig domen. Det skulle visa att Sverige respekterar Europadomstolens domar.

De svenska domstolarna har gett Europakonventionen högre rang, se stycke 5.3, detta innebär att domstolarna tar ett ansvar för att tillse att Sverige inte döms i Europadomstolen. Önskvärt vore dock att svensk lag är förenlig med Europakonventionen från början. När det gäller kassaregisterlagen har jag i denna uppsats föreslagit vissa ändringar som bör genomföras trots att lagstiftaren anser sig ha utformat lagen i enlighet med artikel 6. I Sverige finns juridisk kompetens för att tillse att våra lagar och rättstillämpning inte strider mot Europakonventionen framöver och tillräcklig vägledning från Europadomstolen finns. Därför är det nu Sveriges uppgift att vidare utreda frågan, innan ytterligare en fällande dom förs till statistiken.

Källförteckning

Offentligt material

Propositioner

Prop. 1993/94:117- Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor

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

Prop. 2006/07:105 - Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen.

Prop. 2008/09:133- Slopad återkommande teknisk kontroll av kassaregister.

Offentliga utredningar

Ds 2005:28 - Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner kring schabloniserade inslag i beskattningen.

Ds 2009: 43 - Närvaroliggare och kontrollbesök. En utvärdering och förslag till utvidgning.

SOU 1993:62 - Rättssäkerheten vid beskattningen.

SOU 1996:116 - Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen.

SOU 1997:111 - Branschsanering – och andra metoder mot ekobrott.

SOU 2001:25 - Skattetillägg m.m.

SOU 2005:35 - Krav på kassaregister - Effektivare utredning av ekobrott.

SOU 2006:58 - Sanktionsavgift istället för straff – områdena livsmedel, foder och djurskydd.

SOU 2009:58 - Skatteförfarandet.

Skatteverkets föreskrifter

SKVFS 2009:2

SKVFS 2009:3

Skatteverkets allmänna råd

SKV A 2009:2

SKV A 2009:3

JO-beslut

Fråga om rättsenligheten av polisens spaningsmetod att använda en inköpt motorcykel av märket Harley-Davidson som "lockbete" i brottsutredningar samt vissa uttalanden om de problem som kan uppkomma till följd av skador på eller vållade av ett polisen tillhörigt motorfordon som är försäkrat - JO 2000/2001 s. 118.

Uttalanden om polisens användning av provokativa åtgärder, infiltratörer och informatörer samt den misstänktes rätt till information om att sådana arbetsmetoder använts, beslutsdatum: 2008-06-25, diarienummer: 1772-2007.

Okonventionella metoder vid tillsyn enligt alkohollagen, beslutsdatum: 2009-12-18, diarienummer: 2972-2009.

Publikationer från Riksåklagaren

Riksåklagarens riktlinjer- RÅR 2007:1 – Handläggning av provokativa åtgärder.

RättsPM 2007:4.

Litteratur

Asp, Petter: *Straffansvar vid brottsprovokation*, Norstedts Juridik, Göteborg, 2001.

Axberger, Hans-Gunnar: *Brottsprovokation – en uppdatering*, Flores Juris et Legum, festskrift till Nils Jareborg, Iustus Förlag AB, 2002.

Cassne, H., Diesen, C., Hammarström, F. & Schauman, J.: *Bevis 3 - Prövning av skattemål*, Norstedts juridik, Stockholm, 1999.

Emberland, Marius: *The Human Rights of Companies - Exploring the structure of ECHR Protection*, Oxford University Press Inc., New York, 2006.

Harris, O'Boyle & Warbrick: *Law on European conventions on human rights*, 2 u., Oxford University Press, New York, 2009.

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995.

Höglund, Mats: *Anstånd med betalning av skatt*, Jure förlag AB, Stockholm, 2004.

Lundqvist, Ulf: *Bevisförbud – En undersökning av möjligheterna att avvisa oegentligt åtkommen bevisning i brottmålsrättegång*, Iustus Förlag, Uppsala, 1998.

Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, 2003.

Nowak, Karol: *Oskyldighetspresumtionen*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2003.

Ovey, Claire & White, Robin: *Jacobs & White - The European convention on the human rights*, 4 u. Oxford University Press, Oxford, 2006.

Palm, Elisabeth & Ericsson, Margaretha: *Att klaga till Europadomstolen*, Jure Förlag AB, Stockholm, 2005.

Påhlsson, Robert: *Konstitutionell skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala, 2009.

Reid, Karen: *A Practitioner's Guide to the European Convention on Human Rights*, 3 u., Thomson/Sweet & Maxwell Ltd, London, 2008.

Trechsel, Stefan, assisted by Sarah Summers: *Human rights in criminal proceedings*, Oxford University Press, Oxford, 2005 (The collected courses of the Academy of European law, no. 12/3)

Van Dijk, Pieter, Van Hoof, G.J.H.: *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Kluwer Law International, Haag, Nederländerna, 1998.

Warnling-Nerep, Wiweka: *Sanktionsavgifter – Särskilt i näringsverksamhet*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010.

Rättsfall

Europadomstolen

Bendenoun mot Frankrike, 24 februari 1994.

Berlinski mot Polen, 20 juni 2002.

Brennan mot Storbritannien 16 oktober 2001.

Edwards och Lewis mot Storbritannien, 27 oktober 2004.

Engel m.fl. mot Nederländerna, 8 juni 1976.

Ferrazzini mot Italien, 12 juli 2001.

Funke mot Frankrike, 25 februari 1993.

Janosevic mot Sverige, 23 juli 2002.

J.B mot Schweiz, 3 maj 2001.

Khan mot Storbritannien, 12 maj 2000.

Lüdi mot Schweiz, 15 juni 1992.

Niemietz mot Tyskland, 16 december 1992

Ruotsalainen mot Finland, 16 juni 2009.

Saunders mot Storbritannien, 17 december 1996.

Schouten och Meldrum mot Nederländerna, 9 december 1994.

Teixeira de Castro mot Portugal, 9 juni 1998.

Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige, 23 Juli 2002.

Regeringsrätten

RÅ 1996 ref. 97

RÅ 2000 ref. 66

RÅ 2004 ref. 17

RÅ 2000 ref. 66 I och II.

Artiklar

Bernitz, Ulf

Europakonventionens införlivande med svensk rätt – en halvmesyr, JT 1994/95, s. 259.

Bjergert, Ulf

Kassaregister – något för alla!, Svensk Skattetidning, 2009:5, s. 485.

Diesen, Christian

HD tillåter karaktärsbevisning, Juridisk Tidskrift, nr. 1, 2008/09, s. 86.

Utom rimligt tvivel – om beviskrav och bevisvärdering i brottmål, Juridisk Tidskrift, nr 2, 1996/97, s. 525.

Ehrenkrona, Carl Henrik

Rättsäkerhetsbegreppet och Europakonventionen, Svensk Juristtidning, 2007, s. 38.

Fast, Katarina

Ny praxis från Europadomstolen om egendomsskydet och administrativa sanktioner – konsekvenser för skatterättsliga sanktioner?, Förvaltningsrättslig tidskrift, 2009/4

Mänskliga rättigheter i EG-skatterätten, Svensk Skattetidning 2008:2, s. 164.

Frändberg, Åke

Om Rättssäkerhet, Svensk Juristtidning, 2000/01, nr 2, s. 269.

Höglund, Mats

Är en effektivare skattekontroll nödvändig? Skattenytt, 2006, s. 704.

Norberg, Claes & Nyquist, Kerstin

"In Sweden we have a system ..." – Regeringsrätten och Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, Skattenytt, 2009, s. 714.

Palm, Elisabeth

Rättspraxis och tolkningsmetoder i Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna, Juridisk Tidskrift, 2003-04, nr. 4, s. 739.

Warnling Nerep, Wiweka

Sanktionsavgifter-criminal charge enligt artikel 6?, Lundin, Fernlund m.fl. (red.), Regeringsrätten 100 år Iustus Förlag, 2009, s. 559.

Westberg, Peter

Förklaringsbörda och knölargument i brottmål – den moderne domarens vapen i kampen mot brottsligheten, Juridisk Tidskrift, Nr 5 1992/93 s. 878.