

Examensarbete i Skatterätt
Juridiska Institutionen vid Stockholm Universitet
Handledare: Katarina Fast

Kassaregisterlagen och Europakonventionen

- Närmare om kontrollavgifterna, art. 6 samt art. 4 i
sjunde tilläggsprotokollet

FÖRORD

Inledningsvis ges ett stort tack till Katarina Fast för hennes handledning vid författandet av denna uppsats. Samarbetet har präglats av intresse, glädje och många lärdomar och tydligt visat på det värde som författandet av en vetenskaplig uppsats för med sig.

En lärandeprocess har flera komponenter varför jag även önskar att framföra mitt tack till Centrum för Rättvisa som givit mig möjligheten att under sensommaren 2009 medverka vid deras fri - och rättighetsinternat. Detta gav tillfälle att genom föreläsningar, seminarier och diskussioner fördjupa sig i diverse frågor avseende mänskliga fri- och rättigheter.

Ett tack riktas även till Gustaf Lindqvist för bistående med värdefulla artiklar.

Avslutningsvis, tack till alla personer som på andra sätt ställt upp med sin tid samt visat förståelse och tålamod. Då ingen nämns är heller ingen glömd.

Författaren, Stockholm 2010

SAMMANFATTNING

Från och med 1 januari 2010 träder en ny lag om kassaregister ikraft; lag (2007:592) om Kassaregister m.m.

Lagen har införts i syfte att skydda seriösa företagare i kontantbranschen från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och öka legitimiteten för skattesystemet. Manipulationer och förändringar av kassaregister i syfte att påverka redovisningen av skattepliktiga intäkter, har sedan länge varit ett problem, som troligen medfört att avsevärda summor har undgått beskattning. Lagen innebär därför att företag i kontantbranschen med en inte obetydlig årsomsättning, måste införa ett särskilt certifierat kassaregister. Med hänsyn till de merkostnader som införandet innebär för företagen har lagens ikraftträdande senarelagts till 2010.

Lagen innebär vidare att en rad nya kontrollinstrument införs, såsom kassaräkning och kontrollköp. Vid överträdelse av kassaregisterlagen kan en särskild kontrollavgift påföras. Nya kontrollinstrument och kontrollavgifter aktualiserar frågor om KRL:s relation till lagen om Europakonventionen för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna.

Denna uppsats tar sikte på kontrollavgifterna och dess överensstämmelse med bestämmelserna i artikel 6 om en rättvis rättegång och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet om förbudet mot dubbelbestraffning. Även bestämmelserna om viten beaktas.

Andra rättigheter kan komma ifråga rörande de nya kontrollinstrumenten och till exempel artikel 8 i Europakonventionen om skyddet för privat- och familjeliv,

hem och korrespondens. Dessa behandlas emellertid inte i detta arbete.

I uppsatsen konstateras att kontrollavgifterna i KRL sannolikt omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Detta främst vid en jämförelse med skattetillägget i taxeringslagen och därutöver i förhållande till de grunder som enligt Europakonventionen konstituerar ett ”brott” enligt artikel 6. Detta aktualiserar frågan om de rättssäkerhetsgarantier som där stadgas är uppfyllda.

Trots att det inte är klarlagt huruvida artikel 6 är tillämplig på kontrollavgifterna enligt KRL, har det i lagen intagits bestämmelser som syftar till att garantera att dessa står i förenlighet med artikel 6.

Det finns inget som tyder på att reglerna om kontrollavgifter i KRL som helhet skulle stå i direkt strid med artikel 6. Däremot kan till exempel upprätthållandet av passivitetsrätten i viss mån diskuteras när det gäller till exempel vitesförelägganden och kontrollavgifter. Därför förordas i uppsatsen att det till exempel bör införas en bestämmelse, som stadgar en informationsskyldighet för SKV avseende inträdet och innebörden av passivitetsrätten. Detta för att bättre garantera att den enskildes rätt enligt artikel 6 inte överträds.

Frågan om kontrollavgifterna och dess förhållande till förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet är oklar. En omsvängning i Europadomstolens praxis under 2009 genom domarna *Zolotukhin mot Ryssland* och *Ruotsalainen mot Finland*, har skapat tolkningsproblem såväl i de allmänna- som förvaltningsdomstolarna om skatterättsliga sanktioner kan medföra dubbel lagföring i strid med artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet. Åtal om skattebrott har avvisats i

allmän domstol eftersom skattetillägg tidigare har påförts. Några klara svar kan inte lämnas och är i sista hand beroende av utfallet i eventuell prövning av skattetilläggsfrågan i Europadomstolen. En dom där domstolen konstaterar att skattetillägg och exempelvis vårdslös skatteuppgift utgör dubbelbestraffning skulle troligtvis innebära att även frågan om kontrollavgifterna i förhållande till exempelvis försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott kan utgöra otillåten dubbelbestraffning. Detta då rekvisiten för dessa brott kan tänkas vara uppfyllda även vid omständigheter som kan leda till påförandet av kontrollavgifter. Det blir här således fråga om en dominoeffekt.

Skulle det inträffa, att vad som anförs ovan förverkligas, bör det snarast till en lösning på problemet. Ett alternativ, som ligger på förslag i Norge, är att skattemyndigheten kan välja mellan påförande av avgift eller anmälan till åklagare. Lösningen är tilltalande då den inte skulle innebära några större systemändringar. Frågan bör dock utredas närmare.

När det gäller frågan om kontrollavgifterna och dess förhållande till proportionalitetsprincipen, bör den anmärkning göras att det i fall där kontrollavgifter påförs, det bör bli aktuellt att beakta dessa vid en senare process i annan domstol. I uppsatsen argumenteras därför för att det i lagen bör intagas en uttrycklig bestämmelse om att proportionalitetsprincipen skall beaktas.

Europakonventionen är ett levande instrument och skattejurister har all anledning att närmare beakta dess artiklar i syfte att garantera de däri stipulerade rättigheterna. Inte bara för mammon, utan även för det

högre goda som ligger i den enskildes rätt att inte utsät-
tas för godtycklig och orättvis maktutövning.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. Inledning.....	9
1.1 Introduktion	10
1.2 Syfte.....	11
1.3 Metod och Material.....	11
1.4 Angränsningar.....	12
1.5 Disposition.....	13
2. Bakgrund	14
2.1 Inledning.....	14
2.2 Europakonventionen	14
2.2.1 Inledning.....	14
2.2.2 Art.6	19
2.2.3 Art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet.....	28
2.3 Kassaregisterlagen.....	35
3. Kassaregisterlagen och Europakonventionen	39
3.1 Inledning.....	39
3.2 Kontrollavgifter.....	39
3.2.1 Art. 6 och kontrollavgifterna.....	41
3.2.2 Otillåten dubbelbestraffning?	46
3.2.2.1 Inledning.....	46
3.2.2.2 Skattetilläggen och dubbelbestraffning	47
3.2.2.3 KRL och dubbelbestraffning	56
3.2.2.3.1 Försvårande av skattekontroll	56
3.2.2.3.2 Bokföringsbrott.....	60
3.2.3 Kontrollavgifterna och proportionalitetsprincipen	61
3.3 Vite.....	62

4. Avslutning	65
4.1 Inledning.....	65
4.2 Sammanfattning och utvärdering.....	65
4.3 Konklusion	68
5. Källförteckning.....	71
6. Rättsfallsregister.....	74

1. Inledning

1.1 Introduktion

Skattelagstiftningen har tidigare varit förbehållen nationalstaten. I och med tillträdet till EU och införlivandet av Europakonventionen i svensk rätt har detta emellertid kommit att förändras. Att inhemsk skattelagstiftning numera måste förhålla sig till andra rättstraditioner och principer innebär en helt ny syn på dess tillämpning.

Lag (2007:592) om Kassaregister m.m. [cit: KRL] har till syfte att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och öka legitimiteten för skattesystemet.⁴ Vad angår lagens ikraftträdande så kommer detta att ske i två steg, det första har redan inträtt och inneburit att 1-8 och 30-32 §§ har trätt i kraft, det andra och avslutande steget sker i och med att lagen träder i kraft fullt ut den 1 januari 2010.

Lagen som sådan föregås av en diskussion runt problemet med skatteundandraganden inom främst kontantbranscherna. Av dessa finns merparten inom detaljhandeln. Trots användandet av olika kassasystem är möjligheterna till skatteundandragande många och det enda sättet var, enligt regeringen, att införa nya krav på kassaregister.⁵ Syfte var vidare att legitimiteten för skattesystemet skulle tänkas öka.⁶

I utredningen till lagen laborerades det med olika system för att komma till rätta med den i ovan stycke

⁴ Prop 2006/07:105 Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, s.1.

⁵ Prop 2006/07:105, Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, s 16 ff.

⁶ Prop 2006/07:105, s.1.

nämnda problematiken. Utredningen konstaterade att de övergripande syfte med ett system för teknisk kontroll var att dels försvåra att intäkter undanhölls från redovisningen samt att förbättra myndigheternas kontrollmöjligheter, detta utan att näringsidkarens administrativa bördor blir för stora. Det underströks vidare att det valda systemet skulle vara rättssäkert.⁸

Förslaget laborerade med i huvudsak tre alternativa system. Det första avsåg ett *kassaregister med vissa funktioner* vilket är ett system med relativt lågt ställda krav, exempel på sådana system finns i 8:5a Alkohollagen. Det andra alternativet avsåg ett system som ur kontrollsynpunkt kunde anses vara det mest lågtgående. Systemet som sådant förutsatte *on-lineuppkoppling* och innebar således att samtliga registreringar skulle registreras i en extern databas. Utredningen konstaterade dock att något sådant system ännu inte existerade i skattekontrollsammanhang. Slutsatsen blev att det tredje alternativet, ett *”lämpligt utformat certifierat system”*, hade störst möjligheter att komma till rätta med problemet. Systemets effektivitet skulle garanteras av en skyldighet att registrera alla transaktioner som företogs samt möjligheter till kontroll att så skedde. Avslutningsvis konstaterade utredningen av de kostnader som var förenade med införandet av denna typ av system var väl motiverade med hänsyn till dess positiva effekter, detta främst ur fiskal synpunkt.⁹

⁸ SOU 2005:35 Krav på Kassaregister - Effektivare utredning av ekobrott, s. 95 ff.

⁹ SOU 2005:35, s. 106 f.

Som nedan kommer att nämnas är lagen ifrågasatt ut flera perspektiv. En vidare diskussion lär följa avseende införandet av denna typ av lagstiftning.¹⁰

Avslutningsvis bör påpekas att det faktum att lagen alldeles nyligen trätt ikraft fullt ut inte innebär att en studie av lagen inte skulle vara intressant. Liknande bestämmelser, som de i KRL, finns även i andra lagar. Flera av dessa bestämmelser har behandlats i praxis och doktrin.¹¹

1.2 Syfte

Jag kommer i detta arbete att studera främst KRL och dess förhållande till Europakonventionen. Fokus kommer att läggas på de bestämmelser i KRL som berör *kontrollavgifter* och *viten*. Som tidigare nämnts i 1.1 finns det liknande bestämmelser i andra lagar. Då lagen alldeles nyligen trätt i kraft fullt ut, kommer jämförelser med andra lagrum att fylla en viktig funktion.

Syftet blir således att söka utröna hur KRL förhåller sig till vissa av de principer och regler som kommer till uttryck i Europakonventionen. Även RF och EG-rätten kommer att beröras i den mån det är nödvändigt för denna studie.

1.3 Metod och Material

¹⁰ Lagen aktualiserar även andra frågor som det finns anledning att beröra. Exempelvis, har frågan om det med hänsyn till den rådande konjunkturen, kan vara lämpligt att införa en lag som innebär ökade kostnader för näringsidkarna diskuterats.¹⁰ Även frågorna om andra samhällsekonomiska konsekvenser kan vara intressanta att behandla. Avslutningsvis bör frågan runt SKV:s möjligheter att vidta tillsyn och särskilda kontrollåtgärder framhållas, då främst dessa bestämmelsers förenlighet med art. 8. Se vidare avsnitt 2.3.

¹¹ Se nedan avsnitt. 2-3 för vidare referenser.

Jag kommer i arbetet att utgå från en rättsdogmatisk metod. Med detta menas att rättsregler, förarbeten, rättspraxis och doktrin studeras för att kartlägga gällande rätt.

Valet av metod är motiverat med hänsyn till syftet med framställningen. Då lagen ännu inte resulterat i någon praxis, kommer denna aspekt givetvis inte kunna behandlas fullt ut. Vad som sägs i 1.1 angående liknande bestämmelser i andra lagrum får emellertid täcka denna brist, detta då praxis baserad på KRL kan följa en liknande utveckling.

1.4 Avgränsningar

Detta arbete avser att beröra KRL och dess förhållande till Europakonventionen. Av lagens 32 paragrafer så skall i detta arbete endast 24-28 §§ avseende kontrollavgifter samt 29 § angående viten studeras närmare.

Europakonventionen kommer att behandlas endast till de delar som är intressanta för den förevarande studien. De artiklar som främst kommer att beröras är art. 6 och art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Det bör dock observeras att dessa artiklar endast behandlas i den del som de är aktuella för detta arbete.¹² Vissa andra artiklar kommer att beröras i förtydligande syfte.

I den mån det är relevant med hänsyn till syftet med studien, kommer EG-rätten och övrig nationell rätt att behandlas.

¹² För en kommentar till Europakonventionen, se exempelvis van Dijk, Pieter och van Hoof, Fried, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, upplaga 4, Antwerpen - Oxford 2006.

1.5 Disposition

I Kap. 2 ges en bakgrund till Europakonventionen och de artiklar som har betydelse för den vidare framställningen. I detta avsnitt ges även en introduktion till Kassaregisterlagen.

Därefter behandlas Kassaregisterlagen och dess förhållande till Europakonventionen i kap. 3. I Kap. 4 följer avslutningsvis en sammanfattning och konklusion.

2. Bakgrund

2.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att ge en introduktion till de grundläggande regler och rättsprinciper som kan tänkas få genomslag vid tillämpningen av KRL. Dessa regler och rättsprinciper har kommit att få en allt större genomslagskraft i och med anslutningen till EU och inkorporeringen av Europakonventionen. Vidare ges en introduktion till Kassaregisterlagen.

Kapitlet är disponerat enligt följande. I 2.1 så följer en inledning, i 2.2 behandlas Europakonventionen och artiklarna 6 samt 4 i sjunde tilläggsprotokollet, avslutningsvis ges det i avsnitt 2.3 en introduktion till Kassaregisterlagen.

2.2 Europakonventionen

2.2.1 Inledning

Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna utgör, i och med *Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna*, svensk rätt.¹³ Ända sedan tiden för dess införlivande i svensk rätt har olika frågeställningar aktualiserats. Det är således nödvändigt för jurister och myndigheter i Sverige att ständigt beakta dessa bestämmelser vid rättstillämpningen.

¹³ Se även RF 2:23.

Jag börjar med att ge en allmän överblick av konventionen och dess grundläggande tillämpningsprinciper. Därefter behandlas de artiklar som har störst betydelse för detta arbete under separata rubriker, vilka är art. 6 om rätten till en rättvis rättegång¹⁴ samt art 4 i det sjunde tilläggsprotokollet om förbudet mot dubbelstraffning.¹⁵

Europakonventionen består av en rättighetskatalog samt elva stycken tilläggsprotokoll som delvis förtydligar och delvis inför nya rättigheter.¹⁶ Av dessa rättigheter är det endast ett fåtal som är absoluta och som inte kan åsidosättas med hänsyn till exempelvis rikets säkerhet eller förebyggande av brott.¹⁷ Observera vidare att det i flera stadganden kan stipuleras att vissa begränsningar är möjliga med stöd av lag. Begränsningen skall dock vara nödvändig för att skydda det demokratiska samhället, det vill säga relativa rättigheter.¹⁸

Det skydd som ges av Europakonventionen tillkommer såväl fysiska som juridiska personer.

Tillämpningsprinciper

Kontrollen av att konventionen följs sker genom möjligheten till enskilda och mellanstatliga klagomål inför Europadomstolen. De begrepp som används i Europakonventionen skall tolkas oberoende innebörden av

¹⁴ Avsnitt 2.2.2.

¹⁵ Avsnitt 2.2.3.

¹⁶ Observera att dessa skall ratificeras separat. Det finns således protokoll som inte gäller alla stater som är anslutna till Europakonventionen.

¹⁷ Jfr art. 15.

¹⁸ Se exempelvis art. 8.2.

motsvarande begrepp inom den nationella rätten, de utgör s.k. *autonoma begrepp*.¹⁹

Mot denna möjlighet till överprövning skall ställas medlemsstaternas "*margin of appreciation*" (skönsmarginal). Innebörden av detta är att staterna har ett visst eget tolkningsutrymme. Vad angår omfattningen av denna *skönsmarginal* inom skatterätten, kan den enligt Moëll vara att anse som omfattande.²⁰ Möjligheten för medlemsstaterna att utnyttja denna begränsas dock i sin tur av en bedömning utifrån proportionalitetsprincipen.²¹ En bedömning som Moëll konstaterar är viktig när det kommer till att bedöma medlemsstaternas skönsmarginal.²²

Innebörden av *proportionalitetsprincipen* är i korthet att de åtgärder som vidtas skall vara nödvändiga för att uppnå syftet. Det skall enligt Europadomstolen råda proportionalitet mellan åtgärden och det intresse som den är ämnad att tillgodose.²³ En konsekvens av detta är att ju mer långtgående åtgärden är, desto starkare skall intresset vara för att den skall anses godtagbar.²⁴

Nämnda princip har stor relevans när det kommer till att avgöra huruvida exempelvis taxeringsrevisio-
ner i alla avseenden kan anses vara förenliga med det

¹⁹ Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, upplaga 3, Nordstedts Juridik 2007, s. 47 f.

²⁰ Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Upp-
laga 1, Juristförlaget i Lund 2003, s. 64. Detta, bör observeras,
gäller främst avseende egendomsskyddet i art. 1 i första tilläggs-
protokollet.

²¹ Syftet med denna skönsmarginal är att Europadomstolen i vissa
fall anser att staterna själva bäst, utifrån sina nationella förutsätt-
ningar bedömer vad som kan vara lämpligt i vissa fall. Se *van Dijk*
o van Hoof, a.a., s. 878 f.

²² Moëll, a.a., s.102.

²³ Danelius, a.a., s. 49 f.

²⁴ van Dijk & van Hoof, a.a., s. 747.

skydd som garanteras den skattskyldige enligt Europakonventionen.

Vad angår de kriterier som tillämpas, kan dessa utläsas ur konventionen i till exempel art. 8 p. 2. Det är emellertid uppenbart att dessa faktorer är något vaga och det finns anledning att citera Moëll som uttrycker det som att "*dess närmare innebörd är svårtolkad*".²⁵ Utöver omständigheten att principen är svårtolkad tillkommer det faktum att det ibland kan vara svårt att bestämma vart gränsen går mot andra viktiga rättsprinciper. Principer som ofta i sin tur innefattar en avvägningsproblematik. När olika principer kolliderar kan lösningen sökas i frågan vilken som är mest proportionerlig.²⁶

Den praxis angående nämnda princip som har utbildats av Europadomstolen är enligt Höglund inte särskilt lättolkad när det kommer till att avgöra vilka intressen, främst i förhållande till statens skönsmargin, som väger tyngst vid vidtagande av åtgärder.²⁷

Principens genomslag, när det kommer till att definiera och skydda de grundläggande fri- och rättigheterna i Europakonventionen kan emellertid inte underskattas. Detta då statens möjligheter att begränsa dessa är avhängig frågan i fall dessa begränsningar är godtagbara utifrån nämnda princip.

Proportionalitetsprincipen kommer även till uttryck i bland annat RF 2:12 och 2:18 1 st. och är således inte okänd inom *svensk rätt*.²⁸ Den har emellertid fått ökat genomslag i och med tillträdet till EG-fördraget

²⁵ Moëll, a.a., s. 16.

²⁶ Risken för cirkelresonemang synes således uppenbar. Jag tror dock inte att denna risk skall överdrivas. Jfr Moëll, a.a., s. 31 f.

²⁷ Höglund, Mats, Taxeringsrevision - Ur ett rättsäkerhetsperspektiv, upplaga 1, Jure Förlag AB 2008, s. 73 f.

²⁸Se även andra bestämmelser som 8 § Polislagen (1984:387).

och inkorporeringen av Europakonventionen.²⁹ Detta framgår tydligt av RÅ 1996 ref 44 där det slås fast att principen ”*måste beaktas av prövande domstolar och myndigheter*”. Principen var även aktuell i mål RÅ 2000 ref 66 angående skattetillägg, där domstolen efter att ha konstaterat att konventionen inte är tillämplig på alla områden (jfr *margin of appreciation*), uttalade följande:

”När det gäller proportionalitetsprincipens tillämpning med anseende på det svenska skattetillegssystemet är detta en fråga som i första hand får bedömas med utgångspunkt i de rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 i Europakonventionen innehåller. Vad som därvid skall bedömas är om det står i överensstämmelse med artikel 6 att på grundval av ett i princip strikt ansvar för oriktigt uppgiftslämnande ålägga någon ekonomiska påföljder som kan komma att uppgå till betydande belopp.”

Domstolen fann att möjligheten att efterge skattetillägget, då detta kunde anses vara ”uppenbart oskäligt” i kombination med att tilläggsbeloppet endast kunde uppgå till en liten del av den skattelättnad som den oriktiga uppgiften kunde medföra, sammantaget innebar att skattetilleggsstiftningen i sig innefattade en rimlig proportionalitetsavvägning.³⁰

Oavsett hur och i vilket sammanhang proportionalitetsprincipen används bör det framhållas att den vid övervägandet av vad en åtgärd får kosta i termer av rättssäkerhet i förhållande till fiskal effektivitet, de argument som talar för eller emot bör redovisas öppet. I fall där

²⁹ Se Moëll, a.a., s. 171.

³⁰ Se Moëll, a.a., s. 173 ff.

valet står mellan två åtgärder, skall företräde ges åt den åtgärd som är minst ingripande för den enskilde.³³

Legalitetsprincipen är grundläggande för tillämpningen av Europakonventionen. Se angående detta, exempelvis art. 6 och 8 där vissa institutioner och undantag endast får inrättas i form av lag. Utformningen av dessa lagar skall även vara av viss kvalitet. Det säger sig själv att det är svårt att dels tillämpa, men även följa, en lag vars tillämpning är något oklar. Då Europakonventionen gäller som svensk lag, skall det säkerställas att de garantier som tillkommer individen inte enbart är teoretiska och illusoriska. Skulle detta inte ske kan saken prövas av Europadomstolen.³⁴

2.2.2 Art.6

Art. 6 i Europakonventionen skall enligt rubriken garantera rätten till en rättvis rättegång och på så sätt upprätthålla rättssäkerheten³⁵. Detta är således syftet, vad detta konkret innebär kommer i viss mån att redogöras för nedan. Det skall emellertid tilläggas att den yttre gränsen för dess tillämpning troligtvis ännu inte är nådd.

³⁶ Ingen artikel i konventionen har renderat en så rikhaltig praxis.³⁷ Det gör en begränsning av den aktuella framställningen nödvändig.

³³ SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen, s. 154 ff.

³⁴ Se angående legalitetsprincipen inom svensk rätt; Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid Inkomstbeskattningen*, Juristförlaget Stockholm 1995 [cit: Hultqvist]. Se även t.ex. van Dijk & van Hoof.

³⁵ Ovey, Clare & White, Robin, *The European Convention on Human Rights*, Upplaga 4, Oxford 2006, s. 162.

³⁶ Observera att denna bestämmelse inte har någon direkt motsvarighet inom svensk rätt.

³⁷ Danelius, a.a., s. 135.

Artikeln kan med hänsyn till syftet med detta arbete delas upp i tre delar (rättigheter) som är relevanta för den vidare framställningen, nämligen följande: (i) *kravet på en rättvis rättegång*,³⁸ *innefattande principer som (ii) passivitetsrätten och (iii) oskuldspresumtionen*. Dessa tre delar kommer, efter en inledning avseende frågan när art. 6 är tillämplig, att behandlas separat.

För att art. 6 skall bli tillämplig krävs att det rör sig om antingen en prövning av någons civila rättigheter och skyldigheter eller en anklagelse för brott. Frågor som berör skatter faller i huvudsak utanför kriteriet; *prövningen av enskilds civila rättigheter och skyldigheter*.³⁹ Vägen in till att art. 6 vad angår skattetillägg och, i fallet KRL; kontrollavgifter, får således sökas via frågan om det rör sig om ett brott.⁴⁰

Av Europadomstolens praxis framgår att frågan om det rör sig om en brottslig gärning är oavhängig av hur gärningen karaktäriseras i den nationella rätten.⁴¹ Observera dock att Europadomstolen inte har att göra en omvänd bedömning. Detta innebär att Europadom-

³⁸ Observera att detta även är rubriken till artikeln. Den följande uppdelningen följer således ur denna grund.

³⁹ Det faktum att skatter faller utanför konventionen har emellertid ifrågasatts. Varför skall exempelvis något som är så strikt reglerat som ett lands skattesystem falla utanför konventionens jurisdiktion? *Se vidare van Dijk & van Hoof, a.a., s. 528 f.*

⁴⁰ Se exempelvis *Janosevic och Västberga Taxi AB mot Sverige*, dom 23 juli 2002, p. 64-65.

⁴¹ S.k. "autonom tolkning", se Danelius, a.a., s. 152. *Se även Warnling-Nerep, Wiveka, "Sanktionsavgifter: Sanktioner i gränslandet mellan straffrätt och förvaltningsrätt, Festskrift till Suzanne Wennberg, 2009, s. 485.* Författaren nämner angående tillämpningen av art. 6 och den s.k. *autonoma tolkningen* att denna artikel garanterar att alltför långtgående nyordningar inte möjliggörs genom att omkaraktärisera de straffrättsligt närliggande sanktionerna till exempelvis administrativa sanktionsavgifter, något som rent systematisk skulle innebära att de faller utanför straffrätten och således inte aktualiserar samma krav på rättsäkerhet.

stolen godtar en sådan karaktärisering oavsett hur trivialt brottet kan anses vara.⁴²

När det kommer till att besvara frågan om huruvida det rör sig om ett brott eller inte tillämpar Europadomstolen de s.k. *Engelkriterierna*.⁴³ Dessa kriterier är följande:

- Klassificeringen i den nationella rätten (a)
- Gärningens natur (b)
- Påföljdens natur och stränghet (c)

Utgångspunkten är att kriterierna är alternativa. Det finns emellertid inget som hindrar att en kumulativ bedömning görs.⁴⁴ Vad angår den inbördes ordningen mellan dessa kriterier skall det tilläggas att de två sistnämnda är att se som de mest betydelsefulla.

(a) Vad angår innebörden av kriteriet nummer ett uppstår problem först när en gärning inte är klassificerad som brottslig inom den nationella rätten. När det kommer till att utröna huruvida sanktionen ändå kan anses utgöra ett brott i konventionens mening, har domstolen att undersöka den aktuella bestämmelsens historia, relaterad praxis och så vidare. Som sagts ovan är detta kriterium det minst betydelsefulla och fungerar ofta endast som utgångspunkt vid bedömningen av de följande kriterierna.⁴⁵

(b) När det kommer till att fastställa huruvida *gärningens natur* kan anses brottslig, tas hänsyn till bestäm-

⁴² Ovey, Clare & White, Robin, a.a., s. 160.

⁴³ Se Engel m.fl. mot Nederländerna, dom den 8 juni 1976.

⁴⁴ Se Lauko & Kadubec mot Slovakien, dom den 2 september 1998. Se även fallet Bendenoun mot Frankrike, dom 24 februari 1994.

⁴⁵ van Dijk & van Hoof, a.a., s. 544.

melsens räckvidd och syfte. Innebörden är således att när en bestämmelse riktar sig till en större allmänhet, risken är större för att det rör sig om en gärning vilken samhället bedömer som brottslig. En snabb jämförelse med de allmängiltiga straffrättsliga bestämmelserna bekräftar detta synsätt; brotten gäller ju alla medborgare. Syftet med en bestämmelse kan i detta sammanhang delas upp i två delar, antingen rör det sig om en bestämmelse som i huvudsak är avskräckande och bestraffande eller så är den reparativ. Överväger de avskräckande och bestraffande elementen, talar det för att bestämmelsen kan anses straffrättslig till sin natur.

(c) Kriteriet *påföljdens natur och stränghet* tar hänsyn till påföljden. Det sker genom en objektiv bedömning och hänsyn tas således inte till den påföljd som döms ut i det enskilda fallet. Exempelvis torde en bestämmelse som sanktioneras med fängelse tala för att gärningen faller in under art. 6 medan ett disciplinstraff kan tänkas falla utanför.

Två rättsfall från Europadomstolen får illustrera hur bedömningen görs huruvida det föreligger ett brott i konventionens mening eller inte.

I *Janosevic och Västberga Taxi AB mot Sverige*⁴⁶ var frågan om de svenska skattetilläggen utgjorde ett straff för en brottslig gärning. Domstolen började med att konstatera att skattetillägget inte var att förstå som en brottslig gärning utifrån den nationella rätten, även om den tidigare hade varit av straffrättslig natur.⁴⁷ Domsto-

⁴⁶ Dom 23 juli 2002.

⁴⁷ Se t.ex. Warnling-Nerep, Wiveka, ”Sanktionsavgifter: Sanktioner i gränslandet mellan straffrätt och förvaltningsrätt, Festskrift till Suzanne Wennberg, 2009, s. 485. Se även SOU 2001:25 Skattetilllägg m.m.

len fann det därför nödvändigt att gå vidare med en jämförelse utifrån de övriga två kriterierna. Domstolen kom fram till att bestämmelserna hade till syfte att säkra skatteförvaltningens behov av information för att kunna genomföra en korrekt taxering. Något som talar för att bestämmelsen är generellt tillämplig. Angående skatte-tilläggets karaktär, konstaterades vidare att dessa har till syfte att sätta press på de skattskyldiga att uppfylla lagens krav. Bestämmelserna ansågs därför vara både avskräckande och bestraffande. Slutsatsen var att bestämmelserna ansågs vara såväl generella samt ha ett både avskräckande och bestraffande syfte. Artikel 6 var således tillämplig.⁴⁸

Frågan om art. 6 tillämplighet var även aktuell i fallet *Inoncêncio mot Portugal*.⁴⁹ Klaganden hade i detta fall ålagts en administrativ avgift för att ha utfört ett arbete på sitt hus utan att först ha ansökt om tillstånd. Domstolen börjar med att konstatera att sanktionen inte är karakteriserad som straffrättslig inom den nationella rätten. Syftet med den administrativa avgiften, fastslår domstolen, är att garantera en god stadsplanering. Avgiften kunde därför inte anses utgöra ett straff av brottslig karaktär som var generellt tillämplig, den var ju endast tillämplig för de fall enskilda önskade bygga om sitt hus. Avseende bedömningen av påföljdens natur och stränghet, konstaterade rätten att avgiften förvisso var hög, men att det inte var möjligt att omvandla straf-

⁴⁸ Se p. 66-68.

⁴⁹ *Inoncêncio mot Portugal*, beslut den 11 januari 2001. Observera att detta rättsfall främst har bäring avseende KRL då det används i förarbetena till nämnda lag avseende frågan ifall kontrollavgifterna faller in under art. 6, se Prop. 2006/07:105, s. 74. Enligt regeringen skall fallet läsas mot bestämmelserna i KRL varför dessa i analogi med detta ger att art. 6 inte är tillämplig.

fet till fängelse.⁵⁰ Vid en sammantagen bedömning, ansåg rätten art. 6 inte vara tillämplig i det aktuella fallet. Målet avvisades.

En jämförelse av målen ger således vid handen att det i det förstnämnda var fråga om en sanktion som tidigare fallit in under nationell straffrätt medan det i det andra fallet var fråga om en sanktion som var instiftad och tillkommen enbart för att fylla ett administrativt syfte - att kontrollera stadsplaneringen. Vidare framgår att bestämmelsen i det andra fallet inte heller var generellt tillämplig, då den i praktiken endast omfattade sådana personer som önskade göra ändringar på sitt hus etc. Jag får anledning att återkomma till frågan om art. 6 tillämplighet senare i arbetet.⁵¹

(i) *Kravet på en rättvis rättegång* innebär att en rättegång skall vara rättvis och rättssäker. Denna rättighet är grundläggande vid tillämpningen av art. 6 och kan omöjligen ges en heltäckande beskrivning inom ramen för detta arbete. De aspekter jag väljer att ta upp är de som har en vidare relevans för detta arbete. Det kan dock rent generellt sägas, att den svenska rätten i huvudsak uppfyller kraven som uppställs i art. 6, med de undantag som framgår av den vidare framställningen.⁵²

(ii) *Passivitetens rätten* ger den som är anklagad för brott rätt att inte bidra till utredning eller bevisning i målet. Syftet med denna rättighet är en konsekvens av rätten till en rättvis rättegång och syftar till att säkerställa

⁵⁰ Observera att Regeringsrätten i RÅ 2000 ref 66 vad angår svensk rätt inte ansåg att det faktum att ett straff inte kunde omvandlas till fängelse i sig inte var att anse som något ”*starkt argument*” mot tillämpningen av Art. 6.

⁵¹ Se avsnitt 3.2.

⁵² Observera att det givetvis finns flera undantag inom andra rättsområden och att min generalisering endast syftade på den skatterättsliga aspekten.

den grundläggande rättigheten att inte behöva föra bevisning mot sig själv.⁵³ Den anklagade kan således förhålla sig passiv och välja att inte medverka i den fortsatta utredningen. Detta gäller oavsett hur allvarligt brottet är.⁵⁴ Frågan när någon är anklagad för brott torde inte utifrån begreppets vardagliga innebörd vara svår att fastställa. Vid tillämpningen av art. 6, är emellertid denna bedömning mer komplicerad. Det är sällan några problem att fastställa när någon är officiellt anklagad för ett brott.⁵⁵ Problemet är istället att det enligt Europakonventionen är möjligt att anse en anklagelse för brott föreligga, trots att denna inte är officiell enligt den nationella rätten.⁵⁶ Bedömningen av huruvida det rör sig om en anklagelse för brott får göras *in casu*. Några generella kriterier för när passivitetsrätten inträder enligt Europakonventionen existerar ännu inte.⁵⁷ Det bör dock observeras att den som är anklagad för brott eller föremål för utredning bör informeras om rätten att förhålla sig passiv snarast möjligt.⁵⁸ Det bör avslutningsvis tydliggöras att passivitetsrätten endast gäller uppgifter från den som anklagas för ett brott. Passivitetsrätten kan således inte åberopas för att undvika att lämna uppgifter om någon annans brott. Inte heller aktualiseras problematiken efter det att en dom vunnit laga kraft.⁵⁹

Frågan om passivitetsrätten gäller även vid skatteutredningen har av Europadomstolen besvarats

⁵³ Se bl.a. *Heaney och McGuinness mot Irland*, dom 21 december 2000.

⁵⁴ van Dijk & van Hoof, a.a., s. 593.

⁵⁵ Jag erinrar här läsaren på vad som sägs i 2.2.1 angående ”*autonoma begrepp*”.

⁵⁶ Ovey, Clare & White, Robin, a.a., s. 162 särskilt not. 13-14.

⁵⁷ Se Prop. 2004/05:164 Tullverkets Brottsbekämpning - Effektivare uppgiftsbehandling, s. 102 f.

⁵⁸ Se *Funke mot Frankrike*, dom 25 februari 1993, ser. A no. 256.

⁵⁹ Ovey, Clare & White, Robin, a.a., s. 162 f.

jakande.⁶⁰ Vad angår passivitetsrätten, och dess tillämpning i skatterättsliga sammanhang, föreligger problem framförallt av den anledningen att påföljder ofta baseras på uppgifter som den skatteskyldige själv lämnar inom ramen för den uppgiftsskyldighet som följer av lag. Följaktligen kan gränsen för när passivitetsrätten inträder vara flytande. Följande två rättsfall får illustrera innebörden av nämnda rättighet.

I *Saunders mot Storbritannien*⁶¹ var frågan om det är förenligt med art. 6 att en person tvingas lämna uppgifter under en utredning, vilka senare används i ett efterföljande brottmål och där leder till en fällande dom. Domstolen konstaterade att intresset att utreda ett brott inte får ta över det skyddsintresse som tillkommer den åtalade enligt art. 6. Det förelåg således ett brott mot art. 6.

I fallet *JB mot Schweiz* hade en person förelagts att inge handlingar rörande information som skulle användas för att utreda frågan ifall personen hade gjort sig skyldig till skatteundandragande, något som i sin tur kunde leda till åtal för skattebrott. Då JB inte efterkom föreläggandet, blev han eftertaxerad och vägran att följa föreläggandet medförde även att han bötfälldes. Domstolen konstaterade till en början att art. 6 var tillämplig.⁶² Därefter var frågan om det är förenligt med art. 6 att en person, genom ett tvångsföreläggande förenat med böter, kunde åläggas att ge ut information som kunde leda till åtal för skattebrott. Domstolen konstaterade att passivitetsrätten inte uttryckligen stipuleras i art.

⁶⁰ Se *JB mot Schweiz*, Dom 3 Maj 2001.

⁶¹ Dom 17 december 1996.

⁶² Se P. 44-51.

6 men att den får anses följa med kravet på en rättvis rättegång.⁶³ Trots att staten (*Schweiz*) gjorde vissa invändningar fann emellertid domstolen att det med hänsyn till syftet med art. 6, att förhindra att en person som var misstänkt för brott kunde utsättas för olämpliga påtryckningar samt att den information som personen hade förelagts att inlämna kunde leda till åtal, inte kunde anses vara förenligt med konventionen att genom ett tvångsförfarande tillskansa sig information. Åtgärden stod därför i strid med art. 6.⁶⁴

Sammanfattningsvis ger de ovan nämnda rättsfallen en indikation på i vilka situationer passivitetsrätten aktualiseras. Observera att det i fallen inte var fråga om det förelåg misstanke om brott enligt nationell rätt.⁶⁵

(iii) Oskuldspresumtionen innebär att en person är oskyldig till dess att motsatsen bevisats och denna skall respekteras av såväl domstolen och myndigheterna som lagstiftaren.⁶⁶ Presumtionen aktualiseras när en anklagelse för brott föreligger. Frågan om när en sådan anklagelse föreligger är komplicerad. Detsamma är fallet med den ovan beskrivna passivitetsrätten, som i vissa fall kan beröra samma frågor⁶⁷ Ett grundläggande pro-

⁶³ Se P. 64.

⁶⁴ Se P. 64, 66 och 71.

⁶⁵ Se för svenskt vidkommande bl.a. Hultqvist, Anders, *Passivitetsrätten vid Skatteutredningar*, Advokaten 1995, s. 9-11. I artikeln konstaterar författaren att passivitetsrätten gäller, men frågar sig samtidigt hur denna rättighet skall skyddas. Frågan besvaras inte uttryckligen utan lämnas över för vidare utredning. Det bör även påpekas att författaren konstaterar att art. 6 är tillämplig vid utredningar avseende påförandet av skattetillägg. För vidare diskussion angående denna fråga se även: Asp, Peter, *Skattetilläggsregleringens förenlighet med Europakonventionen*, JT, nr. 3 2000/01 s. 606, med referenser. I sammanhanget bör det även påpekas Skattekontrollutredningen i SOU 1996:116 *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen* kom fram till att art. 6 inte var tillämplig på skattetillägg.

⁶⁶ van Dijk & van Hoof, a.a., s. 625.

⁶⁷ Danelius, a.a., s. 269.

blem som föreligger är att utröna oskuldspresumtionens förenlighet med strikt ansvar.⁶⁸ Jag återkommer till frågan i senare avsnitt.⁶⁹

2.2.3 Art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet

Av art. 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen följer ett förbud mot dubbelbestraffning (*ne bis in idem*). Detta innebär att en person inte får lagföras för samma sak eller om man så vill, ”samma gärning”.

Det bör här påpekas att utdömande av exempelvis skattetillägg utesluter att den gärning vilken ligger till grund för påförandet kan aktualisera andra påföljder i exempelvis allmän domstol. Av detta följer även att två simultana prövningar av samma gärning men i olika domstolar är förbjudet.

Bestämmelsen gäller endast ”gärningar” begångna inom samma land. Hinder föreligger således inte för en person att straffas för samma gärning i två olika länder, förutsatt förstås att detta är möjligt inom den nationella rätten.⁷⁰ Till detta kommer att en dom skall vara slutgiltig. Detta gäller dock med vissa betydande undantag.⁷¹ Frågan om det kan röra sig om ”samma gärning” låter sig inte enkelt besvaras.⁷²

Det bör redan här påpekas att det för tillämpning av art. 4 i detta fall krävs att art. 6 är tillämplig, då begreppet ”brott” tolkas lika.

⁶⁸ Se exempelvis Asp, Peter, *Skattetilläggsregleringens förenlighet med Europakonventionen*, JT, nr. 3 2000/01 s. 606.

⁶⁹ Se avsnitt 3.2 avseende kontrollavgifterna.

⁷⁰ Danelius, a.a., s. 516.

⁷¹ Om dessa, se art.4 p.2.

⁷² Danelius, a.a., s. 516 f.

Inom skatterätten kan frågan om dubbelbestraffning vara för handen exempelvis om skattetillägg påförs samt ansvar för skattebrott utkrävs. Således är bestämmelsen även aktuell i administrativa förfaranden.⁷³ Vilka konsekvenser förbudet mot dubbelbestraffning kan tänkas få vid tillämpningen av KRL kommer att utvecklas vidare i 3.2 och jag gör här endast en genomgång av problemet runt frågan om vad som utgör ”samma brott”.

I fallet *Rosenquist mot Sverige*⁷⁴ gällde frågan om påförande av skattetillägg samt utdömandet av straff för skattebedrägeri (numera grovt skattebrott) kunde aktualisera förbudet mot dubbelbestraffning. Domstolen gick här in på frågan om brotten kunde ha samma väsentliga element. För brottet skattebedrägeri konstaterade domstolen att det krävdes uppsåt eller grov oaktsamhet. Förutsättningarna för att skattetillägg skulle uttas var emellertid inte lika långtgående, detta kunde således påföras utan att straffansvar för skattebedrägeri aktualiserades. Vidare gick domstolen in på syftet med bestämmelserna och konstaterade att ändamålet med skattetillägget, att säkerställa det nationella skattesystemets grunder genom att införa sanktioner mot oriktiga uppgifter, skilde sig åt från bedrägeribrottet då sanktionen var införd för att avskräcka och inte, som i fallet med bedrägeribrottet, i både avskräckande och bestraffande syfte. Slutsatsen blev således att det förvisso rörde sig om brott men att de skilde sig åt angående de väsentliga elementen i brottsbeskrivningen och att det där-

⁷³ Se t.ex. Franz Fischer mot Österrike, dom 29 maj 2001. application no. 37950/97

⁷⁴ Dom 14 september 2004.

för inte kunde aktualisera förbudet mot dubbelbestraffning.⁷⁵

Avgörandet ovan är tillkommer efter det att skattetilläggsreglerna reformerades år 2003.⁷⁶ I *Rosenquist-målet* refererar Europadomstolen till två avgörande från svenska domstolar; NJA 2000 s. 622 och RÅ 2002 ref 79. Båda fallen aktualiserade frågan om dubbelbestraffning där den gemensamma nämnanen var skattetilläggen. I båda fallen konstaterade domstolarna att de subjektiva förutsättningarna skiljde sig åt i sådan utsträckning att de inte kunde röra sig om samma brott. Något som alltså bekräftades i och med *Rosenquist-målet*.

I konsekvens med *Rosenquist* kom domstolen i NJA 2004 s. 840 fram till samma slutsats vad angår dubbelbestraffningen, enda skillnaden i detta fall var att det rörde sig om miljöbrott respektive miljöstraffavgift.⁷⁷ Domstolen konstaterade att skattetilläggen och miljöstraffavgifterna till stor del liknade varandra. Det förelåg inte några andra omständigheter som kunde medföra något annat ställningstagande än det i *Rosenquist-målet*. Avslutningsvis understryker rätten att en tillämpning av Europakonventionen i syfte att försöka underkänna svensk rätt kräver ett klart stöd i konven-

⁷⁵ Avgörandet har kritiserats i doktrinen. I en artikel i JT nr. 4 2004/05 s. 862 *Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott* så har Per-Ole Träskman riktat kritik mot avgörandet och ställer sig frågande till om två brott med samma objektiva element men olika subjektiva rekvisit verkligen ”väsentligen” skiljer sig från varandra. Det finns skäl att instämma i denna kritik, jag hänvisar emellertid till den vidare framställningen och då främst till redogörelsen av rättsfallet Zolothukin i vilket en liknande situation var för handen men där utgången blev en annan.

⁷⁶ Se Prop 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.

⁷⁷ Se Miljöbalken (1998:808) 29 och 30 kap i dess lydelse vid tiden för domen.

tionen eller i Europadomstolens praxis. Något som alltså inte ansågs föreligga. Talan ogillades.

I förarbetena till 2003 års reform av skattetilläggsreglerna instämde regeringen i den bedömning som gjordes i NJA 2000 s. 622.⁷⁸ Intressant är dock att lagrådet inte delade denna uppfattning till fullo utan konstaterade att det avseende brottet vårdslös skatteuppgift kunde ifrågasättas huruvida det rent konkret faktiskt rörde sig om samma brott. Resonemanget i denna del bygger på det faktum att det som en anpassning till art. 6 i Europakonventionen skulle införas större möjligheter till befrielse från skattetillägget och att då så kunde ske, det i realiteten kunde röra sig om ett krav på oakt-samhet för att skattetillägg skulle påföras. Detta skulle således innebära att det subjektiva rekvisiten i bestä-melserna för skattetillägg och för vårdslös skatteuppgift var desamma och att det då skulle röra sig om två straff för samma brott.⁷⁹

Frågan om förbudet mot dubbelbestraffning var även uppe i NJA 2005 s. 856 där domstolen kom fram till att ett lagkraftvunnet beslut om skattetillägg inte var ett hinder mot att person fälldes till ansvar för vårdslös skatteuppgift. Domstolens resonemang baserade sig på att det inte fanns något stöd i Europadomstolens praxis för att art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet var tillämplig i det aktuella fallet.

I fallet *Carlberg mot Sverige*⁸⁰ var frågan om bokfö-ringsbrott och skattetillägg kunde aktualisera förbudet mot dubbelbestraffning. Talan avvisades av domstolen.

⁷⁸ Prop 2002/03:106, s. 103.

⁷⁹ Prop 2002/03:106, s. 332 f.

⁸⁰ Beslut den 27 januari 2009.

Motivet till detta vara att de båda brotten skilde sig åt i den meningen att skyldigheten att hålla bokföring är separerat från den att betala skatt. När det kommer till påförandet av skattetillägg används således bokföringen endast som ett sätt att konstatera att det föreligger grunder för påförandet av tilläggen. Vad som emellertid är intressant är att domstolen i ett *obiter dictum* konstaterar att eventuella subjektiva rekvisit inte i sig utgör någon grund för att skilja mellan två brott i den mening som avses i art.4.⁸¹

Frågan angående innebörden av det subjektiva rekvisitet kan i viss mån ha fått sitt svar i och med domen i målet *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*.⁸² Det rörde sig i detta fall om såväl administrativa som straffrättsliga sanktioner. Det grundläggande elementet i dessa domar var att *S. Z hade* uppträtt oförskämt. Detta beteende straffades han för, först genom ett administrativt förfarande som inte gick att överklaga och sedan genom att samma omständigheter lades honom till last i ett straffrättsligt förfarande. Domstolen, som på begäran av Ryssland, dömde i stor kammare⁸³ började med en genomgång av tidigare praxis relaterad till art. 4. Slutsatsen blev att denna var rikhaltig och att denna rikhaltighet ledde till rättsosäkerhet. I syfte att uppnå en enhetlig tillämpning av artikeln började domstolen med en genomgång av äldre praxis och kom fram till tre huvudsakliga angreppssätt ("*approaches*").

⁸¹ Se p. 67.

⁸² Dom 10 februari 2009.

⁸³ En möjlighet som följer av art. 27 och 43 i konventionen. Detta tolkas av *Lindkvist, Gustaf i Skattenytt 5 2009, s. 298* som ett förtydligande och därmed nyskapande av rättsläget avseende vad som kan utgöra otillåten dubbelbestraffning.

Det första rörde fallet *Gradinger mot Österrike*.⁸⁴ Personen i detta fall hade dömts för vårdslöst vållande till annans död samt därefter påförts administrativa böter. Domstolen konstaterade i detta fall att de båda påföljderna grundade sig på samma handling ("same conduct") och att det därför förelåg en otillåten dubbelbestraffning.

Det andra sättet att närma sig frågan om dubbelbestraffning grundade sig på fallet *Oliveira mot Schweiz*.⁸⁵ I fallet hade en person först dömts för att inte ha kunnat kontrollera sin bil i trafiken och därefter för att genom vårdslöst handlande ha orsakat fysiskt lidande. Enligt domstolen var handlandet ett typiskt exempel på *en* handling som orsakat flera brott. De olika brotten bedömdes i separata domstolar. Domstolen konstaterade emellertid att det inte förelåg hinder mot att samma förfarande prövades i två domstolar, särskilt i detta fall då det förvisso rörde sig om en gärning men två separata brott. Dock rekommenderade domstolen att det vid gärningar som här förelåg, prövning av samtliga brott bör underkastas prövning av en och samma domstol. Sammanfattningsvis förelåg inget brott mot art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet (*se även Göktaan mot Frankrike*⁸⁶).

Det tredje angreppssättet innebar att fokus lades på utrönandet av den brottsliga handlingens huvudsakliga element ("essential elements"). I fallet *Franz Fischer mot Österrike*⁸⁷ konstaterade domstolen att art. 4 tillät lagföring för flera gärningar emanerande från *en* brottslig

⁸⁴ Dom 23 oktober 1995.

⁸⁵ Dom 13 juli 1998.

⁸⁶ Dom 2 juli 2002.

⁸⁷ Dom 29 Maj 1997.

gärning. Domstolen ansåg emellertid att det inte skulle stå i enlighet med art. 4 att en person dömdes för olika brott när gärningen endast var marginellt annorlunda (*"nominally different"*). Vid en bedömning *in casu* konstaterade domstolen att den tilltalade hade dömts i ett administrativt förfarande för att ha kört berusad och därefter dömts för brottet oaktsamt vållande till annans död. Då båda brotten grundades på det faktum att han varit berusad, samt att gärningsbeskrivningarna endast överlappade varandra marginellt, konstaterade domstolen att det förelåg ett brott mot art. 4.

Av det ovan anförda drog domstolen slutsatsen att en gärning var densamma då den grundades sig på antingen *samma fakta* (*"identical facts"*) eller fakta som var *väsentligen desamma* (*"facts which are substantially the same"*).⁸⁸ Vidare yttrar sig domstolen om att det vid en undersökning huruvida det rör sig om samma gärning (*"same offence"*), fokus skall ligga på de konkreta faktiska omständigheterna gällande samma person och som sammanhänger i tid och rum vilkas existens är nödvändig för att säkerställa en fällande dom eller att inleda ett straffrättsligt förfarande.⁸⁹ När väl detta hade konstaterats går domstolen in på bedömningen *in casu* och kommer där fram till att det enda som skiljer de två fallen åt är att det straffrättsliga förfarandet även innefattade ett påstått hot mot en polis. Genom att först konstatera att de straffrättsliga bestämmelserna fick anses ha samma rekvisit som de administrativa, och att den skillnaden angående hotet mot polismannen i sig inte var ett nödvändigt rekvisit för att aktualisera den straffrättsliga be-

⁸⁸ Se P. 82.

⁸⁹ Se P. 84.

stämelsen, kommer domstolen fram till att det rör sig om åtal för gärningar som är väsentligen desamma.⁹⁰ Förbjuden dubbelbestraffning förelåg således (se även *Ruotsalainen mot Finland*⁹¹ där domstolen kom till samma slut).⁹²

Efter denna redogörelse för praxis relaterad till art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet är det bar att konstatera att rättsläger för tillfället är osäkert. Jag återkommer till frågan i analysen.⁹³

Avslutningsvis, har det ifrågasatts om rätten att inte straffas två gånger för samma sak, inte kan anses följa redan av art. 6 och rätten till en rättvis rättegång. Frågan har besvarats nekande⁹⁴ och efter tillkomsten av art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet torde en vidare diskussion inte vara nödvändig.⁹⁵

2.3 *Kassaregisterlagen*

Som nämns i inledningen till detta arbete har KRL tillkommit i syfte att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens. Med detta menas att näringsidkare som konkurrerar med lägre priser, på grund av att vissa inkomster inte redovisas, skall få det svårare att undgå att

⁹⁰ Se P. 97. Se även NJA 2005 s. 856 angående det ”tidigare rättsläget” som nu kan tänkas ha förändrats i och med att det numer kan anses föreligga praxis som kan verka som stöd för att vårdslös skatteuppgift och skattetillägg kan tänkas utgöra samma gärning.

⁹¹ Dom 16 juni 2009.

⁹² En vidare analys av dessa rättsfall följer i avsnitt 3.2.2.2.

⁹³ Se avsnitt 3.2.

⁹⁴ Danelius, a.a., s. 516.

⁹⁵ Utom möjligtvis i de länder som inte har ratificerat det sjunde tilläggsprotokollet, således inte Sverige.

betala skatt och på så vis ges en orättmätig konkurrensfördel.⁹⁶

Lagen är enligt 2 § tillämplig på alla som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Av 3 § följer vissa undantag, bl.a. för obetydlig kontantförsäljning, samt där skattskyldighet inte föreligger och slutligen i branscher och försäljningsformer med särskild lagstiftning.⁹⁷

Vidare följer det av 9-10 §§ att all försäljning och annan löpande användning skall registreras, detta skall sedan framgå av kassaregistret. Ett kvitto skall alltid erbjudas kunden. Förfarandet anses vara nödvändigt för att uppnå lagens syften.⁹⁸

Ovan nämnda syfte ligger bakom bestämmelsen i 11 § som stadgar en anmälningsskyldighet för den som omfattas av lagen att anmäla innehav av de kassaregister som används i verksamheten.⁹⁹ Dessa kassaregister skall vidare enligt 12-14 §§ vara certifierade.¹⁰⁰

I 15-23 §§ finns vidare bestämmelser om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder. De förra bestämmelserna syftar till kontroll av att samtliga kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav samt att dessa är certifierade.¹⁰¹ De senare i sin tur avser kundräkning, kvittokontroll, kontrollköp och kassain-

⁹⁶ Prop 2006/07:105 Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, s.1. Se även Skatteverkets pressmeddelande, 2009-12-11, ”Granskning visar behov av kassaregisterlagen”. I meddelandet redogörs för en granskning av 500 företag, en åtgärd som föranledde att 300 ärenden överlämnades till åklagaren för åtal.

⁹⁷ Prop 2006/07:105, s. 34 ff.

⁹⁸ Prop 2006/07:105, s. 28.

⁹⁹ Prop 2006/07:105, s. 52.

¹⁰⁰ Det bör här observeras att 13 § i och med *Prop 2009/09:133 om slopad återkommande teknisk kontroll av kassaregister* har tagits bort och inte ersatts. Motivet till detta är att bestämmelsen helt enkelt ansågs som onödig, se nämnda förarbete, s. 10.

¹⁰¹ Prop 2006/07:105, s. 55.

ventering, införandet av dessa typer av kontroller motiverades, enligt regeringen, av att de är nödvändiga för att syftet med lagen skall uppnås.¹⁰²

I lagens 24- 28 §§ finns vidare bestämmelser om kontrollavgifter. Syftet med bestämmelserna är primärt att avskräcka de skattskyldiga från att inte använda, eller att manipulera kassasystemet. Reglerna är således tillkomna i syfte att komplettera bestämmelserna om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder för att tillsammans med dessa skapa en hög efterlevnad av regelverket.

Reglerna om kontrollavgifter ansågs vidare nödvändiga som ett komplement till skattetilläggen, detta då dessa skulle vara effektivare i och med att de kunde utlösas av lätt konstaterbara överträdelse. Regeringen påpekade emellertid att denna effektivitet inte fick medföra att rättssäkerheten åsidosattes.¹⁰³

Grundavgiften är på 10 000 kr, men kan vid upprepade överträdelse höjas till 20 000 kr. Är överträdelsen ringa bör avgift inte tas ut. Det har i lagstiftningsarbete förekommit diskussion ifall dessa avgifter faller in under art. 6 i Europakonventionen. Regeringen kom fram till att detta kanske var fallet och man införde därför bestämmelser vilka skulle garantera att lagen inte stod i strid med de rättigheter som följer av nämnda artikel.¹⁰⁴ Jag får anledning att återkomma till denna fråga i analysdelen av detta arbete.¹⁰⁵

¹⁰² Prop 2006/07:105, s. 63. Redan befintliga kontrollåtgärder ansågs inte tillräckliga. Även bestämmelserna om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder är intressanta att behandla utifrån Europakonventionen, och då främst art. 8. Detta faller emellertid, som sagts i inledningen, utanför detta arbete varför en vidare redogörelse förbigs.

¹⁰³ Prop 2006/07:105, s.69 f.

¹⁰⁴ Prop 2006/07:105, s. 69 ff.

¹⁰⁵ Se avsnitt 3.2.1.

Utöver kontrollavgifterna ges SKV enligt 29 § möjlighet att vid vite förelägga näringsidkaren att vidta rättelse. Bestämmelsen motiveras av att det kan tänkas uppkomma situationer där påförandet av kontrollavgifter inte kan anses tillräckliga för att få näringsidkaren att medverka till att uppfylla lagens krav. Det finns ingen övre gräns för hur stort belopp som kan åläggas.¹⁰⁶ Se vidare bestämmelsen andra stycke vilken är en anpassning till art. 6 i Europakonventionen och den därifrån emanerandes passivitetsrätten.¹⁰⁷

Bestämmelserna avseende kontrollavgifter och viten kommer att behandlas mer utförligt i nästa avsnitt varför jag hänvisar läsaren till denna del för en utvecklad analys.¹⁰⁸

Avslutningsvis bör de avslutande bestämmelserna i 30-32 §§ nämnas. Dessa avser möjligheter till undantag från lagen, SKV:s möjligheter att meddela bemyndiganden samt bestämmelser om förfarandet. Ingen av dessa kommer närmare att beröras varför en vidare redogörelse här förbigås.

¹⁰⁶ Prop 2006/07:105, s. 75 ff.

¹⁰⁷ Prop 2006/07:105, 97 f. Se även avsnitt 2.2.2.

¹⁰⁸ Se även Skatteverkets ställningstagande, 2009-04-07, ”Mjuk tillämpning av lagen om kassaregister”. I skrivelsen säger SKV att det viktigaste är att lagen fungerar på sikt och att det därför ges viss respekt för marknaden att anpassa sig. Detta p.g.a. svårigheten att få fram certifierade kassasystem.

3. Kassaregisterlagen och Europakonventionen

3.1 Inledning

I ljuset av den i föregående avsnitt givna bakgrunden är det här tillfälle att närmare analysera bestämmelserna om kontrollavgifter och viten och dess förhållande till Europakonventionen.

I avsnitt 3.2 behandlar *kontrollavgifter* och dess samhörighet med skattetilläggen samt dessas förenlighet med art. 6 och proportionalitetsprincipen, i detta avsnitt behandlas även problematiken om förbudet mot dubbelbestraffning. I 3.3 behandlas frågan om *vit* och dessas förenlighet med *passivitetsrätten* som följer av art. 6.

3.2 Kontrollavgifter

Som ovan konstaterats behövs det, för uppnåendet av lagens syften, att det finns vissa krav på hur ett kassaregister rent praktiskt skall fungera. Säkerställandet av att detta system uppfyller kraven sker genom att SKV genomför *tillsyn*.¹⁰⁹ Vidare krävs för kontrollen av att registreringen i dessa system sker på ett korrekt sätt, kontrollen av detta sker genom de *särskilda kontrollåtgärderna*.¹¹⁰ Nästa steg blir således att kombinera dessa olika typer av kontroller med någon form av sanktion. För

¹⁰⁹ Se avsnitt 2.3.

¹¹⁰ Se avsnitt 2.3.

detta ändamål så har det i lagen införts bestämmelser om *kontrollavgifter*.¹¹¹

Av 24 § följer att en kontrollavgift på 10 000 kr kan uttas, en summa som sedan tillfaller staten. Sker inte rättelse inom viss tid, aktualiseras en ytterligare avgift på 20 000. Motivet bakom summan av avgifterna är att dessa skall verka avskräckande. Uttaget av avgift kan endast ske en gång per tillfälle; antalet ”fel” har således inte betydelse för beloppet.¹¹²

Det finns här anledning att ifrågasätta det faktum att avgiften inte är differentierad i förhållande till exempelvis omsättningen. Kritiken framförs i förarbetena av en del remissinstanser.¹¹³ Schablonavgifter kan emellertid vara motiverade av förenklingsskäl.

Ansvar för överträdelse enligt lagen skall bedömas strikt. Eventuell subjektiv bedömning får således ske genom möjligheten till nedsättning av beloppet enligt 27 §. Denna bestämmelse, som utformades efter lagrådets förslag, innebär en anpassning till art. 6 i Europakonventionen och dess krav på rättssäkerhet.¹¹⁴ Bedömningen av om särskilda skäl föreligger skall enligt regeringen vara nyanserad och inte allt för restriktiv.¹¹⁵ En liknande bestämmelse i 16 § BKL var aktuell i RÅ 2009 ref 18, där domstolen först konstaterade att skyldighet förelåg att föra personalliggare, men;

”Regeringsrätten anser dock, eftersom det ska göras en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av skäl för befrielse

¹¹¹ Prop 2006/07:105, s. 69 f.

¹¹² Prop 2006/07:105, s. 72 f.

¹¹³ Prop 2006/07:105, s. 68 f.

¹¹⁴ Se bl.a. *Janosevic och Västberga Taxi AB mot Sverige*. Införandet av bestämmelsen innebär även en anpassning till oskuldspresumtionen som följer av art. 6, se avsnitt 2.2.2.

¹¹⁵ Prop 2006/07:105, s. 75.

*och då bestämmelserna nyligen införts, att det måste ha varit svårt för bolaget att avgöra att en särskild personalliggare krävdes vid den tillfälliga serveringen, jfr prop. 2005/06:169 s. 54 och 129. Regeringsrätten anser därför att det finns särskilda skäl för att befria bolaget från kontrollavgiften”.*¹¹⁶

Utgången är logisk med tanke på proportionalitetsprincipen och det faktum att det i detta fall rörde sig om relativt ny lagstiftning.¹¹⁷ Sannolikt kommer domstolarna i framtiden inte vara lika generösa.¹¹⁸ Det kan tänkas att en liknande bedömning kan göras avseende KRL.¹¹⁹

Nedan utvecklas två specifika problemområden avseende kontrollavgifter och deras förhållande till art.6 (3.2.1) och art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet (3.2.2). Avslutningsvis behandlas kontrollavgifternas förhållande till proportionalitetsprincipen (3.2.3).

3.2.1 Art. 6 och Kontrollavgifterna

Skattetillägget är en administrativ avgift som kan påföras i samband med den årliga inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Bestämmelser om detta finns i Taxe-

¹¹⁶ Se även motsvarande lokution i RÅ 2000 ref 66, avsnitt 2.3 i Regeringsrättens domskäl.

¹¹⁷ Se även RÅ 2000 ref 66. Observera att avgörandet även understryker vikten av att oskuldspresumtionen, som kommer till uttryck i art. 6, beaktas. (se angående avsnitt 2.2.2)

¹¹⁸ Se lokutionen ”*inte alltför restriktiv bedömning av skäl för befrielse och då bestämmelserna nyligen införts*”.

¹¹⁹ Se även Kammarrättens i Göteborgs dom den 8 januari 2010 (mål nr. 5251-09). Till följd av brister i personalliggaren hade klaganden påförts en kontrollavgift. I domen konstaterar domstolen att den aktuella verksamheten (caféverksamhet) faller under BKL. Då den aktuella överträdelsen, med hänsyn till att verksamheten som sådan var av ringa omfattning, bedrevs ideellt samt var hänförlig till ett tillfälligt förbiseende, uppfylldes rekvisiten för ”särskilda skäl” i 16 § BKL. Domstolen gjorde vidare en särskild hänvisning till syftet med lagen, att komma åt svartarbete, och att det därför inte kan vara skäligt att påföra kontrollavgift där brottslig avsikt saknas. Klaganden befriades helt från kontrollavgiften.

ringslagen (1990:324) [cit: TL] kap 5. Skattetilläggen har ändå sen dess tillkomst varit under diskussion.¹²⁰

Kontrollavgifterna i KRL har i förarbetena jämförts med skattetilläggen.¹²¹ Argumentationen synes vara densamma som anförs angående kontrollavgifterna i BKL.¹²²

Regeringen problematiserar kontrollavgifternas förenlighet med art. 6 utifrån två huvudpunkter. Dessa är dels den begränsning av beloppet som utdöms samt dels det faktum att sanktionen endast träffar en begränsad del av skattekollektivet.

Vad först angår beloppsgränsen, uppgår kontrollavgiften till maximalt 20 000. Detta skall sedan ställas mot skattetillägget, som i teorin kan uppgå till oändliga summor. Vad angår summan av tillägget är denna inte helt irrelevant när det kommer till att bestämma huruvida en sanktion kan utgöra ett brott i konventionens mening.

Frågan var aktuell i fallet *Morel mot Frankrike*¹²³ där sökanden gjorde gällande att han inte fått möjlighet till förhandling inom skälig tid, en rättighet som följer av art. 6. Domstolen börjar med att konstatera att det inte rörde sig om en prövning av hans civila rättigheter och skyldigheter och att det därför var nödvändigt att undersöka huruvida det momstillägg som påförts kunde anses utgöra en anklagelse för brott i konventionens mening.¹²⁴ Domstolen går därefter vidare och jämför det aktuella fallet med de kriterier för en kumulativ be-

¹²⁰ Se nu senast i SOU 2009:58 Skatteförfarandet, s. 501 ff.

¹²¹ Se Prop 2006/07:105, s. 73 ff.

¹²² Se Prop 2005/06:169 Effektivare Skattekontroll m.m., s. 52 ff.

¹²³ Beslut 3 juni 2003.

¹²⁴ Se avsnitt 2.2.2.

dömning som kommer till uttryck i fallet *Bendenoun mot Frankrike*¹²⁵, som också det rörde en skattesanktion.¹²⁶ De kriterier som uppställdes var följande: (i) om skatte-reglerna omfattade alla skattebetalare (ii) tillägget väsentligen utgjorde en påföljd för att avskräcka från nya överträdelse (iii) tillägget påfördes med stöd av generella regler i syfte att avskräcka och bestraffa (iv) tillägget uppgick till ett betydande belopp och kunde omvandlas till fängelse. *In casu* kom domstolen fram till att de tre förstnämnda kriterierna var uppfyllda men att det fjärde, frågan om det rörde sig om ett betydande belopp, inte kunde anses uppfyllt. Summan det rörde sig om i fallet var 4450 franska francs, en summa som alltså inte ansågs tillräcklig.¹²⁷ Talan avvisades.

Det bör dock observeras att frågan om beloppet storlek inte i sig är avgörande vid en jämförelse med *Engel-kriterierna*.¹²⁸ Fallet *Morel* torde dock utgöra den undre gränsen.

Det andra argumentet, att bestämmelsen inte är generellt tillämplig, baseras på fallet *Inoncêncio mot Portugal*¹²⁹. Fallet, som rörde administrativt påförda avgifter för uppförande av byggnad utan sökande av erforderligt tillstånd, har förvisso vissa likheter med kontrollavgifterna. Frågan som aktualiserades, angående bestämmelsernas räckvidd, kunde emellertid inte med säkerhet sägas utesluta tillämpningen av art. 6.

¹²⁵ Dom 24 februari 1994.

¹²⁶ Jfr avsnitt 2.2.2 och utgångspunkten i de s.k. *Engel-kriterierna*.

¹²⁷ Vid början av år 1993 så var 100 SEK värt ca 130 franska franc, något som skulle innebära att det motsvarande beloppet i Sverige skulle vara ca 3400 (källa: Riksbanken). Denna summa ligger, med hänsyn taget till inflationen (23 % ökning sedan 1993, ca 4200 sek, källa SCB), under den summa som aktualiseras vid kontrollavgifterna.

¹²⁸ Se avsnitt 2.2.2.

¹²⁹ Se avsnitt 2.2.2.

Resultatet blev att det enligt regeringen inte helt kunde uteslutas att art. 6 var tillämplig varför de rättssäkerhetsgarantier som där uppställs skall vara uppfyllda.¹³⁰

Denna slutsats kan anses logisk vid en jämförelse med *Engel-kriterierna*. Syftet med bestämmelsen är att verka avskräckande och bestraffande.¹³¹ Argumentet att det endast är näringsidkare som berörs, torde inte heller hålla vid en jämförelse med kriterierna. Lagen gäller ju generellt för den del av skattekollektivet som omfattas av lagen, ett antal som inte torde vara ringa, inte heller kan man bortse från att det i fallet *Inoncêncio* endast rörde sig om en avgift vars syfte var att upprätthålla en god stadsplanering, och inte som i fallet med kontrollavgifterna i KRL, att främja skattebetalningen och därigenom göra något som ur ett fri- och rättighetssynpunkt torde vara mer ingripande än att förvägra någon att bygga till på sitt hus.¹³²

Utöver detta skall påföljdens natur och stränghet inte bedömas utifrån vad som faktiskt skulle kunna dömas ut, denna bedömning skall istället ske på rent objektiva grunder.¹³³

Höglund tar upp aspekten angående det ringa beloppet¹³⁴ och han anser att detta inte har en avgörande

¹³⁰ Prop 2006/07, s. 74 f.

¹³¹ Se Prop 2006/07, s. 69.

¹³² Fallet torde i viss mån även ha mist sin relevans då det anger en gränssättning som var nödvändig före klarläggandet att skattetiläggen utgör ett straff enligt art. 6.

¹³³ Se avsnitt 2.2.2.

¹³⁴ Vad angår beloppets storlek så har det givetvis betydelse hur den skatteskyldiges situation ser ut i övrigt. Det skulle exempelvis kunna tänkas att ett mindre företag med liten omsättning träffas betydligt hårdare av avgiften än ett större företag. Denna fråga aktualiserar givetvis vissa gränsdragningsproblem avseende argumentationen. Jag tror dock att det, i enlighet med vad Höglund anför, inte är relevant att stödja sig på beloppets storlek utan istället lägga

betydelse då kontrollavgifterna i BKL har stora likheter med skattetilläggs preventiva funktion.¹³⁵ Något som stöds av fallet *Morel*. Höglunds argumentation torde, med tanke på att bestämmelserna och motiveringen i förarbetena är i stort sett desamma, ha bäring även avseende KRL.¹³⁶

Med ledning av vad som ovan anges, vågar jag konstatera att art. 6 är tillämplig på kontrollavgifterna.¹³⁷ Detta främst med hänsyn till att bestämmelserna är generella i den meningen att dessa kan påföras samtliga företagare som bedriver näringsverksamhet¹³⁸ och som träffas av lagen samt att de belopp vartill avgifterna uppgår i de flesta sammanhang inte kan ses som ringa.¹³⁹

Med detta sagt öppnar sig en ytterligare dimension av frågeställningar. De flesta av dessa har redan förutsetts vid KRL:s tillkomst då regeringen hela tiden har ställt sig frågande till huruvida art. 6 är tillämplig

avgörande vikt vid frågan om kontrollavgifternas *preventiva funktion*. Se även DS 2009:43 *Närvaroliggare och Kontrollbesök - En utvärdering och förslag till utvidgning*, s. 95 f. Invändningarna mot kontrollavgifter avser i detta fall främst att avgiften inte står i rimlig proportion till förseelsen. Det kan tänkas att denna aspekt kan få bäring även avseende en argumentation runt frågor om kontrollavgifternas påförande i förhållande till företagets storlek, således fråga ifall dessa står i rimlig proportion till företagets omsättning. Observera att det i nämnda DS, s. 129 ff., utesluts att en differentiering av avgiften införs, argumentationen tordes främst falla tillbaka på att ett sådant förfarande skulle bli allt för kostsamt att administrera.

¹³⁵ Höglund, a.a., s. 171 ff. Inom doktrinen har den åsikten framförts att frågan om avgiftens höjd snarare är en egendomsskyddsfråga och inte en art. 6 fråga, se Coban, Riza, *Protection of property right within the European Convention on Human Rights*, upplaga 1, Ashgate Publishing Limited, 2004. En vidare diskussion frångås dock här.

¹³⁶ Detta synsätt bekräftas i DS 2009:43, s. 48 f.

¹³⁷ Jfr *Warnling-Nerep, Wiveka*, a.a. s. 499 ff.

¹³⁸ Att regeringen försöker argumentera runt denna aspekt kan rent objektivt sett synes vara befängd. Skulle man kunna kringgå dylika bestämmelser genom att dela upp eventuella sanktioner på flera lagar med begränsade tillämpningsområden och på så sätt kunna kringgå konventionens kriterium avseende generell tillämplighet? Detta kanske är syftet?

¹³⁹ Se argumentationen ovan avseende fallet *Morel*.

eller inte. Detta kunde, som sagt, inte uteslutas varför lagen utformades utifrån de rättssäkerhetsgarantier som följer av art.6.

Regeringen bortsåg emellertid från en intressant fråga, nämligen den angående kontrollavgifterna och förbudet mot dubbelbestraffning.¹⁴⁰ Frågan har fått ökad aktualitet efter några nya avgöranden från Europadomstolen och kommer att behandlas i följande avsnitt.

3.2.2 Otillåten dubbelbestraffning

3.2.2.1 Inledning

Om kontrollavgifterna faller in under art. 6 så aktualiseras de rättssäkerhetsgarantier som följer av denna bestämmelse.¹⁴¹ Detta har förutsetts under lagstiftningsarbetet och det har i lagen införts bestämmelser som garanterar att dessa inte kommer i konflikt med den nämnda artikeln.

Ett nytillkommet avgörande från Europadomstolen ger emellertid anledning att ifrågasätta hur vissa delar av lagen förhåller till andra delar av konventionen.¹⁴²

Frågan som uppkommer är ifall de svenska bestämmelserna om kontrollavgifter kan komma i konflikt med art. 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, den bestämmelse som stadgar ett förbud

¹⁴⁰ Problematiken berörs emellertid kortfattat i den utredning som låg till grund för lagstiftningen, se SOU 2005:35, s. 135 ff.

¹⁴¹ Se avsnitt 2.2.2.

¹⁴² Sergey Zolotukhin mot Ryssland, dom 10 februari 2009. Se även Göktaan mot Frankrike.

mot dubbelbestraffning.¹⁴³ Innebörden av ordet brott är detsamma som i art. 6 varför kriterierna för när det rör sig om ett brott i den senare artikelns mening har bäring även angående den förra.¹⁴⁴

Framställningen kommer att ta sin utgångspunkt i skattetilläggen och dess förhållande till förbudet mot dubbelbestraffning (3.2.2.2), jag kommer därefter att behandla dubbelbestraffning och dess aktualitet i förhållande till KRL (3.2.2.3), därefter kommer denna aspekt utvecklas utifrån vissa brottsbestämmelser, se avsnitt 3.2.2.3.1 om brottet försvårande av skattekontroll och avsnitt 3.2.2.3.2 angående bokföringsbrott.

3.2.2.2 Skattetilläggen och dubbelbestraffning

Med erinrande om den tidigare redogörelsen för dubbelbestraffningsproblematiken i avsnitt 2.3 följer här en närmare genomgång av framförallt fallet *Zolotukhin* men även senare svensk praxis.

Till att börja med är det angeläget att konstatera att det i fallet *Zolotukhin* rör sig om ett annat rättsområde än det skatterättsliga och att dess effekter på exempelvis skattetilläggen, och i förlängningen även kontrollavgifterna i KRL, får te sig en aning osäker. När denna reservation väl gjorts finns det anledning att göra en mer ingående analys av domen. Domen som sådan kan dock redan här sägas innebära att rättsläget är en aning oklart.¹⁴⁵

¹⁴³ Se avsnitt 2.2.2-3.

¹⁴⁴ van Dijk & van Hoof, a.a., s. 980.

¹⁴⁵ Se SOU 2009:58, s. 564.

En fråga som har behandlats i förarbetena¹⁴⁶ och även inom doktrinen¹⁴⁷ är om domstolen, när den talar om fakta (*"facts"*), menar konkreta eller abstrakta rättsfakta.

Med *konkreta rättsfakta* avses fakta som rent faktiskt har inträffat i det aktuella fallet. *Abstrakta rättsfakta* avser istället de rättsfakta, som finns i en rättsregel vars uppfyllande är nödvändigt för att regeln skall kunna tillämpas (rekvisit).

Lindkvist påpekar att rätten tidigare ofta har tagit hänsyn till de abstrakta rättsfakta som förelegat i målet och då inte ansett dessa vara desamma.¹⁴⁸ Detta anser han emellertid ha förändrats i och med avgörandet i *Zolotukhin*.¹⁴⁹

Resonemanget som anförs av Lindkvist har bäring i domskälen. Det finns således anledning att hålla med i denna del. Emellertid går han i nästa led in och konstaterar, helt korrekt, att de abstrakta rättsfakta (rekvisiten) som anförs i målet även måste täckas av omständigheterna i det aktuella fallet, d.v.s. konkreta rättsfakta. Något som han vidare konstaterar kan vara svårt avseende skattetiläggen då dessa till skillnad från exempelvis vårdslös skatteuppgift inte har några subjektiva rekvisit. Något som i strikt juridisk mening utesluter att det kunde röra sig om samma brott. Han avfärdar dock denna invändning som *"för teoretisk"* och att det inte heller står i förenlighet med konventionen.¹⁵⁰

¹⁴⁶ Se SOU 2009:58, s. 564.

¹⁴⁷ Lindkvist, a.a., s. 298. Han hänvisar även i denna del till p. 79, 80 och 84 i *Zolotukhin-målet*.

¹⁴⁸ Jfr ovan refererade rättsfall daterade innan *Carlberg-avgörandet*.

¹⁴⁹ Lindkvist, a.a., s. 301.

¹⁵⁰ Lindkvist, a.a., s. 302.

Jag kan hålla med Lindkvist på den punkten att det skulle te sig allt för teoretiskt att förhålla sig så strikt till relationen mellan konkreta och abstrakta rättsfakta. Jag tror dock att denna problematik, i vart fall angående vissa fall, kan anses överskattad. Enligt vad han själv anför finns det i 5:14 TL en bestämmelse om befrielse från skattetillägg där hänsyn kan tas till subjektiva omständigheter. Det finns här anledning att påminna om vad lagrådet säger i förarbetena till reformen av skattetilläggsreglerna där de anför att det i realiteten kan anses föreligga ett krav på oaktsamhet vid påförandet av skattetillägg.¹⁵¹ Detta i kombination med vad som anförs av Lindkvist angående detta synsätts förenlighet med konventionen torde enligt min mening kunna öppna upp för en mer nyanserad bedömning.

Den slutsats som Lindkvist kommer fram till med anledning avgörandet i *Zolotukhin-målet* kan emellertid göra diskussionen ovan, angående den eventuella existensen av ett i ”realiteten” föreliggande subjektivt rekvisit vid påförandet av skattetillägg, överflödigt. Detta då de konkreta omständigheterna i målet kommit att innefatta eventuella subjektiva rekvisit när domstolen gör bedömning av huruvida det rör sig om samma, eller väsentligen samma, fakta i de båda målen.¹⁵² Detta synsätt finner även stöd i domstolens uttalanden i *Carlberg-målet*.¹⁵³

Att det som i brottet vårdslös skatteuppgift rör sig om oaktsamhet som är grov istället för som vid skattetilläggen, enligt resonemanget ovan, ”vanlig oaktsam-

¹⁵¹ Prop 2002/03:106, s. 332 f.

¹⁵² Lindkvist, a.a., s. 303.

¹⁵³ Se ovan, samma avsnitt.

het” torde med ledning av vad som anförs ovan angående fallet *Zolotukhin* inte heller innebära att det inte skulle röra sig om samma brott.¹⁵⁴

Med största sannolikhet innebär därför fallet, med de reservationer som anförs ovan, ett nytt rättsläge som kan sägas förändra synen på skattetilläggen och dess förhållande till vissa skattebrott avseende förbudet mot dubbelbestraffning.¹⁵⁵

Ett ytterligare fall där frågan behandlas och som dessutom handlar om skatterättsliga sanktioner är *Ruotsalainen mot Finland*¹⁵⁶. Omständigheterna i fallet var sådana att en person hade stoppats i en vägkontroll, vid denna kontroll uppdagades att det fordon han förde var tankat med ett lägre beskattat bränsle. Enligt finsk lag skulle ett sådant förfarande anmälas till ansvarig myndighet. Då så inte skett dömdes han för ringa skattebedrägeri och påfördes en särskild tilläggsskatt.¹⁵⁷ Efter det att denna dom vunnit laga kraft, påfördes personen emellertid en ytterligare avgift på grund av samma handling, denna gång i form av en särskild bränsleavgift.¹⁵⁸

Precis som i *Zolotukhin* kom således frågan huruvida det förelåg en otillåten dubbelbestraffning att aktualiseras. Utgångspunkten för rätten var därför att, utifrån omständigheterna, avgöra ifall de båda påföljder som påförts grundade sig på samma eller väsentligen

¹⁵⁴ Se fallet *Zolotukhin* p. 97 där domstolen konstaterar att ”minor disorderly acts” (som avsåg det administrativa straffet) inte innehöll några element som skiljde från ”disorderly act” som var den formulering som användes avseende den straffrättsliga regeln.

¹⁵⁵ Lindkvist, se a.a., s. 303.

¹⁵⁶ Dom 16 juni 2009.

¹⁵⁷ Se P. 6, 7 och 17.

¹⁵⁸ Se P. 8.

samma fakta.¹⁵⁹ Precis som i fallet *Zolotukhin*, gör domstolen en genomgång av de konkreta omständigheterna i fallet och jämför dessa med lagbestämmelserna på vilka de olika besluten grundades. Slutsatsen av denna genomgång är att det båda förfarandena grundade sig på det faktum att bilen hade tankats med ett lägre beskattat bränsle. Med detta sagt konstaterade domstolen att det rörde sig om i stort sett samma omständigheter (*"facts which are substantially the same"*). Förfarandet stod således i strid med art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet.¹⁶⁰

En analys av rättsfallet ovan ger att Europadomstolen inte heller i detta fall gör en uttrycklig distinktion mellan vilka fakta som avses, konkreta eller abstrakta?

I ljuset av *Zolotukhin*, och vad som ovan anförs av Lindkvist, torde stöd finnas för påståendet att det är de konkreta omständigheterna som är relevanta vid ett avgörande av frågan huruvida det föreligger en otillåten dubbelbestraffning. Domstolen säger även uttryckligen att det faktum att den ena bestämmelsen varpå påföljden grundades krävde uppsåt, inte hade någon avgörande betydelse för frågan i fall det kunde röra sig om väsentligen samma omständigheter. En ytterligare intressant anmärkning är den att det, precis som i *Zolotukhin*, görs en referens till syftet med art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet, något som enligt Lindkvist även det talar för att ett nytt rättsläge kan vara för handen. Det sagda styrks avslutningsvis av det faktum att målet avgjordes i stor kammare.

¹⁵⁹ Se P. 50.

¹⁶⁰ Se P. 56-57.

Avslutningsvis finns det här anledning att redogöra för *Regeringsrättens dom den 17 september 2009*¹⁶¹. Fallet, som är det senaste från högsta instans där frågan om dubbelbestraffning aktualiserades efter *Zolotukhin* och *Ruotsalainen*.¹⁶² Fallet rörde en person som först dömts för skatteförseelse i allmän domstol och sedan påförts skattetillägg. Domstolen inledde med att ge en bakgrund till skattetilläggen och det faktum att det lyfts ur det rent straffrättsliga systemet och istället är att se som administrativa avgifter. Detta kopplades i sin tur till den dömande verksamheten och uppdelningen i allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar. Dessa domstolar tillgodoser, enligt rätten, behovet av ett effektivt och rättssäkert sanktionssystem. Vidare går domstolen in på det faktum att det svenska påföljdssystemet innehåller bestämmelser som har till syfte att samordna påföljder. Detta för att den sammanlagda påföljden skall stå i rimlig proportion till brottet. Rätten hänvisar i detta fall till 5:14 TL, som ger möjlighet till nedsättning av skattetillägget. Utöver det görs en hänvisning till 29:5 BrB som innebär att exempelvis ett påfört skattetillägg kan beaktas, i mildrande riktning, vid straffmätningen. Vad angår förhållandet till rättsfallen *Zolotukhin* och *Ruotsalainen* anförs endast att dessa domar förvisso kan anses utgöra en utveckling av praxis, men att det med hänvisning till tidigare domar, bl.a. *Rosenquist*, inte kan leda till någon förändring av rättsläget för svenskt vidkommande. Med hänvisning till tidigare praxis samt det faktum att det svenska systemet innehåller garantier för att det sammanlagda straffet inte blir oproportionerligt

¹⁶¹ Mål nr 8133-08.

¹⁶² Observera att domstolen tar upp frågan *ex officio*.

hårt i förhållande till brottet fann därefter rätten att det inte förelåg någon otillåten dubbelbestraffning.

Det finns anledning att vara kritisk mot domen. Följande citat får verka som utgångspunkt.

”En alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater, utan att för den skull den rådande ordningen med fog kan påstås kränka grundläggande mänskliga rättigheter.”

Vad som ovan anförs skulle kunna tolkas som så att domstolen tycker att det vid prövning av frågan om dubbelbestraffning skall tas hänsyn till det faktum att flera länders rättsystem innehåller liknande regler och att vissa former av dubbelbestraffning kan anses tillåtna av den anledningen att motsatsen skulle leda till *”svåröverskådliga konsekvenser”*. Detta skulle således innebära en relativisering av mänskliga rättigheter då dessa skall vägas mot statens kostnad för dess upprätthållande. Konsekvensen av detta mål blir troligtvis att frågan kommer att prövas i Europadomstolen.¹⁶³

Med anledning av domen i Regeringsrätten finns det vidare anledning att beakta två avgöranden från Hovrätterna. Dessa avgörande berör samma problematik, den enda skillnaden är att det i fallet från Regeringsrätten var fråga om skattetillägg som påförts efter domen i brottmålet, medan det omvända är fallet i avgörandena från Hovrätterna.

¹⁶³ Det bör tilläggas att domstolen tidigare har underkänt resonemang som går ut på att ett förfarande kan anses ”opraktiskt”, medlemsstaterna har ju en skyldighet att garantera att konventionen följs, se ang. *J.B. mot Schweiz* P. 70.

Det senaste avgörandet är från Göta Hovrätt.¹⁶⁴ Den åtalade hade i det fallet påförts skattetillägg. Därefter hade denne dömts för grovt skattebrott i tingsrätten. Domen överklagades till Hovrätten som började med att redogöra för rättsläget innan *Carlberg, Zolotukhin* och *Ruotsalainen*. Domstolen gör därefter bedömningen att Europadomstolen i och med dessa avgöranden har haft för avsikt att ändra praxis. Med ledning av detta konstaterar rätten att det inte längre kan fästas avgörande vikt vid frågan om subjektiv teckning vid bedömningen ifall det rör sig om samma brott i konventionens mening. Hovrätten ansåg därför att det förelåg sådan klart stöd i Europadomstolens praxis som krävs för att underkänna de svenska bestämmelserna.¹⁶⁵ Således konstaterade domstolen att det var väsentligen samma omständigheter som låg till grund för såväl påförandet av skattetilläggen som åtalet för grovt skattebrott. Målet avvisades således på den grund att det stred mot förbudet mot dubbelbestraffning i RB 30:9 samt art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

Vad angår det andra Hovrättsavgörandet, skall jag inte gå in på detta i detalj, utan endast konstatera att det gick i linje med Regeringsrättens dom den 17 september 2009 och att det således inte förelåg grund för att anse otillåten dubbelbestraffning föreligga.¹⁶⁶

Med anledning av ovan anförda rättsfall, skall det här konstateras att rättsläget är oklart, det finns dock viss grund för att våga påstå att systemet med de svenska skattetilläggen och dess förhållande till förbudet

¹⁶⁴ Göta Hovrätt, beslut den 30 oktober 2009, mål nr. B 6-09

¹⁶⁵ Jfr NJA 2000 s. 622 och NJA 2005 s. 856.

¹⁶⁶ Svea Hovrätt, dom den 26 oktober 2009 i mål B 5421-08

mot dubbelbestraffning kommer att redas ut då nämnda domar prövas av Europadomstolen.¹⁶⁷

För att klargöra rättsläget, föreligger det således två linjer inom svensk rätt avseende frågan om dubbelbestraffning föreligger vid påförandet av skattetillägg i förhållande till åtal för vissa brott. Det bör dock påpekas att avgörande från de allmänna domstolarna ännu inte har fullt prejudikatvärde då frågan ännu inte prövats av Högsta Domstolen. Det är således, i dagsläget, fördelaktigare för den enskilde att först påföras skattetillägg och att därefter åtalas för brott. Förutsatt förstås, att frågan prövas av Göta Hovrätt. Detta kan, milt uttryckt, anses som otillfredsställande.

Observera vidare att domen från Göta Hovrätt vid skrivande stund fått PT i Högsta Domstolen och att en dom förväntas under våren 2010.

¹⁶⁷ Se *Leidhammar, Börje, Inte Otillåten Dubbelbestraffning med både skattebrott och skattetillägg*, FAR SRS INFO nr 10 2009. Författaren ifrågasätter framförallt Regeringsrättens dom på den grund att domstolen hänvisar till att det inom svensk rätt föreligger en samordning av påföljdssystemet där en dom i exempelvis ett mål där skattetillägg påförs kan beaktas vid straffmätningen vid en fällande dom i en brottmålsprocess. Som Leidhammar påpekar så är denna fråga emellertid irrelevant då förbudet mot dubbelbestraffning är en processuell regel som skall förhindra att "samma gärning" prövas två gånger, något som alltså inte förhindras genom att påföljderna i viss mån samordnas. Det kan ju fortfarande röra sig om två prövningar av "samma sak"! Författaren påpekar vidare att det även inom det finska systemet, som var aktuellt i fallet *Ruotsalainen*, finns en samordning av påföljderna. Något som emellertid inte hindrade Europadomstolen från att anse att förbudet mot dubbelbestraffning hade kränkts. Se vidare *Norberg, Claes & Nyquist, Kerstin, "In Sweden we have a system ..."*, *Skattenytt* 11 2009. Författarna är inne på samma linje som Leidhammar och understryker även att *Rosenquist-fallet* får anses vara överspelat. Vidare så ger författarna en redogörelse för statens "margin of appreciation", vilket enligt dem kunde tänkas utgöra den enda grunden för utgången i Regeringsrätten. Författarna kommer emellertid till den slutsatsen att denna princip inte är tillämpbar varför de, som jag tolkar det, inte finner något giltig grund för rättens argumentation och ställer sig därför frågan på vilken rättslig grund beslutet vilar. Se även redogörelsen ovan samt hänvisningarna till artiklarna av Lindkvist.

Skulle denna prövning leda till att skattetilläggen faller, kommer även frågan om kontrollavgifterna i KRL och dess relation till vissa brott, inom ramen för förbudet mot dubbelbestraffning, att ställas på sin spets. De resonemang som anförts nedan ämnar belysa två av de brott som kan komma i fråga avseende KRL och dess förhållande till förbudet mot dubbelbestraffning.

3.2.2.3 KRL och dubbelbestraffning

Frågan blir då om något av det som sägs ovan kan tänkas bli aktuellt vid påförandet av kontrollavgifter enligt reglerna i KRL.

Jag har i föregående avsnitt konstaterat att kontrollavgifterna med största sannolikhet faller under art. 6 i konventionen, något som alltså per automatik gör att de även kan aktualiseras vid en tillämpning av art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet.¹⁶⁸ Jag konstaterade vidare att, ifall påförandet av skattetillägg och samtidigt ansvar för brott kan utgöra otillåten dubbelbestraffning, detta även torde få konsekvenser för kontrollavgifterna i KRL.

När det kommer till att ställa bestämmelserna om kontrollavgifter i KRL mot eventuella straffbestämmelser är det främst *försvårande av skattekontroll* (10 § skattebrottslagen, SFS 1971:69) och *bokföringsbrott* (BrB 11:5) som aktualiseras. Jag skall nu behandla dessa brott och dess förhållande till kontrollavgifterna och art. 4 var för sig.

3.2.2.3.1 Försvårande av skattekontroll

¹⁶⁸ van Dijk & van Hoof, a.a., s. 980.

För försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen döms den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådana skyldigheter att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras.

Enligt förarbetens till denna bestämmelse avser lokutionen ”åsidosätter (...) eller sådana skyldigheter att föra och bevara räkenskaper” skyldigheter, vid sidan av bokföringslagens regler, att enligt vissa andra skattelagar föra och bevara räkenskaper.¹⁶⁹

KRL innebär att vissa försäljare är skyldiga att registrera sin försäljning i ett kassaregister. Detta är en sådan skyldighet utanför bokföringslagens regler som avses i ovanstående stycke. I förarbetena har bedömningen gjorts att den som bryter mot denna skyldighet kan komma att dömas för försvårande av skattekontroll.¹⁷⁰

Bestämmelsen att registrering i kassaregister skall ske finns i 9 § KRL, denna bestämmelse är sanktionerad genom möjligheten att påföra kontrollavgifter enligt 24 § p. 6. Således föreligger möjlighet att otillåten dubbelbestraffning kan vara för handen. Detta kan ske på olika sätt som, med ledning av den argumentation ovan angående skattetilläggen och det ”nya rättsläge” som eventuellt kan tänkas föreligga, kan delas upp i två möjliga scenarier, (i) och (ii). Dessa utvecklas nedan.

¹⁶⁹ Prop 1971:10 Förslag till skattebrottslag, s. 260.

¹⁷⁰ SOU 2005:35, s. 196.

Jag utgår från att art. 6 är tillämplig på kontrollavgifterna.¹⁷¹ Detta innebär per automatik att kontrollavgifterna även aktualiserar bestämmelsen i art. 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.¹⁷² När det sedan kommer till problemet om det krävs att ett subjektivt rekvisit är uppfyllt eller inte kan ovan nämnda uppdelning vara på sin plats.

(i) Det enklaste scenariot är det som går i linje med vad som anförs ovan av Lindkvist, att det subjektiva rekvisitet inte kommer att spela någon avgörande roll så länge som det föreligger ”*samma väsentliga fakta*”. Med ledning av detta, kan det vid en bedömning *in casu* vara möjlig att komma till slutsatsen att den handling som låg till grund för kontrollavgiftens påförande även ligger till grund för ett åtal för vårdslös skatteuppgift.¹⁷³ I detta fall skulle det således föreligga förbjuden dubbelbestraffning, och talan skulle därför avvisas p.g.a. processhinder. Nedan följer det andra scenariot.

(ii) Skulle rättsläget inte utvecklas i enlighet med vad som anges i (i) kan en annan argumentationslinje stå öppen, nämligen den som utgår från möjligheten att det i realiteten föreligger ett krav på oaktsamhet för påförandet av skattetillägg. Problematiken har berörts ovan.¹⁷⁴

Frågan är således om den möjlighet till befrielse från kontrollavgifterna som stadgas i 27 § KRL, kan sägas innebära att det i praktiken föreligger ett krav på oaktsamhet för att kontrollavgifterna skall påföras.

¹⁷¹ Se avsnitt 3.2.2.2.

¹⁷² Se avsnitt 3.2.2.2.

¹⁷³ Se avsnitt 3.2.2.2.

¹⁷⁴ Se avsnitt 3.2.2.2 angående skattetilläggen och det subjektiva rekvisitet.

Detta gäller då särskilt vid bedömningen om när särskilda skäl föreligger, en bedömning som enligt regeringen skall vara nyanserad och inte allt för restriktiv.¹⁷⁵

Vad som sägs ovan angående skattetilläggen och det som anförs av lagrådet i förarbetena till 2003 års reform av skattetilläggen får anses ha bäring även avseende kontrollavgifterna i KRL och den möjlighet till befrielse från dessa som följer av 27 §.¹⁷⁶ En dylik tolkning av reglerna finner emellertid inte något stöd annat än i det anförande av lagrådet som nämns ovan.¹⁷⁷ Ett möjligt stöd för nämnda linje kan emellertid finnas i det principiella uttalande angående syftet med art. 4 i konventionen som görs i *Zolotukhin-målet* där domstolen konstaterar att bestämmelsen skall förhindra en process där någon kan komma att straffas igen för samma gärning.¹⁷⁸ Detta stadgande skall sedan läsas i ljuset av vad domstolen säger angående nödvändigheten av att de fri- och rättigheter som följer av konventionen inte får vara teoretiska och illusoriska, utan att de istället skall kunna tillämpas i praktiken.¹⁷⁹ Oavsett vad som anförs ovan i (i) angående möjligheterna att bortse från denna ”subjektiva problematik” med ledning av avgörandet i *Zolotukhin*, har jag här önskat visa på möjligheten att med stöd i lagrådets argumentation och de principiella uttalandena som Europadomstolen gör, ifrågasätta ifall detta kan anses öppna upp i vart fall en liten möjlighet att argumentera för att det i realiteten, i vart fall under vissa omständigheter, kan sägas uppställas ett krav på oakt-

¹⁷⁵ Prop 2006/07:105, s. 75.

¹⁷⁶ Prop 2002/03:106 s. 332 f.

¹⁷⁷ Jfr genomgången av praxis i 3.2.2.2.

¹⁷⁸ p. 83.

¹⁷⁹ p. 80.

samhet. Detta framförallt då en annan tolkning kan tänkas innebära att den rätt som följer av art. 4 blir illusorisk.

Att det föreligger någon skillnad mellan ”*grov oaktsamhet*” och ”*vanlig oaktsamhet*” bör, enligt vad som anförs ovan, inte heller det innebära att gärningarna skiljer sig åt.¹⁸⁰

Observera att resonemangen ovan gäller *de lege ferenda*. Oavsett utvecklingen på detta område, vilken kommer att visa huruvida det som anförs kan ha någon bäring *de lege lata*, har argumentationen i vart fall påvisat problemet och att det finns anledning att ställa sig frågan; ”*Ska Sverige balansera på gränsen till vad som är tillåtet inom ramen för dubbelbestraffning?*”¹⁸¹

3.2.2.3.2 Bokföringsbrott

För bokföringsbrott enligt 11:5 BrB döms den som uppsåtliga eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringskyldighet enligt Bokföringslagen (1999:1078) [cit: BFL].

I BFL så stadgas att bokföringskyldigheten skall fullgöras enligt god redovisningssed. Vad som utgör god redovisningssed bestäms av bokföringsnämnden.¹⁸² För tillfället omfattar inte detta användande av kassaregister. Det kan emellertid komma att förändras *de lege ferenda* då det i framtiden kan tänkas att det inom vissa branscher kan vara i enlighet med god redovisningssed att använda ett kassaregister.¹⁸³

¹⁸⁰ Se avsnitt 3.2.2.2.

¹⁸¹ SOU 2001:25 Skattetillägg m.m., s. 17.

¹⁸² 8:1 BFL.

¹⁸³ SOU 2005:35, s. 195. Observera att utredningen även berör frågan om det kan anses vara i enlighet med legalitetsprincipen att god

En konsekvens av resonemanget ovan, som jag vill understryka gäller *de lege ferenda*, skulle i praktiken innebära att kontrollavgift kan påföras, samtidigt som någon kan dömas för bokföringsbrott, något som skulle aktualisera frågan om dubbelbestraffning föreligger.

Diskussionen om denna möjlighet att dömas för bokföringsbrott har diskuterats i förarbetena.¹⁸⁴ Utredningen har emellertid tillkommit före *Zolotukhin*. Utfallet i detta mål kan i framtiden tänkas påverka bedömningen av ifall det rör sig om samma brott. Det finns anledning att i framtiden vara på sin vakt angående denna problematik. Jag förbigår emellertid en vidare diskussion då den utifrån det rådande rättsläget skulle te sig alltför långsökt.

3.2.3 Kontrollavgifterna och proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen kan aktualiseras då kontrollavgifter påförs och där ett annat straff därefter utdöms. Följden skulle bli att det enligt proportionalitetsprincipen kan anses orimligt, och således oproportionerligt, ifall straffet sammantaget skulle bli för strängt. Detta resonemang baseras givetvis på att det i fallet inte föreligger någon otillåten dubbelbestraffning.

De lege ferenda kan det således ifrågasättas om inte någon bestämmelse bör införas för att säkerställa att ovan nämnda fall inte inträffar.¹⁸⁵ Något som bör beaktas av lagstiftaren och som för att citera Moëll; "(...) yt-

redovisningssed, som inte är lagfäst, kan leda till ansvar för brott. Jag bortser från denna diskussion, trots att den är mycket intressant, och hänvisar istället till förarbetena med referenser.

¹⁸⁴ SOU 2005:35, s. 196.

¹⁸⁵ Det kan argumenteras för att bestämmelsen i BrB 29:5 p. 8 kan tillgodose detta syfte.

*terligare skulle markera betydelsen av att proportionalitetsprincipen iakttas i enskilda ärenden”.*¹⁸⁶

3.3 Vite

Som nämns i avsnittet angående kontrollavgifter, uttas dessa utifrån det faktum att det föreligger fel. Antalet fel är emellertid inte avgörande för storleken på avgiften. I fall då antalet fel är så många att en avgift på 10 000 inte kan anses vara en tillräcklig sanktion har det införts en bestämmelse i 29 § om att SKV kan förelägga näringsidkaren att vid vite vidta rättelse. Vitesbeloppet skall anpassas till vad som kan anses vara skäligt i förhållande till vad som krävs för att föreläggandet skall följas.¹⁸⁷

I 29 § andra stycket stadgas att vite inte kan föreläggas i vissa fall där det kan antas ha begåtts en gärning som är straffbelagd eller att kontrollavgift eller skattetillägg kan komma att påföras. Detta innebär en anpassning till *passivitetsrätten* i art.6.¹⁸⁸ En motsvarande bestämmelse som förbjuder uttagandet av kontrollavgift när en överträdelse omfattas av vitesförbud eller ett vitesföreläggande finns i 28 §. Denna har införts för att förhindra att dubbla ekonomiska sanktioner tas ut.

Rätten att förhålla sig passiv och förbudet mot vite gäller endast då det rent faktiskt pågår en utredning och inte då det endast finns skälig misstanke om att de sanktioner som omnämns i 29 § 2 st. aktualiseras.

Det problem som här uppstår är att konstatera när ett förfarande övergår från skälig misstanke, som

¹⁸⁶ Moëll, a.a., s 265.

¹⁸⁷ Prop 2006/07:105, s. 76.

¹⁸⁸ Se avsnitt 2.2.2.

alltså inte hindrar ett vitesföreläggande, till en anklagelse om brott eller risk för att kontrollavgift eller skattetillägg påförs och som därmed aktualiserar passivitetsrätten. Som nämnts tidigare i detta arbete är denna bedömning svår att göra.¹⁸⁹

Ett exempel, som förvisso gäller skattetilläggen, kan få illustrera när passivitetsrätten kan tänkas inträda. I RÅ 2007 ref. 23 så hade rätten att ta ställning till TL 3:6 2 st. och lokutionen "*finns anledning att anta*" vars uppfyllande skulle förhindra ett vitesföreläggande.¹⁹⁰ Domstolen konstaterade att skatteverket önskade få in uppgifter som de ansåg att den skattskyldige hade utelämnat i sin självdeklaration. Konsekvensen av detta utelämnade skulle bli att skattetillägg påfördes. Skatteverket borde ha insett detta och rekvisitet i den ovan nämnda lokutionen var därmed uppfyllt vilket omöjliggjorde ett vitesföreläggande.

Höglund anmärker att beviskravet är tämligen lågt ställt och välkomnar tydliggörandet av när passivitetsrätten inträder men konstaterar samtidigt att den förutsätter att den skattskyldige är medveten om sin passivitetsrätt. Det uppställs ju inget förbud för skatteverket att efterfråga informationen, inte heller föreligger det myndigheten att informera om att passivitetsrätten har inträtt.¹⁹¹

Passivitetsrättens inträde vid tillämpningen av KRL kan, vad angår det beviskrav som gäller lokutionen "*finns anledning att anta*", rimligtvis likställas med det resonemang som framgår av rättsfallet RÅ 2007 ref. 23.

¹⁸⁹ Se avsnitt 2.2.2.

¹⁹⁰ Observera att ordalydelsen i 29 § KRL är densamma.

¹⁹¹ Höglund, a.a., s. 212.

Den kanske viktigaste frågan kvarstår emellertid, nämligen den om hur den som är anklagad över huvudtaget är medveten om när rätten inträder och vad den innebär.

Frågan om hur den anklagade skall bli medveten om att passivitetsrätten inträtt bör enligt min mening, *de lege ferenda*, lämpligen lösas genom lagstiftning som stadgar en skyldighet för SKV att informera om inträdandet och innebörden av passivitetsrätten.¹⁹² På detta sätt får den i föregående stycke ställda frågan ett enkelt svar.

¹⁹² En ståndpunkt som även förordas av Höglund, se a.a. s.370.

4. Avslutning

4.1 Inledning

När det kommer till att analysera Europakonventionen och dess förhållande till svensk skatterätt är angreppsmöjligheterna legio. För att försöka begränsa mig något har jag i detta arbete valt att angripa frågan ur en enskild lags perspektiv, KRL. En lag som innehåller uppslag för många av de problem som diskuteras i förhållandet mellan svensk skatterätt och Europakonventionen.

Med anledning av vad som framkommit i de föregående kapitlen ges i följande avsnitt en sammanfattning och utvärdering som sedan följs utav en konklusion.

4.2 Sammanfattning och utvärdering

I det inledande kapitlet har jag redogjort för mitt syfte, att studera KRL och dess förhållande till Europakonventionen. Jag har därefter konstaterat att en fullständig analys av detta problem inte låter sig göras inom ramar för detta arbete. Således har vissa begränsningar varit nödvändiga.

När således ämnet har begränsats, har jag i det andra kapitlet givit en bakgrund till de lagar och principer som aktualiseras vid en bedömning utifrån Europakonventionen samt givit en introduktion till Kassaregisterlagen. Även i detta kapitel har vissa begränsningar varit nödvändiga. Jag hänvisar därför till citerad littera-

tur på varje område för en mer omfattande analys. Den bakgrund som ges i kapitlet tror jag emellertid har varit tillräcklig för förståelsen av de frågeställningar som aktualiseras i detta arbete.

I det tredje kapitlet behandlas avslutningsvis KRL och dess förhållande till Europakonventionen och bestämmelserna i art. 6 och art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Jag kommer där till slutsatsen att vissa bestämmelser i allra högsta grad kan ifrågasättas. Jag föreslår även vissa förändringar. Nedan följer en närmare redogörelse för mina slutsatser.

Kontrollavgifterna i KRL faller enligt min mening sannolikt under art. 6 i Europakonventionen. Detta aktualiserar frågan om de rättssäkerhetsgarantier som där stadgas är uppfyllda. Trots att lagstiftaren varit osäker på huruvida art. 6 är tillämplig har det i lagen intagits bestämmelser som syftar till att garantera att dessa står i förenlighet med art. 6. I dagsläget torde det inte föreligga något som talar för att lagen står i strid med art. 6. Det bör dock påpekas att rättsläget i denna del är dynamiskt och att ny praxis från Europadomstolen bör beaktas och kritiskt prövas mot bestämmelserna i KRL.

Vad angår frågan om kontrollavgifterna och dess förhållande till art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet, är denna fråga beroende av utfallet i eventuell prövning av skattetilläggsfrågan och dubbelbestraffningsproblematiken i Europadomstolen. En dom där domstolen konstaterar att skattetillägg och exempelvis vårdslös skatteuppgift utgör dubbelbestraffning skulle troligtvis innebära att även kontrollavgifterna och dess förhållande till exempelvis försvårande av skattekontroll kan anses ut-

göra dubbelbestraffning. Det blir här således fråga om en dominoeffekt.¹⁹³

Vad angår kontrollavgifterna och dess förhållande till bokföringsbrottet aktualiserar även detta fall frågan om dubbelbestraffning. Ett resonemang *de lege ferenda* talar för att även denna kombination kan utgöra en otillåten dubbelbestraffning. Detta resonemang är i dagsläget måhända en aning spekulativt och det bör här endast anmärkas att lagstiftaren rimligtvis bör utreda frågan i god tid.¹⁹⁴

Vad angår en lösning på det eventuella problemet med dubbelbestraffning anser jag den som föreslagits i Norge,¹⁹⁵ där skattemyndigheten kan välja mellan påförande av avgift eller anmälan till åklagare, var den mest tilltalande då den inte skulle innebära några större systemändringar. Frågan bör dock utredas närmare.

När det gäller frågan om kontrollavgifterna och dess förhållande till proportionalitetsprincipen, bör endast den anmärkning göras att det i fall där kontrollavgifter påförs, det bör bli aktuellt att beakta dessa vid en senare process i annan domstol. Exempelvis vid straffmätningen, jämför BrB 29:5 p. 8.¹⁹⁶ För att understryka vikten av att proportionalitetsprincipen skall beaktas kan det anses önskvärt att införa bestämmelser därom i lag.

Vad vidare angår frågan angående bestämmelserna om viten i KRL och dess förhållande till art. 6 bör det enligt min mening införas en bestämmelse som

¹⁹³ Avsnitt 3.2.

¹⁹⁴ Avsnitt 3.2.

¹⁹⁵ Se nedan i avsnitt 4.3 hur andra länder löst problemet.

¹⁹⁶ Avsnitt 3.3. Observera att denna fråga i viss mån är avhängig utfallet i fallen avseende otillåten dubbelbestraffning. Se angående avsnitt 3.2.

stadgar en informationsskyldighet för SKV avseende inträdet samt innebörden av passivitetsrätten. Detta för att garantera att ett förfarande enligt KRL inte innebär att gränsen för när passivitetsrätten inträder passeras och att ett vidare förfarande således står i strid med art. 6.¹⁹⁷

4.3 Konklusion

Som nämns på skilda ställen, är rättsläget på vissa områden oklart. Detta får anses gälla särskilt avseende frågan om skattetilläggen och förhållandet till förbudet mot dubbelbestraffning.

Vad däremot angår förhållandet mellan KRL och art. 6 och art 4 i sjunde tilläggsprotokollet vågar jag dock med större säkerhet påstå att de inhemska bestämmelserna i viss mån står i strid med Europakonventionen. Som anförs i avsnitt 3.2 kan det på goda grunder påstås att skattetilläggen i kombination med andra brott (sett ur Europadomstolens synvinkel, *jfr* autonom tolkning) kan tänkas aktualisera frågan ifall det föreligger otillåten dubbelbestraffning. Faller skattetilläggen, på de grunder som anförs, kan kontrollavgifterna i KRL tänkas falla på samma grund. Huruvida denna bedömning är korrekt kommer snart att besvaras.²⁰¹

Som sägs ovan är det främst frågan om dubbelbestraffning som är intressant. En tanke avseende denna fråga är huruvida ett underkännande av detta system

¹⁹⁷ Avsnitt 3.3.

²⁰¹ Se Göta Hovrätt, beslut den 30 oktober 2009, mål nr. B 6-09 som fått PT i Högsta domstolen. Dom väntas enligt uppgift under våren 2010.

överhuvudtaget kan anses önskvärt? Det må vara så ur ett strikt rättssäkerhetsperspektiv, vad som emellertid bör beaktas är frågan om priset för detta omkullkastande av systemet i förlängningen skulle kunna bli för dyrt i termer av minskad förutsebarhet då gränserna för ett sådant skifte kan bli svåra att fastställa. Det kanske inte är värt att öppna dammluckorna på vid gavel riktigt än?

Vad angår alternativa lösningar på problemet runt dubbelbestraffning kan det avslutningsvis vara av intresse att beakta hur andra länder har gått tillväga. Nedan följer två exempel.

Den norska regeringen har lagt fram ett förslag på hur man skall undvika att frågan om dubbelbestraffning aktualiseras. Förslaget innebär att skattemyndigheten kan välja mellan att påföra ”tillleggsskatt” och att göra en anmälan till polisen. Samma omständigheter ska inte kunna ligga till grund för både administrativt påförd tillleggsskatt och straffrättsligt åtal. Detta innebär dock inte att den påföljd som väljs bort inte beaktas. Förslaget innebär nämligen att då den straffrättsliga påföljden blir böter ska den tillleggsskatt som annars hade påförts inkluderas i boten. Vid fängelsestraff ska istället straffet kombineras med en ekonomisk sanktion.²⁰²

Inom holländsk rätt finns ”Ne bis in idem”-principen stipulerad i skattelagstiftningen. Bestämmelsen innebär att administrativa sanktioner inte längre påförs om det straffrättsliga förfarandet har kommit till ett visst stadium och att ett straffrättsligt förfarande inte startas om en administrativ sanktion har påförts. Faller en överträdelse in under såväl skattelagstiftningen som

²⁰² SOU 2009:58, s. 566.

den vanliga strafflagen har den förra företrädare.²⁰³

Som avslutande kommentar bör tilläggas att den verksamme skattejuristen i och med Europakonventionen, och i viss mån även EG-rätten, har fått sig en större verktygslåda tilldelad när det kommer till att bemöta inhemsk skattelagstiftning. För att tala med Ovidius ord, har vi här, liksom Daidalos, möjligheten; ”[att] *I okänd konst tränga djupt med vårt snille*”.²⁰⁴

²⁰³ SOU 2001:25, s. 136.

²⁰⁴ Naso, Ovidius, Metamorfoser.

5. Källförteckning

Offentligt tryck

- DS 2001:43 Närvaroliggare och Kontrollbesök - En utvärdering och förslag till utvidgning
- SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen
- SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.
- SOU 2005:35 Krav på kassaregister effektivare utredning av ekobrott
- SOU 2009:58 Skatteförfarandet
- Prop 1971:10 Förslag till skattebrottslag
- Prop 1993/94 Inkorporeringen av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor
- Prop 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.
- Prop. 2004/05:164 Tullverkets Brottsbekämpning - Effektivare uppgiftsbehandling
- Prop 2005/06:169 Effektivare Skattekontroll m.m.
- Prop 2006/07:105 Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen
- Prop 2009/09:133 om slopad återkommande teknisk kontroll av kassaregister

Litteratur

- Asp, Peter, Skattetilläggsregleringens förenlighet med Europakonventionen, JT nr. 3 2000/01 s. 606

- Axén-Linderl, Annica & Leidhammar, Björn, Skattetillägg och Rättssäkerheten, Ernst & Young AB & Liber AB 2005
- Bjergert, Urban, Kassaregister åt alla!, SvSkT 2009:5, s. 495
- Coban, Riza, Protection of property right within the European Convention on Human Rights, upplaga 1, Ashgate Publishing Limited, 2004
- Danelius, Hans, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, upplaga 3, Nordstedts Juridik 2007
- van Dijk, Pieter och van Hoof, Fried. Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, upplaga 4, Antwerpen - Oxford 2006
- Höglund, Mats, Taxeringsrevision - Ur ett rättsäkerhetsperspektiv, upplaga 1, Jure Förlag AB 2008
- Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid Inkomstbeskattningen, Stockholm 1995 [cit: Hultqvist]
- Hultqvist, Anders, Passivitetsrätten vid Skatteutredningar, Advokaten 1995
- Leidhammar, Börje, Inte otillåten dubbelbestraffning med både skattebrott och skattetillägg, FAR SRS INFO nr. 10 2009
- Lindkvist, Gustaf, Dubbelbestraffningsförbudet - Oförändrat Rättsläge?, Skattenytt 5 2009, s. 298
- Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i Skatterätten, Upplaga 1, Juristförlaget i Lund 2003
- Norberg, Claes & Nyquist, Kerstin, "In Sweden we have a system ...", Skattenytt nr. 11 2009

- Ovey, Clare & White, Robin, The European Convention on Human Rights, Upplaga 4, Oxford 2006
- Skatteverkets pressmeddelande, 2009-05-29, "Skatteverket lättar på kraven för kassaregister till halvårsskiftet 2010"
- Skatteverkets ställningstagande, 2009-04-07, "Mjuk tillämpning av lagen om kassaregister"
- Skatteverkets pressmeddelande, 2009-12-11, "Granskning visar behov av kassaregisterlagen"
- Träskman, Per Ole - Förbudet mot dubbelstraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott, JT nr. 4 2004/05 s. 862
- Warnling-Nerep, Wiveka, "Sanktionsavgifter: Sanktioner i gränslandet mellan straffrätt och förvaltningsrätt, Festskrift till Suzanne Wennberg, 2009

6. Rättsfallsregister

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1996 ref 44

RÅ 2000 ref 66

RÅ 2002 ref. 33 II

RÅ 2002 ref 79

RÅ 2007 ref. 23

RÅ 2009 ref 18

Regeringsrätten, övrigt

Regeringsrättens dom den 17 september 2009 (mål nr. 8133-08)

Kammarrätten

Kammarrättens i Göteborg dom den 8 januari 2010 (mål nr. 5251-09)

Nytt juridiskt arkiv

NJA 2000 s. 622

NJA 2004 s. 840

NJA 2005 s. 856

Hovrätterna

Svea Hovrätt, den 26 oktober 2009, mål nr. B 5421-08

Göta Hovrätt, beslut den 30 oktober 2009, mål nr. B 6-09

Europadomstolen (European Court of Human Rights i Strasbourg)

- Bendenoun mot Frankrike den 24 februari 1994.
- Carlberg mot Sverige beslut 27 januari 2009, application no. 9631/04
- Engel m.fl. mot Nederländerna den 8 juni 1976.
- Fischer mot Österrike den 29 maj, application no. 37950/97
- Funke mot Frankrike, dom 25 februari 1993, ser. A no. 256.
- Gradinger mot Österrike den 23 oktober 1995, *Reports* 1998-V
- Göktan mot Frankrike de 2 juli 2002, application no. 33402/96
- Heaney och McGuinness mot Irland den 21 december 2000
- Inocêncio mot Portugal, beslut 11 januari 2001, application no. 43862/98
- Janosevic och Västberga Taxi AB mot Sverige den 23 juli 2002
- J.B. mot Schweiz den 3 maj 2001, application no. 31827/96
- Lauko & Kadubec mot Slovakien den 2 september 1998
- Morel mot Frankrike., beslut 3 juni 2003, application no. 34130/96
- Oliveira mot Schweiz den 13 juli 1998, Series A no. 328-C
- Rosenquist mot Sverige den 14 september 2004

- Ruotsalainen mot Finland den 16 juni 2009
- Saunders mot Storbritannien den 17 december 1996, application no. 19187/91
- Sergey Zolotukhin mot Ryssland den 10 februari 2009
- Société Colas Est m.fl. mot Frankrike den 16 april 2002