

GUSTAV LINDKVIST

Rätt till ombud vid förhör och utredning hos Skatteverket?

Några funderingar med anledning av förslag till nytt EU-direktiv

I ett förslag till nytt EU-direktiv föreslås bl.a. en ovillkorlig rätt till ombud vid polisförhör och förhör hos "brottsbekämpande" myndighet. I artikeln belyses om och i så fall vilka konsekvenser förslaget kan få för skatteförfarandet.

1 Inledning

Av Europaparlamentets och rådets direktiv den 8 juni 2011 om rätt till advokat i straffrättsliga förfaranden och rätt till kontakt med tredje part vid frihetsberövande (KOM(2011) 326 slutlig) framgår av artikel 3 bl.a. att:

1. "Medlemsstaterna ska se till att misstänkta och tilltalade så snart som möjligt får tillgång till advokat och under alla omständigheter
 - a) innan några förhör inleds av polis eller andra *brottsbekämpande* (min kursivering) myndigheter,
 - b) efter eventuella processuella åtgärder eller bevisupptagningsåtgärder som den berörda personen ska eller har rätt att närvara vid enligt nationella bestämmelser, förutsatt det inte inverkar menligt på möjligheterna att lägga fram bevisning.."

Bakgrunden till förslaget är rådets resolution den 30 november 2009 syftandes till att stärka misstänkta eller tilltalade personers processuella rättigheter i straffrättsliga förfaranden. Färdplanen har bifogats det s.k. Stockholmsprogrammet som godkändes av Europeiska rådet den 10–11 december 2010. I färdplanen uppmanas EU-kommissionen att lägga fram förslag etappvis varav förevarande förslag utgör den tredje etappen.¹

Den rättsliga bakgrunden till förslaget är att enligt artikel 6.3 EU-fördraget ska de grundläggande rättigheterna, såsom de garanteras i Europakonventionen och såsom de följer av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella

¹ Den svenska regeringen välkomnar förslaget men att det enligt regeringen är angeläget att direktivets bestämmelser inte inkräktar på grundläggande principer i medlemsstaternas processuella system, se Faktapromemoria 2010/11:FPM126 den 28 juni 2011. Regeringen åsyftar den i Sverige rådande fria bevisprövningen, se mer nedan. Vid Justitieutskottets sammanträde den 27 september 2011 (2011/12:2) välkomnade samtliga regeringspartier förslaget men Socialdemokraterna och Sverigedemokraterna reserverade sig för implikationen på den fria bevisprövningen. Vid EU-nämndens sammanträde den 17 oktober 2011 ställde sig Sverige bakom förslaget men erinrade om att tillåtligheten av bevisning bör regleras nationellt.

traditioner, ingå i unionsrätten som allmänna principer. Enligt artikel 6.1 i EU-fördraget ska unionen erkänna de rättigheter, friheter och principer som fastställs i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna av den 7 december 2000 (Stadgan). Enligt artikel 47 Stadgan garanteras rätten till en rättvis rättegång. Enligt artikel 48 Stadgan garanteras rätten till försvar och ges samma innehåll och räckvidd som garanteras enligt artikel 6.3 Europakonventionen (EKMR).

I bl.a. Europadomstolens avgörande *Panovits mot Cypern*, den 11 december 2008, fann Europadomstolen att en överträdelse mot artikel 6 EKMR sker i de fall uttalanden av en misstänkt gjorts utan att en advokat närvarat vid förhör, och om uttalandena används för att nå en fällande dom, trots att det fanns annan bevisning att tillgå.

Det för svenskt vidkommande intressanta rättsmedlet vid överträdelse av det föreslagna direktivet är att bevis som erhållits i strid med direktivet inte ska få användas i rättegång, dvs. en inskränkning i den fria bevisprövningen. Skälet till detta ställningstagande är att Europadomstolen uttalat att vid överträdelse av EKMR bör rättsmedlet resultera i att den enskilde försätts i samma situation som om överträdelsen inte ägt rum. I detta fall sker det enligt Europadomstolen lämpligast genom att beviset inte tillåts.

Frågan som uppstår beträffande skattebrott- och skatteförfarandet är hur långt rätten till ombud/advokat sträcker sig enligt direktivförslaget. I det följande belyses och analyseras denna fråga med avseende på Skatteverket. Det bör framhållas att syftet med artikeln inte är att fullständigt belysa och analysera förslaget. Det får anses vara överflödigt med tanke på att det ännu så länge endast är ett förslag till direktiv. Syftet med artikeln är inte heller att fullständigt analysera rättsfallet *Panovits mot Cypern*.² Syftet är istället att översiktligt belysa och analysera vilka konsekvenser förslaget kan få för det svenska skatteförfarandet med avseende på rätten till ombud.

2 Rätt till ombud vid ärendet hos Skatteverket?

Bedömningen i denna del är vad som avses med en ”brottsbekämpande” myndighet eller i övrigt när rätt till ombud föreligger enligt direktivförslaget. Vägledande uttalanden saknas i förslaget till direktiv. Helt klart måste vara att Ekobrottsmyndigheten omfattas av begreppet. Vid Skatteverket finns enhet som benämns Skattebrottsenheten. Vid en bokstavstolkning av begreppet ”brottsbekämpande” myndighet torde vara klart att även denna enhet är brottsbekämpande i direktivets mening. Mer oklart är det enligt min mening avseende sedvanliga utredningsenheter inom Skatteverket. Klart får dock anses vara att de föreslagna reglerna endast kan vara tillämpliga i skatteutredningar där skattetillägg aktualiseras. I annat fall omfattas processen inte alls av reglerna i artikel 6 EKMR.³

² Se Andersson-Hopman i JT 2010/11 s. 795 ff. för analys av rättsfallet.

³ Se *Ferrazzini mot Italien*, dom den 12 juli 2001, enligt vilket artikel 6 EKMR inte är till-

Avgörande för tolkningen av begreppet bör enligt mig vara den praktiska funktion och betydelse som en skatteutredning får för den enskilde i det enskilda fallet. Detta ska sedan ställas mot de uttalanden om rätten till effektivt försvar, rätten till kontradiktion och jämlika parter som redovisas i de rättskällor som anges ovan. Särskild betydelse bör enligt mig tillmätas Europadomstolens uttalanden i *Panovits mot Cypern*. I avgörandet slogs fast att klagandens rätt till en rättvis rättegång enligt artikel 6.3 EKMR hade kränkts genom att han vid inledande polisförhör inte hade advokat närvarande vid förhören. Europadomstolen uttalar (p. 72) att rätten till advokat innebär att den misstänkte har rätt till advokat kostnadsfritt. Vidare uttalar (p. 68) att innebörden av rätt till ett effektivt försvar är nära knutet till ”the imbalance of powers”, dvs. jämlikheten i processen.⁴ Slutligen, och viktigast, uttalar Europadomstolen (p. 75) att det faktum att den misstänkte senare i processen i domstol företräds av en advokat inte läker brister härvidlag i det förprocessuella stadiet (”pre-trial stage”). Enligt vad som anförs i avsnitt 1 ovan var det utan betydelse för Europadomstolens ställningstagande att överträdelse av artikel 6 EKMR förelåg, att annan bevisning än den Panovits lämnat i polisförhör låg till grund för den fällande domen.

Enligt min bedömning ger rättsfallet uttryck för den till artikel 6 EKMR intimt förbundna kontradiktionen parterna emellan.⁵ Det är enligt min uppfattning en självklar utgångspunkt vid bedömning av rätten till en rättvis rättegång att kontradiktion ska föreligga även vid det förprocessuella stadiet. Kontradiktionen blir annars i princip illusorisk och därför i strid med Europadomstolens praxis.⁶ Den blir illusorisk eftersom den bevisning som åberopas mot den enskilde bör kunna kontradikteras under hela processen och inte endast vid domstolsförfarandet. Det får hållas för visst att den skattskyldige kan lämna uppgifter som ligger denne till last om denne inte biträds av ombud vid skatteutredningen.

En rimlig tolkning av rättsfallet är att en process inte är förenlig med artikel 6 EKMR med mindre än att kontradiktionen upprätthålls från de inledande utredningsåtgärderna och att brister härvidlag inte läks genom att kontradiktion föreligger senare i processen. Givetvis måste Skatteverket ha rätt att bedriva utredning utan den skattskyldiges medverkan, men så snart den skattskyldige konfronteras med utredningen eller mistankarna följer enligt min bedömning en rätt till kostnadsfritt ombud enligt *Panovits mot Cypern*.

Ett praktiskt belysande exempel på betydelsen av ombud vid skatteutred-

lämplig i mål där skattetillägg inte aktualiseras.

⁴ Se Lindkvist i SvSkT 2011 s. 538–550 för den skattskyldiges rätt till en rättvis rättegång enligt artikel 6 EKMR med avseende på jämlikheten mellan parterna.

⁵ Se Andersson-Hopman i JT 2010/11 s. 795 ff. som gör bedömningen att rätt till advokat föreligger även före det första polisförhöret. I artikeln analyseras även det i förhållande till *Panovits mot Cypern* principiellt likartade målet *Salduz mot Turkiet*, den 27 november 2008.

⁶ Enligt fast praxis i Europadomstolen ska rättigheterna för den enskilde enligt EKMR vara praktiska och effektiva, inte teoretiska eller illusoriska, se t.ex. *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, den 10 februari 2009.

ningen är ett skattebrottmål jag nyligen deltog vid (Stockholms tingsrätt, B 15091-10). I det målet återopades *enbart* utredning som genomförts vid Skatteverket; skriftlig utredning i form av skattepromemorior samt vittnesförhör med den aktuella skatterevisorn. Med beaktande av *Panovits mot Cypern* och vad som sagts ovan om rätten till försvar och betydelsen av kontradiktion menar jag att den tilltalade borde ha haft biträde av rättsligt ombud även vid utredningen hos Skatteverket. Detta ställningstagande grundar sig på att möjligheten till ett effektivt försvar bäst uppnås om kontradiktionen föreligger samtidigt då den huvudsakliga utredningen företas som läggs den enskilde till last. Med detta menar jag att det så att säga kan vara för sent med kontradiktion då skatteutredningen läggs fram vid huvudförhandlingen i brottmålet. Denna synpunkt accentueras även av att de skatterättsliga frågorna vid skattebrott kan vara komplicerade. Inte sällan kan det även vara så att domstolen i brottmålet i realiteten anser sig vara bunden, eller i vart fall inte avviker, från de rättsliga bedömningar som sker hos Skatteverket eller i förvaltningsdomstol. Slutligen grundas min bedömning på artikel 3.1 b i direktivförslaget (se ovan). Enligt denna regel förefaller den enskilde ha rätt till ombud då Skatteverket företar utredningsåtgärder eller bevissäkringsåtgärder såsom t.ex. överraskningsrevision.⁷ Denna bestämmelse ger enligt min bedömning uttryck för ett långtgående krav på kontradiktion och rätt till effektivt försvar.

Det nyss sagda åskådliggör även det enligt mig vanliga sambandet mellan skatteutredningar och skattebrottmål. Det är enligt min erfarenhet vanligt att skatteutredning inleds hos Skatteverket och när utredningen fortskridit står klart att Skatteverket har anledning anta att skattebrott blivit begånget och ska enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, anmäla detta till åklagare.⁸ Skatteverkets utredning och skattebrott har därför ett intimt samband och det är enligt mig svårt att skilja dem åt ifråga om betydelsen av rätten till försvar och betydelsen av kontradiktion, vilket framgår av B 15091-10 ovan. Det kan härvidlag även vara svårt att på förhand fastställa *när* behov och rätt till ombud uppstår. Bedömningen bör pga. av denna osäkerhet vara generös till förmån för den enskilde eftersom risk annars föreligger att överträdelse mot artikel 6 EKMR uppstår senare under förfarandet.

3 Avslutande synpunkter

Enligt min bedömning är en rimlig tolkning av direktivförslaget och de därtill hörande rättskällorna att den enskilde har rätt till ombud senast vid förhör hos Ekobrottsmyndigheten och skattebrottsenheter, men även i alla fall då en

⁷ Enligt 22 § tvångsåtgärdslagen (1994:466) har den enskilde eller dess ombud rätt att närvara vid revision. Enligt 5 § samma lag får överraskningsrevision ske om sabotagerisk föreligger. I nyss nämnda bestämmelse är dock den enskilde eller dess ombud inte förhindrad eller förbjuden att närvara. Enligt artikel 3.1 b i direktivförslaget synes därför den skattskyldige ha rätt till ombud som närvarar vid överraskningsrevision.

⁸ Se även t.ex. lag (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar, där Skatteverket enligt 2 § får biträda åklagaren vid förundersökning.

skatteutredning leder till misstanke om brott. Mitt ställningstagande grundar sig på rätten till ett effektivt försvar och den praktiska betydelsen av kontradiktion i hela förfarandet mot bakgrund av de rättskällor som redovisats ovan.

Om min bedömning är korrekt kan konstateras att det nyss sagda avviker väsentligt från det som gäller enligt lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ErsL.⁹ Enligt ErsL och enligt dess huvudregel (2 §) ges ersättning endast om det skäligen behövs för att tillvarata den enskildes rätt.¹⁰ Enligt Europadomstolen i *Panovits mot Cypern* (p. 72) ska den enskilde kostnadsfritt förordnas ombud. Det är enligt min bedömning en inte ovanlig situation att Skatteverkets utredning leder till brottsmisstanke. Direktivförslaget kan således få stor betydelse för rätten till ombud i förhållande till nuvarande regler. Till ytterligare argument för diskrepansen mellan direktivförslaget och nuvarande ersättningsregler är att enligt vad som anförs ovan (fotnot 1) är den svenska regeringen positivt inställd till förslaget men att mer generösa ersättningsregler enligt ErsL inte föreslås genom den nya skatteförfarandelagen.¹¹

En annan aspekt av direktivförslaget avser lämpligheten av dubbla/parallella förfaranden i skattemål och skattebrott med beaktande av dubbelbestraffningsförbudet enligt artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet EKMR.¹² Enligt vad som anförs ovan är det ofta svårt att helt separera skatteförfarandet från skattebrottförfarandet, så även med avseende på rätten till ett effektivt försvar enligt förevarande direktivförslag. Det förefaller således angeläget att det allmänna inledningsvis i ett förfarande bedömer hur det aktuella ärendet kommer att utvecklas med avseende på brottsmisstankar. Om det inledningsvis går att bedöma att ärendet med, oklart vilken, någon grad av sannolikhet kommer att leda till brottsmisstanke är det enligt min uppfattning mest lämpligt att ärendet handläggs som ett brottmål. Det allmänna bör således så att säga slå in på ett förfarande och sedan hålla sig till detta. På detta sätt minimeras svårigheterna att bedöma den enskilde rätt till ombud samtidigt som förfarandet tveklöst är förenligt med dubbelbestraffningsförbudet.

Gustav Lindkvist fullgör f.n. tingsnotarietjänstgöring vid Stockholms tingsrätt.

⁹ Det bör framhållas att direktivförslaget endast är en kodifiering av gällande rätt *Panovits mot Cypern*, med den skillnaden att regleringen sker som en harmonisering på EU-rättslig nivå. Mot bakgrund av att det är en EU-rättslig reglering kan diskussion inte uppstå om reglernas förhållande till intern svensk rätt såsom är fallet med EKMR:s ställning i förhållande till intern svensk rätt. Enligt Högsta domstolens praxis (nu senast i NJA 2010 s. 168 I och II angående dubbelbestraffningsförbudet) krävs att det "klart framgår" att svensk intern rätt strider mot EKMR för att underkänna den svenska regleringen. Någon sådan motsvarighet saknas i EU-rätten. Se mer härom i t.ex. Fast i SvSkT 2011 s. 524–537.

¹⁰ Se mer härom i t.ex. Lindkvist i SvSkT 2011 s. 538–550 med vidarehänvisningar, där det redovisas kritik mot att ersättningsnivåerna är låga.

¹¹ Ibid.

¹² Senast behandlad av Fast i SvSkT 2011 s. 524–537.