

Målnummer:	3508-95	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1996-10-31		
Rubrik:	Frågor om tillämpning av artiklarna 6 och 8 i Europakonventionen i mål om eftersökande och omhändertagande enligt lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. Även fråga om tillämpning av lagen (1989:479) om kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. i mål om eftersökande och omhändertagande enligt förstnämnda lag.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• Lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (art. 6 och 8 i konventionen)• 4 §, 7 § och 8 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet• 1 § och 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• Europadomstolens avgöranden i följande fall. Funke mot Frankrike, dom 1993-02-25, ERD 256 A• Bendenoun mot Frankrike, dom 1994-02-24, ERD 284		

REFERAT

I ansökningar den 27 april 1995 hos länsrätten yrkade Skattemyndigheten i Kristianstads län med stöd av 7 § och 8 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (TVL) att få eftersöka och omhänderta handlingar tillhörande Jaba i Åstorp Fastighets AB och Jaba Byggservice AB. I fråga om det förstnämnda bolaget avsåg ansökan följande lokaler och bostadsutrymmen:

1. Jaba i Åstorp Fastighets AB:s lokaler på Haganäsgatan 30 i Åstorp.
2. Jaba Byggservice AB:s lokaler på Hagagatan 2 i Åstorp.
3. A.H:s bostad på Haganäsgatan 30 i Åstorp.

I fråga om Jaba Byggservice AB avsåg ansökan följande lokaler och bostadsutrymmen:

1. Jaba Byggservice AB:s verksamhetslokaler på Haganäsgatan 30 och Hagagatan 2 i Åstorp.
2. A.H:s bostad på Haganäsgatan 30 i Åstorp.

Som grund för sina yrkanden anförde skattemyndigheten i huvudsak följande. Den 12 februari 1995 beslutade myndigheten om revision hos bolagen. Beslutet om revision avsåg inkomsttaxering, mervärdeskatt, källskatt, arbetsgivaravgifter och uppgiftsskyldighet avseende Jaba Byggservice AB och mervärdeskatt såvitt avsåg Jaba i Åstorp Fastighets AB. Den 21 mars 1995 förelades bolagen att inkomma med de handlingar som behövdes för genomförandet av revisionen. Föreläggandena efterföljdes inte. Förutsättningar att eftersöka handlingar i bolagens verksamhetslokaler förelåg. Bolagens adress var desamma som bostadsadressen till dess företrädare, A.H. Det kunde därmed antas att bolagen hade någon form av verksamhetslokal i A.H:s bostad. Eftersom skattemyndigheten inte haft möjlighet att konstatera var räkenskaperna förvarades kunde det inte uteslutas att de fanns i

bostadsutrymmena. Jaba Byggservice AB hyrde dessutom verksamhetslokaler på Hagagatan 2 i Åstorp av Jaba i Åstorp Fastighets AB, varför eftersökning borde ske också i dessa lokaler. Hälften av Jaba i Åstorp Fastighet AB:s fastighet Renen 14 med adress Hagagatan 2 i Åstorp, hyrdes ut till Jaba Byggservice AB. Med hänsyn till att företagen var i intressegemenskap, kunde det inte uteslutas att handlingar som omfattades av revisionen i Jaba i Åstorp Fastighets AB även kunde finnas i Jaba Byggservice verksamhetslokaler på nämnda adress.

Bolagen bestred skattemyndighetens yrkande och anförde i huvudsak följande. Besluten om revision uppfattades av bolagen som misstanke om skattefusk. Med hänsyn till beslutens omfattning kunde det inte röra sig om vanlig upplysningsskyldighet. Bolagen åberopade den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen), artikel 6, som grund för att de förhållit sig passiva. Till stöd för sitt ställningstagande uppgav bolagen att om man var misstänkt för skattefusk, så hade man rätt att hålla tyst. Det var inte nödvändigt att ha blivit anklagad - i konventionens mening räckte det med att man var misstänkt. Lagen kunde åberopas av såväl fysisk som juridisk person. Rätten att hålla tyst kunde åberopas i varje procedur som kunde leda till att den misstänkte riskerade böter, viten eller andra bestraffningsliknande påföljder. Konventionen, sådan den tolkas av EU-domstolen, har företräde framför svensk lag. Tvångsmedel enligt TVL får inte tillgripas enbart av det skälet att den misstänkte väljer att förbli passiv. Bolagen åberopade fyra domar från Europadomstolen i Strasbourg samt en artikel ur tidskriften Advokaten. Av artikeln framgick bl.a. att rätten att förbli passiv gällde då misstanke om skattefusk förelåg.

Länsrätten i Kristianstads län (1995-05-26, ordförande Landoff) yttrade i dom angående Jaba i Åstorp Fastighets AB: - När revision genomförs på annan plats än i den reviderades verksamhetslokaler, får handling som omfattas av revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas för granskning om föreläggande att lämna ut handlingarna inte följts (7 § TVL). Under samma förutsättningar, får handling som omfattas av revisionen eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet (8 § TVL). - Ett beslut om sådan åtgärd som nämnts ovan får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde (4 § TVL). - Skattemyndigheten har uppgivit att det inte föreligger misstanke om skattebrott, utan att fråga är om vanlig skatterevision för att åstadkomma "rätt skatt på rätt sätt". Beslut om revision har även fattats avseende Jaba i Åstorp Fastighets AB, vilket även det företräds av A.H. - Länsrätten gör följande bedömning. - Eftersom skatterevision pågår hos Jaba i Åstorp Fastighets AB och då bolaget inte följt föreläggande att inkomma med handlingar som är nödvändiga för revisionen, föreligger förutsättningar för eftersökning och omhändertagande av dessa handlingar i enlighet med 7 § TVL. Bolagets adress är vidare densamma som A.H:s hemadress. Det finns därför särskild anledning att anta att handlingarna kan finnas i hans bostad. Med hänsyn till den intressegemenskap som enligt utredningen föreligger mellan bolaget och Jaba Byggservice AB, finns det också särskild anledning att anta att handlingarna kan finnas på Hagagatan 2 i Åstorp. Det finns därför förutsättningar att för att även på dessa platser eftersöka handlingarna, enligt 8 § TVL. Vikten av att ifrågasvara handlingar får eftersökas och omhändertas bedöms uppväga det intrång eller men i övrigt som åtgärderna innebär. - För att rätten att förhålla sig passiv med stöd av 6 artikeln i Europakonventionen skall kunna bli tillämplig, förutsätts bland annat att ifrågasvarande person (fysisk eller juridisk) är misstänkt för en gärning som kan leda till straff. Med straff avses även böter, viten eller andra bestraffningsliknande påföljder. I det aktuella fallet gäller det en vanlig skatterevision. Några omständigheter som tyder på att bolaget misstänks för gärning som kan föranleda straff enligt ovan har inte framkommit. Bolaget kan därför inte med stöd av Europakonventionens 6

artikel vägra att utlämna handlingar till skattemyndigheten. Skattemyndighetens yrkande bör därför bifallas. - Länsrätten bifaller ansökan och förordnar att handlingar som omfattas av den hos Jaba i Åstorp Fastighets AB pågående revisionen får eftersökas i bolagets verksamhetslokaler på Haganäsgatan 30 i Åstorp, i A.H:s bostad med samma adress samt i Jaba Byggservice AB:s lokaler på Hagagatan 2 i Åstorp samt omhändertas för granskning. - Domen får verkställas omedelbart.

I dom samma dag biföll länsrätten även ansökan beträffande Jaba Byggservice AB. I motiveringen anfördes samma skäl som i domen angående Jaba Fastighets AB. I domslutet förordnades att handlingar som omfattas av den hos Jaba Byggservice AB pågående revisionen får eftersökas i bolagets verksamhetslokaler på Haganäsgatan 30 och Hagagatan 2 i Åstorp samt i A.H:s bostad på Haganäsgatan 30 i Åstorp, samt omhändertas för granskning.

Jaba i Åstorp Fastighets AB och Jaba Byggservice AB yrkade att kammarrätten skulle undanröja länsrättens domar. Därjämte yrkade bolagen ersättning för sina kostnader i målen. Bolagen anförde bl.a. följande. Europakonventionen var direkt tillämplig lag i Sverige med grundlagskaraktär. Fanns det inhemska regler som var i strid med denna skulle dessa inte tillämpas, se 11 kap. 14 § regeringsformen. Reglerna skulle tolkas i fördragsvänlig anda. Grunden för yrkandena var att bolagen enligt artikel 6 i Europakonventionen hade rätt att förhålla sig passiva samt att det stred mot denna artikel om bolagen skulle bli drabbade av tvångsätgärder enbart därför att de utnyttjade denna rätt. Det beslutade tvångsmedlet innebar mer intrång än nödvändigt eftersom revisionen i stället kunde ha gjorts på ort och ställe. - Ersättning för kostnader i målet borde utgå med tanke på det principiella intresse som målen hade.

Riksskatteverket (RSV) ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet. RSV anförde bl.a. följande. Artikel 6 i Europakonventionen var tillämplig när det förelåg brottsmisstanke. Eftersom det inte fanns någon brottsmisstanke, i vart fall inte i det här skedet, var artikel 6 inte tillämplig. Om artikel 6 skulle vara tillämplig innebar den bara att man inte kunde kräva av den enskilde att han skulle medverka till att ta fram uppgifter. Skattemyndigheten krävde ingen medverkan utan letade själv reda på de handlingar som myndigheten ansåg sig behöva. Förutsättningarna för revision i bolagens verksamhetslokaler var inte uppfyllda, eftersom bolaget inte velat medverka härtill. Ändamålet med revisionen var en s.k. urvalsrevision i byggbranschen. När beslutet fattades hade man inte vetat något om bolagen utan syftet med revisionen var att kontrollera att bolagen hade redovisat rätt mervärdesskatt, källskatt m.m.

Kammarrätten i Göteborg förordnade den 9 juni 1995 att de överklagade domarna tills vidare inte skulle gälla.

Kammarrätten i Göteborg (1995-06-22, Kärrström, Monell, Jolfors Detert, referent), som höll muntlig förhandling i målen, yttrade: Gunnel Fernstedt, granskningsledare för den aktuella skatterevisionen, har vid den muntliga förhandlingen uppgett bl.a. följande. En tjänsteman vid lokala skattekontoret i Klippan tog efter beslutet om revision kontakt med bolagens ställföreträdare A.H. De kom överens om en dag då de närmare skulle diskutera hur revisionen skulle bedrivas. Dagen innan sammanträffandet skulle äga rum hörde A.H. av sig och meddelade att han kommit på andra tankar. Han inkom med en skrivelse till skattemyndigheten varav framgick att han ville förhålla sig passiv. Skattemyndigheten valde då att förelägga bolagen att ställa handlingarna till skattemyndighetens förfogande med stöd av taxeringslagen. - Fråga i målet är till en början om artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig på ett beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt TVL och - om så skulle vara fallet - huruvida den svenska lagstiftningen på området strider mot denna artikel. Från bolagens sida görs gällande att man uppfattar skattemyndighetens ansökan som en misstanke om skattefusk och att bolagen därför har rätt att förhålla sig passiva på samma sätt som den som är misstänkt för brott. - Enligt punkt 1 i artikel 6 har var och en rätt till en opartisk och offentlig rättegång

inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott. I punkt 2 samma artikel finns den s.k. oskuldspresumtionen och i punkt 3 en uppräknning av vilka minimirättigheter den som är anklagad för brottslig gärning har. Själva artikeln ger således inget svar på frågan om t.ex. administrativa sanktioner kan jämföras med brott eller om det kan anses att någon är anklagad för brott redan när en utredning inleds. - Frågan om tolkningen av Europakonventionen i här aktuella avseenden har dock behandlats av Europadomstolen i några rättsfall under senare år. En dom från 1993 (Funke v. France) avsåg frågan om de franska myndigheterna kunde tvinga Funke att överlämna handlingar avseende banktillgodohavande hos ett antal specificerade utländska banker. Bakgrunden var att Funke själv medgivit att han hade tillgångar utomlands. Funke blev inte åtalad men väl föremål för andra åtgärder, bl.a. i syfte att få fram vissa dokument. Europadomstolen fann att han hade rätt att tåga och att inte medverka till anklagelsen mot honom (remain silent and not contribute to incriminating himself). I en dom från 1994 (Bendenoun v. France) fann domstolen att artikel 6 även omfattar mål angående de franska administrativa skattesanktionerna. I detta mål sakprövades nämligen om Bendenoun hade fått en rättvis rättegång, trots att han inte fått del av alla de handlingar som de franska myndigheterna hade tillgång till. Domstolen fann att något brott mot Europakonventionen inte hade begåtts, bl.a. därför att fråga var om mycket omfattande handlingar som han och hans ombud hade tillgång till på annat sätt. Noteras bör att det mer eller mindre parallellt med skatteprocessen förekom två andra processer, nämligen en tullprocess (customs proceedings) och en brottmålsprocess (criminal proceedings). Bendenoun dömdes också för tull- och valutabrott. - Beträffande svenska skatteutredningar gäller att den skattskyldige är skyldig att medverka. Den 1 juli 1994 ändrades bestämmelserna om revision i taxeringslagen. Samtidigt tillkom TVL. Bakgrunden till de nya bestämmelserna var bl.a. att öka den enskildes rättssäkerhet. Under den debatt som föregick den nya lagstiftningen framkom viss kritik som gick ut på att effektiviteten vid skattekontrollen skulle undergrävas om lagstiftningen genomfördes. - Det problem som har aktualiserats i detta mål bygger på tanken att det i skatteutredningar kan komma fram att en skattskyldig har gjort sig skyldig till skattebrott eller i vart fall lämnat sådana oriktiga uppgifter att fråga om att påföra skattetillägg uppkommer. - En skattskyldig som är misstänkt för skattebrott kan således under en skatteutredning föreläggas att till skattemyndigheten ge in handlingar och annat material som kan komma att användas mot honom i skattebrottmålet utan att vara tillförsäkrad de rättssäkerhetsgarantier som gäller vid brottsutredningar, t.ex. att underrättas om brottsmisstanken. Detta leder till att fråga uppkommer om skatteförfarandet står i strid med de allmänna processuella garantier ("entitled to a fair and public hearing" och oskuldspresumtionen) som slås fast i artikel 6 i Europakonventionen. - Det kan vidare finnas anledning att något gå in på förhållandet mellan svensk lag och Europakonventionen. Inkorporeringen av Europakonventionen i svensk lag har skett genom vanlig lag och inte genom grundlag. Konventionen får således inte grundlagsstatus. I 2 kap. 23 § regeringsformen har dock införts en bestämmelse av innebörd att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Europakonventionen. - I förarbetena till Europakonventionens inkorporering (prop. 1993/94:117 och 1993/94:KU24) sägs bl.a. följande.

Den omständigheten att en författning grundas på en internationell konvention innebär i sig inte att den har företräde framför andra författningar. En allmän tolkningsprincip är dock att våra författningar är förenliga med våra internationella åtaganden och att de därför skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. fördragskonform tolkning. Föreligger en eventuell motstridighet mellan Europakonventionens bestämmelser och en föreskrift i annan lag, kan lagtillämparen också enligt redan gällande principer i många fall komma till det resultatet att konventionsbestämmelserna får genomslag i rättstillämpningen. - För det fall att en domstol eller en förvaltningsmyndighet, efter en inkorporering av konventionen genom vanlig lag, ställs inför ett

påstående om att en svensk lagregel som är tillämplig i målet står i strid med en konventionsbestämmelse, kan den göra följande överväganden. - Först och främst har rättstillämparen givetvis att genom en analys av de båda lagrummen förvissa sig om att en motstridighet verkligen föreligger. Han har därvid att bl.a. ta del av konventionsorganens praxis för att kunna konstatera vilket innehåll konventionsbestämmelsen har. Han skall sedan fastställa den rent inhemska regelns innebörd. Det är då möjligt att det visar sig stå klart att det inte finns någon motstridighet. - Om tvekan om detta däremot finns, har rättstillämparen, enligt principen om fördragskonform lagtolkning, alltså att överväga frågan om den svenska lagregeln tolkningsvis kan ges ett innehåll som svarar mot konventionens krav. I många fall torde en sådan analys visa att det finns utrymme för att tolka lagregeln så att en lösning i enlighet med konventionsbestämmelsen kan uppnås. - Visar det sig däremot att den svenska lagregeln måste uppfattas som så entydig att något tolkningsutrymme inte ges, föreligger en verklig lagkonflikt, och rättstillämparen måste välja vilket av de två hierarkiskt sidordnade lagrummen han skall lägga till grund för sitt avgörande. Han har därvid främst ett par allmänt erkända principer att utgå ifrån. - Härfter redogör utskottet för vissa andra tolkningsprinciper och fortsätter. - Härtill kommer att en rättstillämpare, om han inte genom sina tidigare överväganden kommit fram till att konventionsbestämmelsen bör tillämpas, med tillämpning av lagprövningsregeln kan pröva den svenska lagregeln mot den föreslagna grundlagsregeln i 2 kap. 23 § regeringsformen. Därvid gäller att han kan sätta lagregeln åt sidan om den uppenbart strider mot grundlagens förbud mot konventionsstridig lagstiftning.

Det är värt att notera att, om en domstol - vid tillämpning av ovan nämnda lagtolkningsprinciper - kommer fram till att en svensk lag strider mot Europakonventionen så får den svenska lagen sättas åt sidan endast om den uppenbart strider mot konventionen. - Mot bakgrund av vad ovan sagts om förhållandet mellan Europakonventionen och svensk lag gör kammarrätten följande bedömning. - Vare sig Europakonventionens ordalydelse eller de rättsfall från Europadomstolen som åberopats i målet ger någon klar vägledning när det gäller att avgöra om sådana tvångsåtgärder som det är fråga om i dessa mål är förenliga med konventionen. Det kan dock konstateras att i målen Funke v France och Bendenoun v France - framför allt i det senare - fanns tydligt uttalade misstankar om brott. - Det kan knappast vara de fördragsslutande staternas mening att Europakonventionen skall tolkas så att rätten att förhålla sig passiv när misstanke om brott föreligger skall leda till att skattemyndigheten inte i någon situation kan kräva att en skattskyldig skall lämna upplysningar som möjliggör kontroll av uppgifter i deklarationen med motivering att dessa upplysningar i förlängningen skulle kunna leda till sanktioner av något slag. En sådan tolkning skulle göra det omöjligt att åstadkomma en rättvis beskattning och gynna den som förhåller sig passiv samt missgynna den som är beredd att lämna uppgifter. - Å andra sidan kan det inte uteslutas att en skatterevision som inleds utan att misstanke om skatteundandragande föreligger och för övrigt även en enkel förfrågan från skattemyndighetens sida kan få till följd att det kommer fram uppgifter som leder till åtal för skattebrott eller i vart fall till att skattetillägg påförs. Det är därför närmast ogörligt att fastställa om en skatteutredning kan leda till att någon anklagas för brott eller i vilket skede av utredningen en sådan misstanke uppkommer. Det medför således stora svårigheter att försöka fastställa om Europakonventionen är tillämplig på en viss skatteutredning eller inte beroende på dess syfte. I stället bör man i princip anse Europakonventionen tillämplig och ta fasta på de krav på en opartisk och offentlig rättegång som ställs i konventionen. Dessa krav har inte preciserats i konventionstexten men i vissa hänseenden fått sin närmare utformning genom Europadomstolens domar, bl.a. vad gäller kravet på muntlig förhandling. Det måste därför anses ankomma på den nationella domstolen att med ledning av konventionstexten och Europadomstolens praxis göra en bedömning av vilka krav som rimligen kan ställas beträffande en viss typ av beslut eller förelägganden. - I detta mål uppkommer frågan om ett beslut angående efter sökande och omhändertagande av handlingar enligt 7 och 8 §§ TVL är förenlig med

Europakonventionen. För att få vidta denna åtgärd krävs beslut av domstol. Domstolen skall om så begärs hålla muntlig förhandling i enlighet med den praxis som utbildats av Europadomstolen. Vidare får ett sådant beslut fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde. Vidare finns det möjlighet att undanta handlingar som är särskilt integritetskänsliga. Även om således inte de regler som gäller för t.ex. husrannsakan i brottmålsutredningar tillämpas bör dock de rättssäkerhetsgarantier som krävs enligt Europakonventionen anses vara uppfyllda i förevarande mål. Rätten att förhålla sig passiv när en konkret misstanke om brott föreligger kan således mot bakgrund av vad ovan anförts inte anses innebära att en åtgärd som vidtas därför att den skattskyldige vägrar att frivilligt lämna ut de handlingar som skattemyndigheten kräver i samband med en taxeringsrevision skall anses strida mot Europakonventionen.

- Vad därefter gäller om förutsättningarna för eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt TVL är uppfyllda i nu ifrågavarande mål gör kammarrätten följande bedömning. - Bolagen har inte följt föreläggande att lämna ut de handlingar som skattemyndigheten efterfrågat efter beslut om revision i bolagen. Det har inte framkommit att den begärda åtgärden är mer omfattande än som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden. På grund härav och då revisionen inte på frivillig väg kunnat genomföras i de reviderade bolagens verksamhetslokaler finner kammarrätten förutsättningar föreligga för att de handlingar som omfattas av revisionen får eftersökas i bolagens verksamhetslokaler på Haganäsgatan 30 och Hagagatan 2 i Åstorp och omhändertas för granskning. - Fråga uppkommer härefter om tvångsåtgärd kan vidtas i A.H:s bostad på Haganäsgatan 30 i Åstorp. - I förarbetena till TVL (prop. 1993/94:151 s. 106 f.) anförts bl.a. följande. "I detta sammanhang bör påpekas att eftersökande och omhändertagande av handlingar på annan plats än i verksamhetslokaler typiskt sett kan sägas tillhöra de mer integritetskränkande åtgärderna varför proportionalitetsprincipen här kommer att få en stor betydelse. Eftersom detta innebär att vikten av åtgärden skall uppväga det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den reviderade, bör möjligheten således tillämpas med försiktighet". - Med hänsyn till att bolagens adress är desamma som A.H:s hemadress, finner kammarrätten att det finns särskild anledning anta att handlingar kan finnas även i A.H:s bostad. Vikten av att skattemyndigheten får eftersöka och omhänderta handlingar där får därför även när det gäller A.H:s bostad anses uppväga det intrång eller men i övrigt som åtgärderna innebär. - I enlighet med vad som ovan anförts skall bolagens överklagande därför avslås. - Bolagen har vidare yrkat ersättning för sina kostnader i målen med tillsammans 14 024 kr. Ersättning för en skattskyldigs kostnader hos domstolar kan i vissa fall utgå i mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet enligt lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Det anges särskilt att lagen också är tillämplig i mål enligt lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Ifrågavarande mål avser inte skatt, tull eller avgift och inte heller betalningssäkring utan tvångsåtgärder i samband med skatterevision. Det finns därför inte lagligt stöd att bevilja ersättning för bolagens kostnader med stöd av den ovan nämnda lagen. Bolagens yrkande om ersättning skall därför avslås. - Kammarrätten avslår bolagens överklagande. - Kammarrättens dom får verkställas omedelbart. Det interimistiska beslutet den 9 juni 1995 gäller således inte längre. - Yrkandet om ersättning för kostnaderna i målen avslås.

Bolagen fullföljde sin i kammarrätten förda talan samt yrkade att yttrande skulle inhämtas från EG-domstolen. Bolagen yrkade vidare ersättning för sina ombudskostnader i Regeringsrätten.

Prövningstillstånd meddelades.

RSV ansåg att överklagandena skulle avslås samt bestred att lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skulle vara tillämplig i ärende eller mål enligt TVL.

Regeringsrätten (1996-10-31, Wahlgren, Berglöf, Holstad, Nordborg, Sandström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I förevarande mål har bl.a. gjorts gällande att artikel 6 punkt 1 i Europakonventionen rätteligen utgjort hinder för länsrätten att i de aktuella fallen med stöd av reglerna i 7, 8 och 14 §§ TVL besluta att de handlingar som omfattas av revisionen får eftersökas och omhändertas för granskning i vissa närmare angivna lokaler. Vidare uppkommer frågan om länsrättens avgöranden är förenliga med artikel 8 i konventionen.

Till en början må nämnas att Europakonventionen enligt en särskild lag (SFS 1994:1219) sedan den 1 januari 1995 gäller som lag här i landet.

Skäl att inhämta yttrande från EG-domstolen föreligger inte.

TVL innehåller såvitt här är av intresse följande. Enligt 7 § gäller för det fall att revision inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler bl.a. att handling som omfattas av revisionen får eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas för granskning om ett föreläggande att lämna ut handlingen inte följts. Av 8 § framgår att handlingar som omfattas av revision får, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. Beslut om åtgärder enligt 7 och 8 §§ fattas enligt 14 § av länsrätten på ansökan av en granskningsledare. I 4 § föreskrivs att beslut om åtgärd enligt lagen får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde (proportionalitetsregeln).

Artikel 6 i Europakonventionen innehåller bestämmelser om rätten till domstolsprövning m.m. Av intresse i målen är bestämmelsen i punkt 1 första meningen. Det föreskrivs där att envar skall, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. I Europadomstolens praxis har det i rätten till en rättvis rättegång ansetts ingå en rätt för en för brott misstänkt person att inte behöva lämna uppgifter som är belastande för honom själv (se t.ex. Europadomstolens dom den 25 februari 1993 i målet Funke mot Frankrike, ERD 256A; se i hithörande fråga även Skattekontrollutredningens betänkande SOU 1996:116 Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen s. 157 ff.).

Länsrättens avgöranden innebar att ansökningen av skattemyndigheten om tillstånd till åtgärder enligt 7 och 8 §§ TVL bifölls. Åtgärderna ingick som ett led i en s.k. urvalsrevision. Såvitt gäller Jaba i Åstorp Fastighets AB förordnades att handlingar som omfattades av den hos bolaget pågående revisionen fick eftersökas i bolagets verksamhetslokaler på Haganäsgatan 30 i Åstorp, i ställföreträdaren A.H:s bostad med samma adress och i Jaba Byggservice AB:s lokaler på Hagagatan 2 i Åstorp samt omhändertas för granskning. Vad gäller Jaba Byggservice AB lämnades ett motsvarande förordnande beträffande handlingar som omfattades av den hos det bolaget pågående revisionen. Berörda utrymmen var här bolagets verksamhetslokaler på Haganäsgatan 30 och Hagagatan 2 samt A.H:s bostad.

Bolagen har angående den föregivna kränkningen av artikel 6 i Europakonventionen närmare anfört bl.a. följande. Enligt bolagens mening är det genom avgöranden i Europadomstolen klarlagt att det står i strid mot artikel 6 att den skattskyldiges passivitet i skatteutredningen utlöser tvångsåtgärden vite. Med hänsyn härtill och då de av länsrätten beslutade tvångsåtgärderna utgör en grövre sanktion än vite strider länsrättens domar mot konventionen. Rätten att hålla tyst är inte inskränkt till förundersökning i brottmål utan kan åberopas i varje procedur som kan leda till att den misstänkte (i konventionens mening) riskerar böter, konkurrensskadeavgifter

eller andra bestraffningsliknande påföljder. Vanliga skatteutredningar lika väl som utredningar om skattetillägg är just sådana utredningar som kan leda till bestraffningsliknande påföljder. Så snart en sådan utredning påbörjats och kommit så långt att kontakt tas med den misstänkte, har han en oavvislig rätt att förbli passiv. Bolagen anser att den diskussion som förts angående konventionens begrepp "charged with a criminal offence" har mindre betydelse i sak. I målet aktuell skatteutredning ryms i alla händelser under begreppet "civila rättigheter och skyldigheter".

RSV har i denna del anfört bl.a. följande. RSV anser att artikel 6 blir tillämplig så snart förutsättningar för att göra åtalsanmälan föreligger, men inte dessförinnan. RSV menar således att den skattskyldige från nämnda tidpunkt har rätt att vara passiv och inte behöver medverka i en skatteutredning. I det aktuella fallet invände bolagen redan i revisionens inledningsskede att den omständigheten att de skulle revideras innebar att de var misstänkta för skattebrott. Någon sådan misstanke fanns emellertid inte hos skattemyndigheten. Inte heller fanns misstanke om att oriktig uppgift skulle ha lämnats av bolagen. RSV anser därför att artikel 6 inte är tillämplig på nu ifrågavarande skatteutredning. RSV delar inte bolagens uppfattning att utredningen i alla händelser ryms under begreppet civila rättigheter och skyldigheter. Även om artikel 6 skulle vara tillämplig anser RSV att åtgärden enligt TVL kan genomföras eftersom den skattskyldige ju inte tvingas att på något sätt medverka utan kan förhålla sig passiv när åtgärd vidtas.

Skattekontrollutredningen har i betänkandet SOU 1996:116 diskuterat hur den enskildes uppgiftsskyldighet i skatteutredningar förhåller sig till artikel 6 och till den enskildes rätt att förhålla sig passiv i brottsutredningar. Utredningen lägger också fram förslag till vissa författningsändringar, bl.a. i TVL, med utgångspunkt i den förda diskussionen. Utredningen anser att det inte kan anses strida mot konventionen att den skattskyldige tvingas medverka så länge han inte är misstänkt för brott. Vidare anser utredningen bl.a. att artikel 6 inte heller är tillämplig bara därför att skattetillägg ifrågasätts.

Regeringsrätten gör följande bedömning, såvitt gäller frågan om bestämmelsen i artikel 6 punkt 1 första meningen i Europakonventionen rätteligen utgjort hinder för bifall till yrkandena om tillstånd till åtgärder enligt 7 och 8 §§ TVL.

I Europadomstolens praxis har, som framgår av det föregående, den ifrågavarande bestämmelsen getts den innebörden att den misstänkte har en rätt att förhålla sig passiv under förfaranden som avser prövning av anklagelser för brott. Bolagen hävdar i målen att denna rätt inträder så snart som en skatteutredning påbörjats och kommit så långt att kontakt tas med den misstänkte. RSV menar för sin del att rätten att vara passiv inträder så snart förutsättningar för att göra åtalsanmälan föreligger men inte dessförinnan. Vid tolkningen av bestämmelsens räckvidd är avfattningen den givna utgångspunkten. Rätten enligt bestämmelsen tillkommer, såvitt här är av intresse, envar när det gäller att pröva "anklagelse mot honom för brott". Detta begrepp är enligt uttalanden av Europadomstolen ett autonomt begrepp. Det skall ges en självständig och allmängiltig tolkning och det avgörande är inte om det enligt det nationella rättssystemet är fråga om en straffrättslig anklagelse (se Danelius, Mänskliga rättigheter, femte uppl., s. 146 ff.). I domstolens praxis har sålunda den omständigheten att sanktionsfrågan handläggs av administrativ myndighet inte utslutit tillämpning av artikel 6. Ett exempel på avgöranden av denna innebörd är domen den 24 februari 1994 i målet Bendenoun mot Frankrike, ERD 284, vilket mål gällde ett förfarande angående fråga om åläggande av en påföljd som företer likheter med skattetillägg enligt svensk rätt. Vilken räckvidd detta avgörande skall tillerkännas är emellertid osäkert (se Skattekontrollutredningens förutnämnda betänkande särskilt s. 117 ff.).

Frågan från vilken tidpunkt någon skall anses anklagad för brott i konventionens mening har behandlats i ett antal avgöranden av

Europadomstolen (se betänkandet s. 150). Den vägledning som i förevarande sammanhang kan hämtas från dessa avgöranden synes emellertid begränsad, eftersom de närmast rör frågan om den tilltalade erhållit rättegång inom skälig tid. Det finns dock skäl att anta att skyddet enligt artikeln i vart fall inte inträder innan den skattskyldige skäligen kan misstänkas för att ha förfarit i strid mot någon författning eller vederbörande myndighet vidtagit någon åtgärd som tyder på att sådan misstanke föreligger. Enbart den omständigheten att den mot vilken ett förfarande av här nämnt slag, dvs. en urvalsrevision, inlett tycker sig ana en misstanke om brott räcker inte för att konventionens regelsystem om rätt till en opartisk och offentlig rättegång skall träda i tillämpning. Det skall tilläggas att det i förevarande mål inte rör sig om en "civil right" i konventionens mening. (Till frågan om skyddet för privat- och familjeliv samt bostad m.m. enligt konventionens artikel 8 återkommer Regeringsrätten i det följande).

Regeringsrätten finner med hänsyn till det sagda att övervägande skäl talar för att artikel 6 i Europakonventionen inte är tillämplig i målen. Med hänsyn till den oklarhet angående uttrycket "anklagelse ... för brott" som ändå kan anses råda finns det emellertid anledning att i sammanhanget något beröra frågan om räckvidden av den rätt den enskilde i Europadomstolens praxis ansetts ha att vara passiv och inte lämna uppgifter som är belastande för honom själv.

Det är till en början tydligt att denna rätt att vara passiv får antas innebära att en person, som vägrat lämna en handling med för honom själv besvärande innehåll, inte får straffas eller bli föremål för tvångsåtgärder i syfte att han skall förmås att aktivt medverka till att handlingen lämnas. De åtgärder varom fråga är i förevarande mål är inte att betrakta som straff. De kan inte heller ses som sådana tvångsåtgärder som syftar till att förmå bolagen till att aktivt överlämna några handlingar. Besluten innebär i stället att skattemyndigheten fått medgivande att - när viss utredning inte kunnat erhållas på annat sätt - i utredningssyfte i vissa utrymmen efterforska och ta hand om handlingar av visst slag. Ett sådant medgivande kan till sin karaktär jämföras med ett beslut om husrannsakan under en förundersökning. Det kan inte antas att rätten enligt artikel 6 att inte behöva lämna vissa uppgifter omfattar ett generellt skydd mot att husrannsakan eller andra liknande åtgärder genomförs som ett led i en förundersökning respektive en skatteutredning.

Mot den nu redovisade bakgrunden kan innehållet i artikel 6 punkt 1 inte anses ha utgjort hinder för att lämna tillstånd till eftersökning och omhändertagande av handlingar i angivna verksamhetslokaler och andra utrymmen av det slag som avses i 7 och 8 §§ TVL.

Vad härefter beträffar den påstådda kränkningen av Europakonventionens artikel 8 punkt 1 är följande att anmärka. Enligt nämnda stadgande har envar rätt till skydd för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. I samma artikel punkt 2 föreskrivs att offentlig myndighet inte får störa åtnjutandet av denna rättighet med undantag för vad som är stadgat i lag och i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till landets yttre säkerhet, den allmänna säkerheten, landets ekonomiska välstånd, förebyggandet av oordning eller brott, hälsovården, skyddandet av sedligheten eller av andra personers fri- och rättigheter.

Frågan om länsrättens beslut varit förenliga med artikel 8 bör bedömas i anslutning till en närmare granskning av om förutsättningar förelegat enligt reglerna i 7 och 8 §§ TVL att tillåta åtgärder av det aktuella slaget. När det gäller tillämpningen av 7 och 8 §§ och betydelsen av artikel 8 har bolagen anfört bl.a. De har inte motsatt sig en revision i verksamhetslokalerna. Detta väcker frågan om inte revision i stället kunnat ske enligt 5 § TVL. Integritetskränkningen är typiskt och konkret avsevärt större vid tvångsåtgärder enligt 7 och 8 §§. Med hänvisning till proportionalitetsregeln i 4 § hade skattemyndighetens kontrollsyften kunnat tillgodoses med en tillämpning av 5 § eller i vart fall av enbart 7 § TVL. Skattemyndighetens

begäran om eftersökning i ställföreträdarens bostad hade inte bort bifallas. Ändamålet har av skattemyndigheten sagts vara en urvalsrevision i byggbranschen. Någon underbyggd eller konkret anledning att anta att handlingar skulle finnas i ställföreträdarens bostad förelåg inte och har inte heller åberopats. Närmast till hands hade varit revision med tillämpning av 5 § TVL. För den händelse 7 § hade kunnat tillämpas hade i alla händelser eftersökning först bort göras i verksamhetslokalerna. För det fall eftersökta handlingar därvid inte skulle påträffas, hade eftersökning i bostaden kunnat aktualiseras först därefter. Det sagda innebär att bolagens rätt enligt artikel 8 i Europakonventionen kränkts.

RSV har bestritt att bolagen inte motsatt sig revision samt anfört bl.a. Bestämmelsen i 5 § TVL innebär att revision får genomföras mot den skattskyldiges vilja i hans verksamhetslokaler om revisionen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Redan ordalydelsen i bestämmelsen utvisar således mycket klart att ett genomförande av revisionen i bolagens verksamhetslokaler mot bolagens vilja typiskt sett måste anses innebära ett större integritetsintrång än att eftersöka och omhändertaga handlingarna för att sedan granska dem i myndighetens lokaler.

Till stöd för yrkandet att eftersökning skulle få ske i ställföreträdarens bostad anfördes från skattemyndighetens sida i länsrätten bl.a. följande. Bolagens adress är densamma som deras ställföreträdarens bostadsadress. Det kan därmed antas att bolagen har någon form av verksamhetslokal i ställföreträdarens bostad. Eftersom skattemyndigheten inte haft möjlighet att kontrollera var räkenskaperna förvaras kan det inte uteslutas att de förvaras i bostadsutrymmena.

Vad beträffar frågan om de i 4, 7 och 8 §§ TVL angivna förutsättningarna för att medge de begärda tvångsåtgärderna förelegat gör Regeringsrätten följande bedömning.

Som framgår av det föregående krävs för tillstånd till åtgärder enligt 7 och 8 §§ att skattemyndigheten beslutat om revision och att den som avses med revisionen inte följt ett föreläggande att lämna ut handlingar som behövs för revisionen. Såvitt framkommit har dessa krav varit uppfyllda. För att åtgärder som avses i 7 och 8 §§ skall tillåtas krävs enligt 4 § dessutom att skälen för åtgärderna uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärderna innebär för den enskilde.

Enligt de överklagade avgörandena har eftersökning och omhändertagande av handlingar tillåtits dels i vissa verksamhetslokaler och dels i ställföreträdarens bostad. Såvitt gäller verksamhetslokalerna får kravet enligt 4 § på proportionalitet mellan skälen för åtgärderna och intrånget eller menet i övrigt anses uppfyllt. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att lagliga förutsättningar för att tillåta åtgärder i dessa lokaler förelegat.

När det sedan gäller frågan om åtgärder bort tillåtas även i ställföreträdarens bostad finns uttalanden av intresse i regeringens proposition i samband med att TVL föreslogs. Bl.a. uttalades följande i den allmänna motiveringen (prop. 1993/94:151 s. 106 f.).

I detta sammanhang bör påpekas att eftersökande och omhändertagande av handlingar på annan plats än i verksamhetslokaler typiskt sett kan sägas tillhöra de mer integritetskränkande åtgärderna varför proportionalitetsprincipen här kommer att få en stor betydelse. Eftersom detta innebär att vikten av åtgärden skall uppväga det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den reviderade, bör möjligheten således tillämpas med försiktighet. - Att tvångsvis utföra en mer omfattande granskning hos en privatperson är så gott som alltid starkt integritetskränkande och myndigheternas befogenheter i detta hänseende bör därför omgärdas av starka rättssäkerhetsgarantier.

I specialmotiveringen till 8 § TVL anfördes bl.a. att handlingar som inte förvaras i den reviderades verksamhetslokaler kan finnas t.ex. i bostaden hos en företagsledare (prop. s. 156).

Av de redovisade motivuttalandena framgår att det vid lagens tillkomst varit avsett att tillstånd till eftersökning och omhändertagande av handlingar i en företagsledares bostad bör lämnas bara om starka skäl föreligger. I sammanhanget måste också beaktas det krav på skydd för den enskildes hem som gäller enligt artikel 8 i Europakonventionen. Det är mot denna bakgrund tydligt att stor restriktivitet måste iaktas när det gäller att lämna medgivande till åtgärder i någons bostad. I förevarande fall kunde i och för sig den omständigheten att bolagen och deras ställföreträdare hade samma adress leda fram till ett antagande om att handlingar kunde finnas i ställföreträdarens bostad. Med hänsyn till kravet på restriktivitet kan emellertid en sådan omständighet inte anses utgöra tillräcklig grund för att utan några begränsningar låta en eftersökningsåtgärd omfatta även bostaden. Ett beslut om medgivande till eftersökning omfattande bostaden borde därför ha getts först sedan det visat sig att eftersökning i övriga utrymmen blivit resultatlös eller - om man velat undvika omgången med två olika beslut - ha villkorats på sätt här angivits. Eftersom det i länsrättens avgöranden inte föreskrivits någon turordning för eftersökningsåtgärderna har avgörandena till den del de avsett ställföreträdarens bostad inte varit förenliga med 8 § TVL.

När det gäller yrkandet om ersättning för bolagens kostnader gör Regeringsrätten följande bedömning.

Förevarande mål får anses vara mål om skatt i den mening som avses i 1 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Enligt 3 § skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde som skäligen varit påkallade för att ta till vara hans rätt efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna, om 1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, 2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Bolagen har i målen delvis vunnit bifall till sina yrkanden. Målen får också anses ha betydelse för rättstillämpningen. På grund härav har bolagen rätt till ersättning för ombudskostnader i den mån dessa kostnader skäligen varit påkallade för tillvaratagande av deras rätt.

Bolagen har yrkat ersättning med sammanlagt 14 024 kr avseende ombudskostnader i kammarrätten och med sammanlagt 58 500 kr för sådana kostnader i Regeringsrätten. Regeringsrätten finner att ersättningen skäligen kan bestämmas för vart och ett av bolagen till 7 012 kr för kostnader i kammarrätten och till 7 500 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår yrkandet att yttrande skall inhämtas från EG-domstolen.

Regeringsrätten avslår överklagandena såvitt de avser meddelade tillstånd till eftersökning och omhändertagande av handlingar i bolagens verksamhetslokaler.

Regeringsrätten upphäver kammarrättens och länsrättens avgöranden såvitt avser tillstånd till åtgärder i A.H:s bostad.

Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom såvitt avser ersättning för bolagens ombudskostnader och tillerkänner bolagen ersättning av allmänna medel för sådana kostnader i kammarrätten med för vart och ett av bolagen 7 012 kr.

Regeringsrätten tillerkänner bolagen ersättning för deras ombudskostnader i

Regeringsrätten med för vart och ett av bolagen 7 500 kr.

Föredraget 1996-09-19, föredragande Waas, målnummer 3508--3509-1995

Sökord: EU-mål; Lagen om särskilda tvångsmedel i beskattningsförfarandet;
Rättegångskostnader; Tvångsmedel i beskattningsförfarandet

Litteratur: prop. 1993/94:151, s. 106 f., s. 156; SOU 1996:116, s. 117 ff., 150, 157
ff.; Hans Danelius, Mänskliga rättigheter, 5 uppl., s. 146 ff.
