



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Frida Blomberg

Oskäligt lång tid

En undersökning av befrielsegrunden i 51 kap. skatteförfarandelagen och hur svensk rätt förhåller sig till Europadomstolens praxis rörande artikel 6 i EKMR

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Ellika Sevelin

Termin för examen: Period 1 HT2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod och material	9
1.5 Teori	11
1.6 Tidigare forskning	13
1.7 Disposition	14
2 SKATTETILLÄGG	16
2.1 Inledning	16
2.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift	17
2.3 Skattetillägg vid skönsbeskattning	19
2.4 Situationer när skattetillägg inte får tas ut	20
2.5 Skattetilläggets storlek	21
2.6 Tidsfrister för beslut och omprövning av skattetillägg	21
2.7 Befrielse från skattetillägg	22
2.7.1 Inledning	22
2.7.2 Befrielsegrunder att särskilt beakta	24
2.7.3 Hel eller delvis befrielse	25
3 SKATTETILLÄGG OCH SKATTEBROTT - ETT SAMORDNAT FÖRFARANDE	27
3.1 Inledning	27
3.2 Skattebrottslagen	28

3.2.1	Lagens tillämpningsområde och skattebrotten m.m.	28
3.2.2	Anmälningsskyldighet och särskild åtalsprövning	30
3.3	Det samordnade sanktionsförfarandet	31
3.3.1	Förfarandet enligt lagen om talan om skattetillägg i vissa fall	31
3.3.2	Spärregleringen	32
3.4	Kommentar	33
4	BEFRIELSEGRUNDEN - OSKÄLIGT LÅNG TID	35
4.1	Inledning	35
4.2	Befrielsegrundens tillkomst och syftet med bestämmelsen	35
4.3	Befrielsegrundens närmare innebörd	38
4.3.1	Bestämmelsens starttid och sluttid	38
4.3.2	Rekvisitet oskäligt lång tid	40
4.3.3	Hel eller delvis befrielse från skattetillägg	43
4.3.4	Sammanfattande kommentarer	43
4.4	Europadomstolens praxis angående artikel 6:1 i Europakonventionen	44
4.4.1	Introduktion till artikel 6:1 i EKMR	44
4.4.2	Generella utgångspunkter vid bedömningen av om en prövning skett inom skälig tid	46
4.4.3	Målets komplexitet	48
4.4.4	Den enskildes medverkan	49
4.4.5	Berörda myndigheters och domstolars agerande	51
4.4.6	Vad som står på spel för den enskilde	52
4.4.7	Handläggningstiden	53
4.4.8	Sammanfattande kommentarer	55
4.5	Högsta domstolarnas tillämpning av artikel 6:1 i Europakonventionen	56
4.5.1	Högsta domstolen	56
4.5.2	Högsta förvaltningsdomstolen	60
4.5.3	Sammanfattande kommentarer	62
4.6	Kammarrätternas tillämpning av befrielsegrunden i SFL	63
4.6.1	Inledning	63
4.6.2	Skäl för befrielse från skattetillägg förelåg	63
4.6.3	Skäl för befrielse från skattetillägg förelåg inte	66
4.6.4	Kommentar	68
5	GÄLLANDE RÄTT OCH BESTÄMDHETSKRAVET	70
6	AVSLUTNING	75
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	79
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	82

Summary

According to Chapter 51 Section 1 (3) of the Swedish Tax Procedure Act, skatteförfarandelagen (2011:1244), the STPA, there is a possibility to be granted exemption from tax surcharges if the length of the tax proceedings has been excessive. The purpose of this paper is to examine Chapter 51 Section 1 (3) of the STPA and to analyze the relationship between Swedish applicable law and the right to a trial within a reasonable time (Article 6 Section 1 of the European Convention on Human Rights) according to the European Court of Human Rights, the ECtHR. A legal dogmatic method has been used in order to fulfill the subject of the paper and to answer the question of what is to be considered an unreasonable time.

Regarding the length of the proceedings the period to be taken into consideration begins, according to the preparatory work for the provision, when formal charges are brought against a person or when that person has otherwise been substantially affected by actions taken by the Swedish Tax Agency as a result of the suspicion against him. The relevant period ends when there is a final judgment or when that judgment becomes legally binding.

As to the concept of unreasonable time in cases of tax surcharge, it appears from the preparatory work for Chapter 51 Section 1 (3) of the STPA that an assessment must be made in the light of the particular circumstances of the case and that the legislator found it very difficult to state any specific guidelines regarding unreasonable time. The preparatory statements seem to be in accordance with the ECtHR case law concerning Article 6 Section 1 of the convention. According to the ECtHR case law four different criteria must be taken into account when assessing the reasonableness of the length of proceedings; the complexity of the case, the conduct of the applicant and the relevant authorities, and what was at stake for the applicant.

My study shows that the ECtHR appears to pay particular attention to whether there have been extended periods of unexplained inactivity among the relevant authorities. Extensive delays attributed to the relevant authorities seem to indicate that there has been a violation of Article 6 of the convention. Cases that are factually complex or where the applicant during the proceedings requested several extensions of time limits indicates on the other hand that a slightly longer processing time should be accepted.

Lastly, there is currently no case law from the Supreme Administrative Court regarding Chapter 51 Section 1 (3) of the STPA. Our Supreme Court's application of Article 6 of the convention has therefore been used in this paper for the interpretation of applicable law. Based on the rulings of the ECtHR and our Supreme Court's, certain precautionous conclusions have been made regarding unreasonable time in cases of tax surcharges. I have come to the conclusion that an administrative court presumably will not grant an exemption from tax surcharges if the processing time per instance has been approximately one year or less.

Sammanfattning

Enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska hel eller delvis befrielse från skattetillägg meddelas om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut. Befrielsegrunden infördes vid 2003 års skattetilläggsreform i syfte att tillgodose Europakonventionens krav på rättssäkerhet.

Genom att använda den rättsdogmatiska metoden syftar uppsatsen till att utreda gällande rätt beträffande befrielsegrunden och hur svensk rätt förhåller sig till Europadomstolens praxis rörande rätt till en rättegång inom skälig tid. Startpunkten för bedömningen av om handläggningstiden varit oskäligt lång är då Skatteverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut. Av förarbetena till bestämmelsen kan utläsas att tiden ska räknas från det att en formell anklagelse riktats mot den enskilde eller att myndigheternas agerande haft betydande verkningar för den samma. Sluttidpunkten för bedömningen är då saken slutligen avgjorts av högsta instans.

Angående vad som avses med en oskäligt lång tid i mål om skattetillägg framgår av förarbetena till bestämmelsen att en bedömning måste göras i varje enskilt fall och att lagstiftaren funnit det mycket svårt att ange några riktlinjer för när en oskäligt lång tid ska anses ha förflutit. Av Europadomstolens praxis framgår också att omständigheterna i det enskilda fallet ska beaktas vid tillämpningen av artikel 6:1 i EKMR och att hänsyn då ska tas till de fyra kriterier som fastställts i domstolens praxis, vilka är målets komplexitet, den enskildes medverkan, de berörda myndigheternas agerande samt vad som står på spel för den enskilde.

Min undersökning visar att Europadomstolens uppställda kriterier, utom sista kriteriet, även ska beaktas vid befrielsegrunden enligt förarbetena. Enligt förarbetena kan det också bli aktuellt med befrielse från skattetillägg om det har gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften först lämnades. En omständighet att beakta som dels inte klart framgår av lagtextens

ordalydelse enligt min mening, dels inte går att hänföra till Europadomstolens tillämpning av artikel 6:1 i EKMR.

Vid min utredning har jag funnit att Europadomstolen framförallt tycks fästa avseende vid om det förekommit längre perioder av oförklarlig inaktivitet hos berörda myndigheter och att detta ofta talar för en kränkning av artikel 6:1. Om ett ärende innefattat komplicerade sakförhållanden eller om den enskilde begärt uppskov eller anstånd talar dessa omständigheter å andra sidan för att en något längre handläggningstid bör accepteras.

Avslutningsvis, det saknas för närvarande praxis från HFD rörande 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL. Våra högsta domstolars tillämpning av artikel 6:1 i EKMR har därför använts i uppsatsen för tolkningen av gällande rätt. Utifrån våra högsta domstolars praxis samt Europadomstolens avgöranden kan vissa försiktiga slutsatser ändå dras gällande skälig handläggningstid i mål om skattetillägg. Enligt min bedömning kommer en domstol i normalfallet inte att meddela befrielse från skattetillägg om handläggningstiden per instans uppgått till ungefär ett år. För att det ska anses ha gått en oskäligt lång tid tycks det krävas någon form av längre passivitet från myndigheternas eller domstolarnas sida.

Förord

Efter snart sex år som lundastudent är det med blandade känslor jag äntligen kan säga att jag har gått i mål.

Stort tack Ellika för värdefull handledning, goda råd och engagemang. Tack för att du alltid fanns tillgänglig och att du stöttade mig när jag hade mina tvivel.

Trots att det sista året i Lund inte riktigt blev som tänkt på grund av den rådande pandemin kommer jag ändå alltid att minnas studenttiden med glädje. Jag är framförallt tacksam för alla fantastiska vänner som jag har lärt känna här i Lund under årens lopp.

Slutligen vill jag tacka min älskade mamma, pappa och syster för att ni alltid stöttar och finns där för mig.

Lund den 14 december 2020

Frida

Förkortningar

BrB	Brottsbalken (1962:700)
dnr	diarienummer
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
Europadomstolen	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
Europakonventionen	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
jfr	jämför
JO	Riksdagens ombudsmän
kap.	kapitel
LTS	Lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall
m.fl.	med flera
NJA	Nytt juridiskt arkiv
nr	nummer
prop.	proposition
RÅ	Regeringens årsbok
rättighetsstadgan	Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Sommaren 2020 fick jag möjligheten att arbeta som sommarnotarie på Högsta förvaltningsdomstolens skatteenhet. Under min tid hos domstolen fann jag att i flertalet inkomna överklaganden till HFD anfördes som skäl för meddelande av prövningstillstånd att det förelåg oklarheter kring hur befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, skulle tolkas och tillämpas. Ett mål jag kom att arbeta med gällde frågan om det fanns skäl att meddela befrielse från skattetillägg på grund av att en oskäligt lång tid gått efter det att Skatteverket hade funnit anledning att anta att skattetillägg skulle tas ut.¹ Skatteverkets utredning hade i ärendet avstannat i enlighet med 49 kap. 10 a § 1 st. SFL i väntan på en utredning om skattebrott avseende samma oriktiga uppgifter. Efter att en underrättelse inkommit från Åklagarmyndigheten att de oriktiga uppgifterna inte längre var föremål för en brottsutredning kunde Skatteverket sedermera fatta beslut om uttag av skattetillägg, vilket överklagades av den enskilde till förvaltningsrätten. Det hade då gått nästan tre år sedan Skatteverket först funnit anledning att anta att skattetillägg skulle tas ut.

Förvaltningsrätten fann att det förelåg skäl att meddela hel befrielse från skattetillägg på grund av att handläggningstiden i målet varit oskäligt lång. Kammarrätten kom till motsatt bedömning, efter att Skatteverket överklagat förvaltningsrättens dom, och fann att den sammanlagda handläggningstiden i målet inte varit så pass utdragen att det funnits skäl att meddela befrielse från skattetillägg.

Att underrätterna i avgörandet kunde komma till vitt skilda slutsatser angående handläggningstidens skälighet i förening med att befrielsegrunden i 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL har ett nära samband med artikel 6:1 i

¹ Se Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2114-19, dom 2020-04-27.

Europakonventionen² fick mig att bli intresserad av befrielsegrunden och vilja undersöka föreskriften mer ingående.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka bestämmelsen om befrielse från skattetillägg på grund av att en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut. *Vad är att anse som en oskäligt lång handläggningstid i mål om skattetillägg och hur förhåller sig svensk rätt till Europadomstolens praxis angående rätt till en domstolsprövning inom skälig tid?*

För att uppfylla detta syfte ämnar uppsatsen att besvara även följande delfrågor:

- När kan Skatteverket anses ha funnit anledning att anta att skattetillägg ska tas ut och vilken är sluttidpunkten för bedömningen?
- Vilka omständigheter ska beaktas vid prövningen av om ett skattetilläggsförfarande pågått under en oskäligt lång tid?
- Hur kan den tillfälliga spärren i 49 kap. 10 a § SFL som infördes i samband med ikraftträdandet av lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall år 2016 komma att påverka dels den totala handläggningstiden i mål om skattetillägg, dels påverka oskälighetsbedömningen vid frågan om det finns skäl att meddela befrielse från skattetillägg?
- Hur förhåller sig gällande rätt till legalitetsprincipens krav på bestämda föreskrifter?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen riktar sig till dem som har vissa grundläggande kunskaper i skatterätt. Uppsatsen behandlar uteslutande befrielse från skattetillägg trots att bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL också omfattar andra avgifter. Vidare behandlas endast översiktligt grunderna för uttagande av skattetillägg och

² Se prop. 2002/03:106 s. 82–83.

vad som exempelvis avses med oriktig uppgift då syftet är att undersöka befrielsegrunden i 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL.

Europakonventionens artikel 6:1 motsvaras delvis av artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Eftersom befrielsegrunden i SFL har ett nära samband med artikel 6:1 i EKMR och artikel 47 i rättighetsstadgan uteslutande är tillämplig när unionsrätten tillämpas av medlemsstaterna³ utreds i uppsatsen enbart hur svensk rätt förhåller sig till Europadomstolens praxis angående rätt till en domstolsprövning inom skälig tid.

1.4 Metod och material

Eftersom uppsatsen syftar till att analysera vad som är gällande rätt beträffande befrielsegrunden ”oskäligt lång tid” har den rättsdogmatiska metoden använts. Med rättsdogmatisk metod avses i detta fall att analysera vad som är gällande rätt genom att tolka innehållet i de allmänt accepterade rättskällorna, vilka är författningar, förarbeten, praxis och doktrin. Enligt rättskällevärdet har dessa rättskällor en inbördes ordning där en rättskälla av högre rang vid konflikt går före en rättskälla av lägre rang. Dessutom fastställer även rättskällevärdet vilka rättskällor som får respektive ska tillämpas vid tolkningen av gällande rätt.

Utifrån rättskällevärdet kan det därefter diskuteras hur rättskällorna har viktats och använts i uppsatsen. Enligt rättskällevärdet anses författningar stå högst i rang följt av förarbeten, praxis och doktrin. Lagtextens lydelse har därför varit av central betydelse i uppsatsen vid tolkningen av gällande rätt. I och med att lagtextens ordalydelse i detta fall är vagt utformad har även förarbetsuttalanden till bestämmelsen tillmätts stor vikt, dock med viss försiktighet. Enskilda uttalanden i förarbetena har i uppsatsen prövats kritiskt mot lagtexten och syftet med bestämmelsen.

³ Se artikel 51:1 i rättighetsstadgan.

Trots att vi i Sverige inte har någon formell prejudikatbundenhet anser jag i likhet med Tjernberg⁴ att avgöranden från våra högsta domstolar har stor betydelse för gällande rätt.⁵ I uppsatsen har därför rättspraxis ansetts vara på ungefär samma hierarkiska nivå som förarbeten. Vad gäller avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen saknas det för närvarande praxis beträffande 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL. Eftersom befrielsegrunden bygger på artikel 6:1 i Europakonventionen har Europadomstolens praxis samt avgöranden där HD och HFD tillämpat artikel 6:1 i EKMR istället använts vid tolkningen av gällande rätt och framförallt vid undersökningen av vad som avses med en oskäligt lång tid.

Även viss doktrin har använts som rättskälla för att presentera alternativa tolkningar och synpunkter på rättstillämpningen. Utbudet av juridisk litteratur som diskuterar befrielsegrunden ”oskäligt lång tid” har varit begränsad men ett antal artiklar från *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning* har behandlats i uppsatsen. Likaså finns det ett antal omfattande litterära verk som berör artikel 6:1 i EKMR. Vid materialurvalet har det förutom författarens ställning och kompetens inom det skatterättsliga området respektive mänskliga rättigheter också beaktats vilket förlag eller tidskrift som utgivit materialet.

I och med att praxis från Högsta förvaltningsdomstolen saknas har avslutningsvis ställningstaganden och handledningar från Skatteverket beaktats i uppsatsen i syfte att belysa myndighetens tolkning av gällande rätt, men jag anser inte att Skatteverkets produkter i sig har något rättskällevärde. Detsamma gäller avgöranden från kammarrätterna. Kammarrättsavgöranden har i uppsatsen endast använts i syfte att åskådliggöra hur befrielsegrunden tillämpats i praktiken.

Eftersom syftet inte varit att göra en mer omfattande kvantitativ eller empirisk studie av hur kammarrätterna tolkat och tillämpat befrielsegrunden har ett urval gjorts vid insamlingen av materialet. Jag valde att undersöka

⁴ Mats Tjernberg är professor i offentlig rätt, skatterätt, vid Lunds universitet.

⁵ Se Tjernberg (2018) s. 55–58.

avgöranden från år 2020 och elva år bakåt i tiden, det vill säga till och med år 2010. Både avgöranden där kammarrätten kom fram till respektive inte kom fram till att det fanns skäl att meddela befrielse från skattetillägg har varit av intresse. Urvalet avgränsades till mål där kammarrätterna i något avseende diskuterat befrielsegrunden.

Europadomstolen har, vid tidpunkten för uppsatsen, avgjort drygt 6 500 mål gällande om rätten till en domstolsprövning inom skälig tid kränkts enligt artikel 6:1 i EKMR.⁶ Ett urval av material har därför varit nödvändigt även beträffande Europadomstolens praxis. Två skilda urval har gjorts vid materialinsamlingen. Det första urvalet baserades på att Europadomstolen rangordnar sin egen praxis på en skala från ett till fyra där de avgöranden som klassificeras som ”key cases” är av störst vikt.⁷ Genom att begränsa insamlingen till att endast omfatta ”key cases” sjönk antalet domar till en hanterbar nivå om drygt 90 stycken. Därutöver valde jag att undersöka avgöranden som uppmärksammats i doktrin eller förarbetena till befrielsegrunden då dessa, enligt min mening, kunde presumeras innehålla uttalanden av vikt för undersökningen.

1.5 Teori

En viktig princip inom skatterätten är den så kallade legalitetsprincipen vilken har till syfte att skydda den enskilde mot godtyckliga ingrepp från staten samt skapa förutsägbarhet för enskilda.⁸ Att föreskriftskravet är en central del av legalitetsprincipen råder det ingen tvekan om.⁹ Med föreskriftskravet åsyftas att det krävs lagstöd för uttagande av skatt. Enligt

⁶ Jag har utgått från webbplatsen Hudoc (<hudoc.echr.coe.int>) där Europadomstolens avgöranden finns tillgängliga elektroniskt.

⁷ På webbplatsen Hudoc finns en avancerad sökfunktion. Via sökfunktionen går det att precisera sökningen till att endast visa mål som behandlar rätten till en domstolsprövning inom skälig tid enligt artikel 6:1 i EKMR. Det går även att precisera sökningen baserat på ”level of importance”. Enligt webbplatsen delas målen in i fyra kategorier där ”key cases” är av störst vikt. Ytterligare information går att finna på <hudoc.echr.coe.int>.

⁸ Se bland annat Persson Österman (2020) s. 7; Pålsson (2014) s. 563; Tjernberg (2018) s. 23.

⁹ Se exempelvis Tjernberg (2018) s. 23; Hultqvist (2016) s. 732; Pålsson (2013) s. 25 och s. 29–31.

Hultqvist¹⁰ omfattar den skatterättsliga legalitetsprincipen emellertid ytterligare tre aspekter nämligen analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet samt ett krav på bestämdhet.¹¹ Hultqvist menar att bestämdhetskravet hänger samman med föreskriftskravet då han anser att det inte är någon större mening med ett krav på föreskrifter om dessa föreskrifter sedan tillåts vara hur obestämda som helst.¹² Även Pålsson¹³ och Persson Österman¹⁴ anser att det ingår ett slags bestämdhetskrav i föreskriftskravet och att det som sägs i lagtexten måste uttryckas med en viss grad av precision.¹⁵

Enligt Hultqvist är en föreskrift obestämd om dess språkliga sats lämnar utrymme för en stor mängd rimliga tolkningar. Hultqvist anser att en föreskrift kan vara obestämd därför att den innehåller motsägelsefulla eller intetsägande rekvisit vilka kännetecknas av en icke förutsägbar tillämpning. Vidare är föreskrifter som lider av en allmän vaghet obestämda enligt Hultqvist. Med allmän vaghet åsyftas bestämmelser där de avgörande delarna i rättsfaktumet är vaga, det vill säga inte språkligt preciserade eller där rättsfaktumet relaterar till svårgripbara faktiska förhållanden.¹⁶

Om legalitetsprincipen också omfattar ett bestämdhetskrav blir nästa fråga vilken funktion kravet har om en skatterättslig föreskrift visar sig vara obestämd. Finns det en regel som säger att denna obestämda föreskrift då inte får tillämpas? Både Hultqvist och Pålsson menar att bestämdhetskravet inom skatterätten framförallt fungerar som ett böra-krav, det vill säga fungerar som en princip eller en målsättning som kan uppfyllas i viss grad.¹⁷

Med detta synsätt får bestämdhetskravet framförallt en betydelse vid lagstiftningsarbetet. Hultqvist har dock argumenterat för att bestämdhetskravet även kan få konsekvenser vid tillämpningen då han

¹⁰ Anders Hultqvist är bland annat professor i finansrätt vid Karlstads universitet och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

¹¹ Se Hultqvist (2016) s. 732.

¹² Se Hultqvist (2016) s. 734.

¹³ Robert Pålsson är professor i skatterätt vid Handelshögskolan i Göteborg.

¹⁴ Roger Persson Österman är professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

¹⁵ Se Pålsson (2013) s. 30; Persson Österman (2020) s. 7.

¹⁶ Se Hultqvist (2016) s. 737–739.

¹⁷ Se Hultqvist (2015) s. 13–14; Pålsson (2013) s. 30.

menar att myndigheterna och domstolarna har ett val, om obestämdheten ska utnyttjas i fiskal riktning eller leda till försiktighet. Han anser att domstolarna kan, på grund av konstitutionella skäl, iaktta försiktighet vid tolkningen av vaga föreskrifter istället för att ge företräde för tolkningar som utnyttjar normerna i fiskal riktning.¹⁸ Tjernberg är av uppfattningen att det hittills inte finns spår av detta i svenska domar och att det är oklart om bestämdhetskravet tas eller bör tas i beaktning vid den praktiska tillämpningen.¹⁹ I sin bok, *Skatterättslig tolkning*, diskuterar Tjernberg om denna oklarhet kanske sammanfaller med frågan om principen in dubio contra fiscums tillvaro i svensk skatterätt.²⁰

Jag har inte för avsikt att närmare diskutera eller ta ställning till frågan om principen in dubio contra fiscums existens utan kommer i den fortsatta framställningen utgå ifrån att bestämdhetskravet framförallt är ett böra-krav på lagstiftaren och en målsättning för lagstiftningsarbetet.²¹

1.6 Tidigare forskning

Tidigare forskning kring befrielsegrunden ”oskäligt lång tid” har framförallt behandlat frågor om de svenska skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen. I anknytning till att befrielsegrunden trädde i kraft år 2003 diskuterades i ett flertal artiklar huruvida föreskriften och övrig lagstiftning verkligen uppfyllde de rättssäkerhetskrav som ställs i artikel 6:1 i EKMR.²²

Uppsatsen ämnar delvis till att redogöra för hur lagstiftningen förhåller sig till Europakonventionen och Europadomstolens praxis men syftar framförallt till att tolka gällande rätt och bland annat försöka besvara frågan vad som avses med en oskäligt lång tid.

¹⁸ Se Hultqvist (2015) s. 29–30.

¹⁹ Se Tjernberg (2018) s. 25–26 och s. 32.

²⁰ Se Tjernberg (2018) s. 32.

²¹ För en utförlig diskussion angående principen in dubio contra fiscums existens i svensk skatterätt se Tjernberg (2018) s. 30–39.

²² Se exempelvis Axén Linderl (2004); Meyer (2003); Alhager (2003); Axén Linderl och Leidhammar (2005).

Karin Almgren och Börje Leidhammar har i boken *Skattetillägg och skattebrott* samt i en lagkommentar till skatteförfarandelagen behandlat förutsättningarna för befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL utförligt men utan att mer än översiktligt beröra Europadomstolens praxis angående rätt till en domstolsprövning inom skälig tid.²³

Det finns emellertid ett flertal litterära verk som redogör för och analyserar Europadomstolens praxis beträffande artikel 6:1 i EKMR mer ingående.²⁴ I Sverige tycks framförallt Hans Danelius kommentar till Europakonventionen haft betydelse för tolkningen av gällande rätt.²⁵ Både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal mål rörande artikel 6:1 i Europakonventionen hänvisat till Danelius kommentar.

Utgångspunkten för forskningen kring artikel 6:1 i EKMR är allt som oftast artikeln som sådan. Genom att i denna uppsats dels presentera och analysera Europadomstolens praxis utifrån skattetilläggsförfarandet, dels på ett kritiskt sätt tolka gällande rätt beträffande befrielsegrunden ”oskäligt lång tid” är min förhoppning att denna uppsats kan utgöra ett komplement till de tidigare framställningar som gjorts på området.

1.7 Disposition

I uppsatsens *andra kapitel* presenteras bland annat förutsättningarna för uttag av skattetillägg vid oriktig uppgift, i vilka situationer skattetillägg inte får tas ut samt de gemensamma förutsättningarna för befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § SFL. Kapitlet syftar till att ge läsaren en övergripande bild av skattetilläggets olika delar och dess sammanhang i skatteförfarandelagen.

Kapitel tre syftar till att åskådliggöra hur lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall, LTS, och de införda spärregleringarna i 49 kap.

²³ Se Almgren och Leidhammar (2016); Almgren och Leidhammar (2020), kommentar till 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL.

²⁴ Se bland annat Dijk m.fl. (2018); Danelius (2015).

²⁵ Se Danelius (2015).

10 § SFL kan komma att påverka handläggningstiden hos berörda myndigheter och domstolar i mål om skattetillägg. I kapitlet redovisas därför det bakomliggande motivet till lagändringarna i skatteförfarandelagen samt de bestämmelser i LTS, SFL och skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, som kan ha en inverkan på handläggningstiden.

I uppsatsens *fjärde kapitel* analyseras gällande rätt avseende befrielsegrunden ”oskäligt lång tid” och hur svensk rätt förhåller sig till Europadomstolens praxis angående rätt till en domstolsprövning inom skälig tid. Utöver en redogörelse för hur befrielsegrunden tolkas och tillämpas i svensk rätt presenteras även Europadomstolens praxis avseende artikel 6:1 i EKMR samt våra högsta domstolars tolkning av Europakonventionens artikel.

I *kapitel fem* förs en diskussion angående för- och nackdelarna med gällande rätt utifrån legalitetsprincipens krav på bestämda föreskrifter. En alternativ lösning på problemen med gällande rätt lyfts fram och analyseras avslutningsvis i avsnittet.

Sjätte och avslutande kapitel innehåller en sammanfattning och redovisning av uppsatsens huvudsakliga slutsatser.

2 Skattetillägg

2.1 Inledning

År 1972 infördes i Sverige ett nytt påföljdssystem med administrativa sanktioner, skattetillägg, vid överträdelser av skatterättslig lagstiftning. Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott och en ny lag, skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, infördes.²⁶ Den tidigare ordningen med i huvudsak straffrättsliga påföljder och ett förfarande i allmän domstol hade fått utstå kritik i flera avseenden. Bland annat ifrågasattes sanktionssystemets effektivitet och likformighet men även brister i skattestrafflagens (1943:313) systematik hade uppmärksammats.²⁷

Syftet med införandet av de administrativa sanktionerna var således att komma tillrätta med ovanstående brister och framförallt skapa ett tryck på de skattskyldiga att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. Enligt propositionen skulle förfarandet också bli snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande för det allmänna och den enskilde genom att skattemyndigheterna nu skulle hantera överträdelser av ordningskaraktär eller bagatellartad natur. Det straffrättsliga förfarandet med åtal och lagföring reserverades således de medelsvåra och grova fallen av skatteundandragande.²⁸

Skattetilläggsbestämmelserna har varit föremål för revideringar ett stort antal gånger sedan införandet år 1972.²⁹ Exempelvis utvidgades möjligheterna för befrielse från särskild avgift från och med 2004 års taxering i syfte att tillgodose Europakonventionens krav på rättssäkerhet.³⁰ Vid införandet av skatteförfarandelagen gjordes enligt Almgren³¹ och

²⁶ Se prop. 1971:10; jfr SOU 1969:42 och skattestrafflagsutredningens förslag.

²⁷ Se prop. 1971:10 s. 57 och s. 197.

²⁸ Se prop. 1971:10 s. 95 och s. 200 ff.; jfr SOU 1969:42 s. 133 f.

²⁹ Se exempelvis prop. 1976/77:92; prop. 1978/79:137; prop. 1989/90:74.

³⁰ Se prop. 2002/03:106 s. 75 f. och s. 239–244; se också prop. 2010/11:165 s. 438–448 där 2003 års översyn av skattetilläggsbestämmelserna sammanfattas.

³¹ Karin Almgren är före detta justitieråd i Högsta förvaltningsdomstolen och har haft flera uppdrag som utredare, däribland utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandet.

Leidhammar³² endast några mindre justeringar av bestämmelserna.³³ Bland annat slopades de fasta nivåerna för befrielse från särskild avgift och förutsättningarna för frivillig rättelse ändrades.³⁴

Enligt 49 kap. SFL kan skattetillägg tas ut i fyra situationer, då skattskyldig lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, vid skönsbeskattning och omprövning av ett skönsbeskattningsbeslut samt när skatteavdrag inte har gjorts.³⁵ Skatteförfarandelagen är tillämplig på alla skatter utom de som särskilt undantas i 2 kap. 1 § SFL. Av 49 kap. 2 § SFL framgår vidare att skattetillägg, med ett undantag³⁶, ska tas ut på de skatter som omfattas av skatteförfarandelagen.

Kapitlets följande avsnitt syftar till att ge läsaren en övergripande bild av skattetilläggets olika delar och dess sammanhang i skatteförfarandelagen. Avsnitt 2.2 och 2.3 behandlar således förutsättningarna för uttag av skattetillägg vid oriktig uppgift och vid skönsbeskattning. Därefter presenteras kortfattat i avsnitt 2.4 de situationer i 49 kap. 10 § SFL när skattetillägg inte får tas ut. Avsnitt 2.5 behandlar skattetilläggets storlek och i avsnitt 2.6 presenteras de olika tidsfrister som finns i skatteförfarandelagen beträffande beslut och omprövning av skattetillägg. Kapitlet avslutas med en introduktion till uppsatsens huvudsakliga ämne då de gemensamma förutsättningarna för befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § SFL presenteras under avsnitt 2.7.

2.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Av 49 kap. 4 § 1 st. 1 p. SFL kan utläsas att skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Att en uppgift ska ha lämnats på något annat sätt än muntligen innebär enligt förarbetena att även elektronisk

³² Börje Leidhammar är advokat och har under flera år också varit akademiskt verksam som professor i skatteprocessrätt.

³³ Se Almgren och Leidhammar (2016) s. 19.

³⁴ Se prop. 2010/11:165 s. 475–479.

³⁵ Se 49 kap. 4–9 §§ SFL.

³⁶ Se 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

kommunikation med Skatteverket omfattas av bestämmelsen.³⁷ För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs därtill att den oriktiga uppgiften lämnats till ledning för det aktuella beskattningsbeslutet. I propositionen till skatteförfarandelagen exemplifieras detta genom att en oriktig uppgift som lämnats till ledning för ett beslut om mervärdesskatt inte kan hänföras till ett beslut om slutlig skatt. Om uppgiften saknar betydelse för ärendet om mervärdesskatt har den skattskyldige således inte lämnat en oriktig uppgift i paragrafens mening.³⁸

Den grundläggande förutsättningen för påförande av skattetillägg är att en oriktig uppgift har lämnats. Det föreligger inget krav på att den oriktiga uppgiften ska ha lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet.³⁹ Vad som avses med oriktig uppgift framgår av 49 kap. 5 § SFL. Enligt bestämmelsens första stycke anses en uppgift vara oriktig om det klart framgår att uppgiften är felaktig eller om en uppgift som skulle ha lämnats till ledning för den egna beskattningen utelämnats. Av 31 kap. 3 § SFL framgår att den skattskyldige har en allmän uppgiftsskyldighet gentemot Skatteverket, det vill säga en skyldighet att lämna de uppgifter som SKV behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut. Denna uppgiftsskyldighet påverkar i sin tur bedömningen av om den utelämnade uppgiften också ska anses vara en oriktig uppgift.⁴⁰

Om den oriktiga uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut ska uppgiften inte anses som oriktig enligt 49 kap. 5 § 2 st. 1 p. SFL. Som exempel anges i förarbetena att den skattskyldige gör ett riktigt avdrag, men att de uppgifter som i övrigt lämnas är sådana att en korrekt bedömning av rätten till avdraget kan göras med ledning av uppgifterna.⁴¹

³⁷ Se prop. 1996/97:100 s. 461 och s. 600.

³⁸ Se prop. 2010/11:165 s. 935 f.

³⁹ Se Almgren och Leidhammar (2020), kommentar till 49 kap. 4 § SFL.

⁴⁰ Se Almgren och Leidhammar (2020), kommentar till 49 kap. 5 § SFL.

⁴¹ Se prop. 2002/03:106 s. 117 och s. 233.

En uppgift ska enligt 49 kap. 5 § 2 st. 2 p. SFL inte heller anses vara oriktig om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Skatteverkets utredningsskyldighet kan i sådana fall inträda. Den utredningsskyldighet som nu åsyftas är enligt Gäverth⁴² av mer inskränkt betydelse är den på officialprincipen vilande utredningsskyldigheten i 40 kap. 1 § SFL. Har den skattskyldige lämnat ofullständiga eller motstridiga uppgifter får en bedömning göras enligt Gäverth angående risken för att bristerna i uppgiftslämnandet kan leda till att SKV vilseleds. Uppgiften kan inte anses vara oriktig om det är uppenbart för Skatteverket att lämnade uppgifter inte kan vara riktiga.⁴³

Avslutningsvis ska en åtskillnad göras mellan oriktiga uppgifter och så kallade oriktiga yrkanden. Om den skattskyldige har redovisat sakförhållandena på ett korrekt sätt men gjort en felaktig rättslig bedömning föreligger inte oriktig uppgift.⁴⁴ Vad gäller bevisbörda och beviskrav är det SKV som har bevisbördan för att oriktig uppgift föreligger. Beviskravet vid skattetillägg är något högre än vid den ordinarie processen. Det ska klart framgå att den lämnade uppgiften är felaktig eller har utelämnats.⁴⁵

2.3 Skattetillägg vid skönsbeskattning

Om den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det eller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av bristfälligt underlag så ska den skattskyldige skönsbeskattas i enlighet med 57 kap. 1 § SFL. Syftet med skönsbeskattning är att försöka åstadkomma ett materiellt riktigt beskattningsresultat.⁴⁶ Enligt 49 kap. 6 § SFL ska skattetillägg tas ut vid skönsbeskattning. Vid utelämnad deklaration fungerar skattetillägget som ett slags påtryckningsmedel i likhet med ett föreläggande om vite. Således finns det också en bestämmelse i 49 kap. 7 §

⁴² Leif Gäverth är justitieråd i Högsta förvaltningsdomstolen.

⁴³ Gäverth (2005) s. 706 f.; se även prop. 2002/03:106 s. 233 f.

⁴⁴ Se prop. 1977/78:136 s. 144 f.

⁴⁵ Se Almgren och Leidhammar (2016) s. 38 f.

⁴⁶ Se prop. 2002/03:106 s. 133.

SFL om undanröjande av ett beslut om skattetillägg om skattedeklarationen inlämnas inom viss tid efter det att skattetilläggsbeslutet meddelats.⁴⁷

2.4 Situationer när skattetillägg inte får tas ut

Av 49 kap. 10 § 1 st. SFL framgår att skattetillägg inte får tas ut i tre uppräknade situationer. Den första situationen behandlar avstämningsuppgifter. Skattetillägg får enligt 49 kap. 10 § 1 st. 1 p. SFL inte tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som varit tillgängliga för SKV inom ett år från utgången av gällande beskattningsår.

Paragrafens andra punkt innehåller en bestämmelse om frivillig rättelse av oriktig uppgift. För att skattetillägg inte ska få tas ut krävs enligt 49 kap. 10 § 1 st. 2 p. SFL att den oriktiga uppgiften har rättats på eget initiativ av den skattskyldige. I propositionen från år 1971 uttalas att så länge den skattskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften ännu inte är upptäckt bör personen ha möjlighet att tillbakaträda. Om Skatteverket exempelvis begär upplysningar av den skattskyldige som inte är av rutinmässig art bör den skattskyldiges efterföljande rättelse däremot inte ses som frivillig.⁴⁸ Sedan den 1 augusti år 2018 finns i 49 kap. 10 § 2 st. SFL ytterligare ett förtydligande angående när en rättelse inte kan anses vara på eget initiativ. Det andra stycket begränsar möjligheten till frivillig rättelse efter det att Skatteverket informerat om utförandet av en generell kontroll och har till syfte att bekämpa skatteundandragande.⁴⁹

Slutligen får skattetillägg enligt 49 kap. 10 § 1 st. 3 p. SFL inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt. SKV har i ett rättsligt ställningstagande från år 2005 uttalat att 10 procent av ett prisbasbelopp är att anse som ett obetydligt

⁴⁷ Se Almgren och Leidhammar (2016) s. 46.

⁴⁸ Se prop. 1971:10 s. 269 f.

⁴⁹ Se prop. 2017/18:144 s. 15–17.

skattebelopp i paragrafens mening.⁵⁰ Detta ställningstagande betraktas fortfarande vara vägledande enligt förarbetena till skatteförfarandelagen.⁵¹

2.5 Skattetilläggets storlek

Vid oriktig uppgift är skattetillägget som huvudregel 40 procent av den skatt som inte skulle ha bestämts om den oriktiga uppgiften hade godtagits enligt 49 kap. 11 § SFL. Denna procentsats tillämpas vid skattetillägg på slutlig skatt.⁵² Vad gäller exempelvis mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter är skattetillägget istället 20 procent enligt ovan nämnda paragraf. Samma procentsatser ska tillämpas vid skattetillägg och skönsbeskattning enligt 49 kap. 15 § SFL. Däremot skiljer sig utgångspunkterna för beräkning av skattetillägget åt vid skönsbeskattning.

Om det föreligger grund för befrielse från skattetillägg kan skattetillägget komma att sättas ned helt eller delvis av Skatteverket enligt 51 kap. 1 § SFL. De närmare förutsättningarna för befrielse från skattetillägg och bedömningen kring nedsättningsnivån utvecklas i avsnitt 2.7.

2.6 Tidsfrister för beslut och omprövning av skattetillägg

I skatteförfarandelagens 52 kapitel finns bestämmelser om grundbeslut om skattetillägg. Enligt 52 kap. 3 § SFL ska ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning som huvudregel meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vid utebliven deklaration får ett grundbeslut om skattetillägg istället meddelas inom sex år.⁵³ Syftet med ovan nämnda sexårsfrist är enligt propositionen till SFL att den som inte har lämnat någon deklaration inte ska hamna i ett bättre läge än den som har lämnat deklarationen för sent.⁵⁴

⁵⁰ Se Skatteverkets ställningstagande den 17 juni 2005 (dnr 130 358414-05/111).

⁵¹ Se prop. 2010/11:165 s. 1117; se även Skatteverkets ställningstagande den 10 september 2015 (dnr 131 473018-15/111).

⁵² Se 56 kap. 3 § 1–4 och 6 p. SFL.

⁵³ Se 52 kap. 4 § 2 st. SFL.

⁵⁴ Se prop. 2010/11:165 s. 1101 f.

Tidsfristerna i 52 kap. 3–4 §§ SFL har samband med reglerna om omprövning av Skatteverkets beslut. Skatteverket får enligt 66 kap. 21 § SFL ompröva ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (tvåårsfristen). Det krävs inga nytillkomna omständigheter i ärendet för meddelande av ett beslut om omprövning inom tvåårsfristen och av HFD 2017 ref. 68 kan utläsas att Skatteverket även har rätt att ändra ett beslut om skattetillägg till nackdel för den skattskyldige på oförändrat underlag.⁵⁵

Om ett beslut har blivit felaktigt på grund av att den skattskyldige under förfarandet lämnat oriktig uppgift eller inte lämnat deklaration kan efterbeskattning komma att ske enligt 66 kap. 27 § 1 p. SFL. Ett omprövningsbeslut till nackdel för den som beslutet gäller får då istället meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Av 52 kap. 5 § SFL framgår vidare att om efterbeskattning beslutas får ett grundbeslut om skattetillägg meddelas samtidigt.

2.7 Befrielse från skattetillägg

2.7.1 Inledning

51 kap. 1 § SFL innehåller föreskrifter om befrielse från särskild avgift och paragrafen lyder enligt följande:

”Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter eller uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller

⁵⁵ Se Almgren och Leidhammar (2020), kommentar till 66 kap. 21 § SFL.

3. *en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet [min kursivering].*⁵⁶

Skatteverket ska således besluta om hel eller delvis befrielse från särskild avgift⁵⁷ om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. I bestämmelsens andra stycke anges en rad omständigheter som särskilt ska beaktas vid oskälighetsbedömningen. Dessa omständigheter ska enligt lagstiftaren endast ses som tydliga exempel på situationer där befrielse från särskild avgift normalt bör medges. Det kan således vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp även i andra situationer. Av förarbetena kan till exempel utläsas att befrielse även bör kunna meddelas, under vissa förutsättningar, om den oriktiga uppgiften kan tillskrivas fel i dataprogram eller om den skattskyldige särskilt markerat i deklarationen sin osäkerhet kring en specifik uppgift.⁵⁸

Som nämndes i avsnitt 2.2 föreligger det inget krav på uppsåt eller oaktsamhet vid lämnandet av oriktig uppgift. Syftet med bestämmelsen om befrielse från särskild avgift är således att kunna beakta den skattskyldiges subjektiva förhållanden och ta hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. I samband med 2003 års översyn av skattetilläggsreglerna gav kommittén förslag på ett annat lagtekniskt utförande där de subjektiva förutsättningarna skulle vara knutna till själva gärningen istället. Förslaget kom dock aldrig att införlivas då regeringen ansåg att de subjektiva förutsättningarna alltför skulle ha formen av befrielsegrunder.⁵⁹

2003 års översyn av skattetilläggsreglerna innebar likväl en reformering av befrielsegrunderna i förmildrande riktning.⁶⁰ I syfte att åstadkomma en mer förutsägbar, rättvis och nyanserad tillämpning av bestämmelserna infördes bland annat ett par nya befrielsegrunder och en möjlighet att ge delvis befrielse från skattetillägg till hälften eller en fjärdedel. Dessutom

⁵⁶ Se 51 kap. 1 § SFL.

⁵⁷ Med särskild avgift avses enligt 3 kap. 17 § SFL bland annat skattetillägg.

⁵⁸ Se prop. 2002/03:106 s. 143–144 och s. 240–241.

⁵⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 139 f.; se SOU 2001:25 s. 228–234; jfr. departementschefens uttalande i prop. 1971:10 s. 213 angående grund för eftergift.

⁶⁰ Se prop. 2010/11:165 s. 440 f.

togs uppenbarhetsrekvisitet bort vid befrielse från särskild avgift på grund av oskälighet vilket skulle öppna upp för en mer generös tillämpning av bestämmelsen än tidigare.⁶¹

Befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL ska beaktas oberoende av om den skattskyldige yrkat på befrielse eller inte. Det vill säga en bedömning ska alltid göras av Skatteverket efter ett konstaterande att grund för påförande av skattetillägg föreligger.⁶² Av RÅ 2008 not. 145 kan vidare utläsas att en sammantagen bedömning av omständigheterna i målet kan göras om varje omständighet i sig inte leder till att grund för befrielse från särskild avgift är förhanden.⁶³

2.7.2 Befrielsegrunder att särskilt beakta

Enligt 51 kap. 1 § 2 st. 1 p. a SFL ska det vid oskälighetsbedömningen särskilt beaktas om den felaktighet eller passivitet som har lett till skattetillägget kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållanden. Bestämmelsen tar således sikte på den skattskyldiges personliga situation. Beträffande uttrycket ålder kan både hög som låg ålder motivera befrielse från skattetillägg.⁶⁴ Likaså har begreppet hälsa en relativt vidsträckt innebörd enligt förarbetena och omfattar både sjukdom samt psykosociala faktorer som negativt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sin deklarationsskyldighet på korrekt sätt.⁶⁵

En annan omständighet att ta hänsyn till vid oskälighetsbedömningen är om den oriktiga uppgiften berott på felbedömning av en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.⁶⁶ Ett allmänt påstående från den skattskyldige att personen funnit det krävande eller komplicerat att deklarerat är inte ett tillräckligt skäl för befrielse från särskild avgift i bestämmelsens mening. Det krävs att felbedömningen är ursäktlig och enligt förarbetena

⁶¹ Se prop. 2002/03:106 s. 142–144; se prop. 2010/11:165 s. 476–477 angående att nedsättningsnivåerna till en fjärdedel eller hälften är borttagna i skatteförarandelagen.

⁶² Se prop. 2002/03:106 s. 139 f.

⁶³ Se Almgren och Leidhammar (2016) s. 114 för deras tolkning av domen.

⁶⁴ Se prop. 1977/78:136 s. 205 f.

⁶⁵ Se prop. 2002/03:106 s. 241.

⁶⁶ Se 51 kap. 1 § 2 st. 1 p. b SFL.

ska hänsyn tas till både uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer.⁶⁷

Vidare ska befrielse från skattetillägg meddelas enligt 51 kap. 1 § 2 st. 2 p. SFL om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten. Således ska en rimlighetsbedömning göras av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort. Enligt förarbetena syftar uttrycket ”felaktigheten eller underlåtenheten” både till arten av den oriktiga uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande.⁶⁸

Slutligen föreskriver 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL att befrielse från särskild avgift ska medges om det har gått oskäligt lång tid efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut. Förutsättningarna för befrielse från skattetillägg enligt denna punkt kommer att utvecklas och analyseras i kommande kapitel.

2.7.3 Hel eller delvis befrielse

Vid införandet av skatteförfarandelagen slopades de fasta nivåerna om nedsättning till hälften eller en fjärdedel vid delvis befrielse från särskild avgift. Regeringen ansåg att det fanns behov av en större frihet att kunna bestämma skattetilläggets belopp då de lagstadgade nivåerna i vissa fall omöjliggjorde en lämplig nedsättningsnivå. Som exempel angavs att vid mycket höga belopp skattebelopp eller då felaktigheten enbart medfört en mindre skattevinst kunde de fasta nivåerna leda till oproportionerliga resultat.⁶⁹

I syfte att upprätthålla en enhetlig praxis ansåg regeringen det dock nödvändigt att behålla vissa fasta hållpunkter för olika typfall. Således är en nedsättning till hälften eller en fjärdedel fortsättningsvis i de allra flesta fall en rimlig nyansering av skattetilläggets storlek. Om nedsättning till dessa

⁶⁷ Se prop. 2002/03:106 s. 241 f.

⁶⁸ Se prop. 2002/03:106 s. 242.

⁶⁹ Se prop. 2010/11:165 s. 475–477.

nivåer däremot inte ger ett rimligt resultat är det möjligt att sätta ned skattetillägget på annat sätt. Hänsyn kan då tas till skattetilläggets storlek, vilken typ av fel det är fråga om samt andra förmildrande eller försvårande omständigheter.⁷⁰

Angående när delvis och inte hel befrielse från särskild avgift ska komma i fråga kan viss vägledning hämtas ur förarbetena till 2003 års skattetilläggsreform. Enligt propositionen kan delvis befrielse komma att bli aktuellt om exempelvis omständigheterna är av det slaget att frågan om skattetillägg ska utgå är ett gränsfall eller den situationen att det föreligger omständigheter som talar både för och emot befrielse.⁷¹

⁷⁰ Se prop. 2010/11:165 s. 477.

⁷¹ Se prop. 2002/03:106 s. 239 f.

3 Skattetillägg och skattebrott - ett samordnat förfarande

3.1 Inledning

Den 1 januari 2016 trädde en ny lag i kraft, lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall, förkortad LTS. Samtidigt infördes en spärreglering i skattebrottslagen och skatteförfarandelagen för åklagare och Skatteverket att i vissa fall inleda en skattebrottsprocess respektive fatta beslut om skattetillägg. Syftet med ändringarna var enligt regeringen att stärka rättssäkerheten och samtidigt vidmakthålla ett väl avvägt sanktionssystem.⁷²

De nya föreskrifterna har framförallt sin bakgrund i Europadomstolens och våra högsta domstolars förändrade syn på Sveriges system med påförande av skattetillägg och påföljd för skattebrott i två olika förfaranden mot en och samma person avseende samma oriktiga uppgifter.⁷³ År 2013 frångick Högsta domstolen sin tidigare praxis på området i plenarieavgörandet NJA 2013 s. 502 och fann att Sveriges system med två skilda förfaranden var oförenligt med rätten enligt artikel 4:1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott, det så kallade dubbelprövningsförbudet. HFD kom till motsvarande ståndpunkt i HFD 2013 ref. 71. Av vikt för förståelsen kan tilläggas att skattetillägg anses av Europadomstolen ha en sådan straffrättslig karaktär att det omfattas av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Uttag av skattetillägg är följaktligen att anse som en anklagelse om brott i konventionens mening.⁷⁴

Sedan år 2016 finns det således en spärreglering som hindrar att uttag av skattetillägg och påföljd för skattebrott beslutas i två skilda förfaranden för samma felaktighet eller passivitet. Emellertid hindrar inte

⁷² Se prop. 2014/15:131 s. 58.

⁷³ Se exempelvis *Sergey Zolotukhin mot Ryssland* punkt 82 och 84; *Lucky Dev mot Sverige* punkt 40; NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71.

⁷⁴ Se *Rosenquist mot Sverige* s. 9–10; jfr *Janosevic mot Sverige* punkt 64–71 samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* punkt 75–82.

dubbelprövningsförbudet att en person ådöms flera straff för samma handlande och i LTS finns därför bestämmelser om att domstolen på yrkande av åklagaren i en process om skattebrott även ska kunna besluta om påförande av skattetillägg.⁷⁵ Dessutom är denna spärreglering i vissa situationer endast tillfällig vilket innebär att ett ärende om påförande av skattetillägg numera kan komma att inledas hos Skatteverket, sedan pausas i väntan på utredning om brott, och därefter återupptas igen av Skatteverket för fortsatt handläggning när förundersökningen i målet lagts ner.⁷⁶ Denna tillfälliga spärr kan följaktligen komma att ha en inverkan på handläggningstiden i vissa mål om skattetillägg.

Syftet med kapitel tre är således att redogöra för hur detta relativt nya samordnade förfarande kan komma att påverka handläggningstiden i mål om skattetillägg och kapitlet disponeras därför på följande vis. I avsnitt 3.2.1 ges först en övergripande redogörelse av skattebrottslagens tillämpningsområde och de olika skattebrotten. Därefter behandlas anmälningsskyldigheten i 17 § SkBrL och hur bestämmelsen hänger samman med den särskilda åtalsprövningen i 13 § SkBrL. De bestämmelser i lagen om talan om skattetillägg i vissa fall som har betydelse för det samordnade sanktionsförfarandet presenteras sedan i avsnitt 3.3.1. Kapitlet avslutas med en redogörelse av spärregleringarna i SFL och SkBrL och en kort tillhörande kommentar i avsnitt 3.4 angående hur den nya lagstiftningen kan komma att påverka handläggningstiden hos myndigheter och domstolar.

3.2 Skattebrottslagen

3.2.1 Lagens tillämpningsområde och skattebrotten m.m.

Skattebrottslagen är enligt första paragrafen första stycket generellt tillämplig på skatter och vissa särskilt föreskrivna avgifter till det allmänna. Bestämmelsens andra stycke innehåller några uttryckliga undantag från

⁷⁵ Se 6 § LTS.

⁷⁶ Se 49 kap. 10 a § SFL.

lagens tillämpningsområde och av tredje punkten framgår att lagen inte ska tillämpas på bland annat skattetillägg eller förseningsavgifter.⁷⁷

Lagen innehåller en rad olika brott relaterade till skatt, däribland skattebrott, vårdslös skatteredovisning och försvårande av skattekontroll.⁷⁸ Enligt 2 § SkBrL ska den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna deklaration med mera och därigenom ger upphov till fara för att skatt ska undandras det allmänna dömas för skattebrott till fängelse i högst två år. Beträffande rekvisitet oriktig uppgift har uttrycket samma innebörd som i bestämmelserna om skattetillägg i skatteförfarandelagen.⁷⁹ Däremot innehåller 2 § SkBrL till skillnad från oriktig uppgift och skattetillägg ett subjektivt rekvisit med krav på direkt uppsåt hos gärningspersonen. Vid passivt skattebrott krävs för ansvar enligt förarbetena att avsikten varit just skatteundandragande.⁸⁰

Sedan år 1996 är bestämmelsen vidare konstruerad som ett farebrott, vilket innebär att ett faktiskt skatteundandragande inte måste ha skett. I propositionen till lagändringen diskuterades eventuella effekter av omkonstruktionen från ett effektbrott till ett farebrott. Enligt regeringen kunde utrymmet för att avgöra ett skattebrottmål utan att avvakta ett lagakraftvunnet avgörande i skatteprocessen öka något i och med ändringen. Dock ansågs denna ökning inte komma att bli så stor i praktiken då ett avvaktande av utgången i skattemålet i de flesta fall borde vara nödvändigt på grund av komplicerade eller svårbedömda skattefrågor.⁸¹

I 15 § SkBrL finns en bestämmelse om just vilandeförklaring och samråd angående målets fortsatta handläggning om ett skattebrottmål har samband med en fråga om skatt som är anhängig vid förvaltningsdomstol eller myndighet. Om det är av avgörande betydelse för prövningen av målet att

⁷⁷ Se prop. 1995/96:170 s. 82–84 och s. 87.

⁷⁸ Se 2, 8 och 10 §§ SkBrL.

⁷⁹ Se Almgren och Leidhammar (2020), kommentar till 2 § SkBrL.

⁸⁰ Se prop. 1995/96:170 s. 98 f.

⁸¹ Se prop. 1995/96:170 s. 91 f.

utgången i den materiella skattefrågan avgörs först får handläggningen i brottmålet vila i avvaktan på beslut eller dom. Den materiella skattefrågan ska dessutom handläggas med förtur i förvaltningsdomstol eller hos förvaltningsmyndighet enligt 16 § SkBrL om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en pågående förundersökning angående brott enligt skattebrottslagen eller ett åtal för sådant brott.

3.2.2 Anmälningsskyldighet och särskild åtalsprövning

Enligt 17 § SkBrL ska förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatt i huvudregel göra en anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att ett brott enligt skattebrottslagen har begåtts. Om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt skattebrottslagen behöver dock ingen anmälan göras enligt samma paragraf. Anmälningsskyldigheten i 17 § SkBrL hänger samman med den särskilda åtalsprövningen i 13 § SkBrL. Eftersom åtal för brott som omfattas av 13 § SkBrL endast i undantagsfall ska väckas kan det också antas att dessa brott normalt inte kommer medföra påföljd, vilket i sin tur leder till att någon anmälan om brott inte behöver göras till åklagaren.⁸²

I samband med införandet av spärregleringen utvidgades också regeln om särskild åtalsprövning i 13 § SkBrL till att även gälla skattebrott, vårdslös skatteuppgift och skatteavdragsbrott i de fall det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp och den felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan läggas till grund för beslut om skattetillägg för samma person. Syftet med utvidgningen var enligt förarbetena att minska antalet ärenden som enbart skulle komma att ”vända” hos åklagaren och på så sätt skapa förutsättningar för Skatteverket att i ett tidigare skede meddela beslut om skattetillägg.⁸³

⁸² Se prop. 2014/15:131 s. 118.

⁸³ Se prop. 2014/15:131 s. 112–114.

3.3 Det samordnade sanktionsförfarandet

3.3.1 Förfarandet enligt lagen om talan om skattetillägg i vissa fall

Enligt 1 § LTS ska denna lag tillämpas om en felaktighet eller passivitet kan utgöra grund för såväl beslut om skattetillägg enligt skatteförfarandelagen som åtal för brott enligt skattebrottslagen för samma fysiska person.⁸⁴ Som nämnades i kapitlets inledande avsnitt var syftet med införandet av den så kallade spärregleringen år 2016 att förhindra flera prövningar av samma brott för samma person. Regeringen ansåg det dock nödvändigt att fortsättningsvis möjliggöra för både uttag av skattetillägg och påföljd för skattebrott avseende samma oriktiga uppgift i vissa fall.⁸⁵ Således infördes i 6 § LTS en möjlighet för åklagaren att i samband med väckt åtal för brott enligt skattebrottslagen samtidigt framställa ett yrkande om skattetillägg. Frågan om skattetillägg ska då handläggas i samma rättegång som åtalet och avgöras genom dom enligt 8 § LTS.

Av 3 § 1 st. LTS kan utläsas att skatteförfarandelagens regler i 49 och 51 kapitlet även ska tillämpas på frågan om skattetillägg vid prövning i allmän domstol. Regeringen ansåg att det var av vikt för principen om likabehandling att bedömningen av ett skattetilläggsärende så långt som möjligt skulle ske på samma sätt oavsett var beslutet fattades.⁸⁶ Således ska åklagare och allmän domstol vid bedömningen av frågan om skattetillägg också tillämpa bestämmelsen om befrielse från särskild avgift i 51 kap. 1 § SFL.

En konsekvens av att skatteförfarandelagens regler ska tillämpas vid frågan om skattetillägg i allmän domstol är att domstolen vid sin prövning kan komma att meddela en friande dom avseende brottmålet och samtidigt meddela ett beslut om uttag av skattetillägg.⁸⁷ Detta på grund av att

⁸⁴ Av prop. 2014/15:130 s. 62–63 kan utläsas att samtliga brott enligt skattebrottslagen omfattas av bestämmelsen.

⁸⁵ Se prop. 2014/15:131 s. 73.

⁸⁶ Se prop. 2014/15:131 s. 128.

⁸⁷ Se prop. 2014/15:131 s. 128–129 och s. 136–138.

rekvisiten samt beviskraven för skattebrott och skattetillägg skiljer sig åt, exempelvis vad gäller uppsåt vid lämnandet av oriktig uppgift.⁸⁸

3.3.2 Spärregleringen

Syftet med införandet av spärregleringarna i SFL och SkBrL, det vill säga att förhindra flera parallella förfaranden avseende samma felaktighet eller passivitet och samma person, har belysts i avsnitt 3.1. Enligt 13 b § 1 st. SkBrL får en åklagare inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse om Skatteverket redan har beslutat att ta ut skattetillägg för samma person och avseende samma felaktighet eller passivitet. Motsvarande gäller för Skatteverket om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse enligt 49 kap. 10 b § SFL.

Spärrarna enligt ovanstående paragrafer är att anse som slutliga.⁸⁹ För Skatteverket inträder i ett tidigare skede även en tillfällig spärr enligt 49 kap. 10 a § SFL. Om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en brottsanmälan enligt 17 § SkBrL eller om en förundersökning har inletts på något annat sätt än efter Skatteverkets anmälan får Skatteverket inte fatta beslut om skattetillägg. Den tillfälliga spärran upphör dock att gälla enligt 49 kap. 10 a § 2 st. SFL om åklagaren väljer att inte ta ställning till skuldfrågan. Om åklagaren har beslutat att exempelvis inte inleda eller lägga ner förundersökningen får Skatteverket sedermera ta ut skattetillägg.

I 52 kap. 8 a § SFL finns en uttrycklig tidsfrist beträffande när Skatteverket senast ska ha meddelat beslut om skattetillägg efter att den tillfälliga spärran upphört. Beslutet ska enligt paragrafen meddelas inom sex månader från den dag då underrättelse har skett att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott. Bestämmelsen infördes för att handläggningstiden hos åklagaren i vissa fall skulle kunna orsaka hinder för

⁸⁸ Se avsnitt 2.2 och avsnitt 3.2.1 angående oriktig uppgift och uppsåt.

⁸⁹ Se prop. 2014/15:131 s. 85.

Skatteverket att meddela beslut om skattetillägg, efter att den tillfälliga spärren upphört, på grund av att tidsfristerna för beslut och omprövning då passerats.⁹⁰

Beträffande mål om skattetillägg som tagit ”omvägen” via åklagare uppmärksammade Förvaltningsrätten i Stockholm i ett remissutlåtande, angående upphörandet av den tillfälliga spärren, att det kan ta så lång tid innan skattetillägg beslutas att det finns skäl för befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL. Av propositionen kan vidare utläsas att regeringen ansåg att bestämmelsen i 51 kap. SFL således säkerställer att skattetillägg inte tas ut i den utsträckning det skulle vara oskäligt.⁹¹

3.4 Kommentar

Såsom Förvaltningsrätten i Stockholm påtalar kan den nya spärregleringen komma att medföra att den totala handläggningstiden i vissa mål om skattetillägg ökar, i jämförelse med tidigare reglering, då det blir ytterligare en instans som utreder omständigheterna i målet innan det eventuellt återgår till Skatteverket för fortsatt handläggning. Regeringen anser att bestämmelsen i 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL säkerställer att skattetillägget inte tas ut i den utsträckning det vore oskäligt. I förarbetena utvecklas dock inte resonemanget vidare och det går inte att utläsa av propositionen till lagändringen när ett förfarande som tagit ”omvägen” via åklagare bör betraktas som oskäligt långt. Det vill säga om och i så fall vilken inverkan en ytterligare instans som handlägger målet bör ha på oskälighetsbedömningen.

I 52 kap. 8 a § SFL finns en uttrycklig tidsfrist, om sex månader, gällande när Skatteverket senast ska ha meddelat beslut om skattetillägg efter det att den tillfälliga spärren upphört vilket begränsar den slutliga handläggningstiden hos Skatteverket. Likaså har regeln om särskild åtalsprövning i 13 § SkBrL utvidgats i syfte att minska antalet ärenden som

⁹⁰ Se prop. 2014/15:131 s. 107 f.; se även avsnitt 2.6 angående tidsfrister för beslut och omprövning av skattetillägg.

⁹¹ Se prop. 2014/15:131 s. 96.

enbart kommer att ”vända” hos åklagaren och på så sätt skapat förutsättningar för Skatteverket att i ett tidigare skede meddela beslut om skattetillägg.

Avslutningsvis innebär det nya samordnade förfarandet att även dom om skattetillägg kan komma att meddelas av de allmänna domstolarna då en åklagare vid väckt åtal för skattebrott samtidigt ska framställa ett yrkande om skattetillägg. Således kommer även de allmänna domstolarna i vissa fall att behöva ta ställning till frågan om det finns skäl att meddela befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL vilket riskerar att leda till en mindre enhetlig rättstillämpning. Dessutom kan nu både Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen komma att meddela prejudikat i frågan.

4 Befrielsegrunden - oskäligt lång tid

4.1 Inledning

Enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från särskild avgift om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet. Rekvisetet oskäligt lång tid är ett relativt vagt rekviset vars närmare innebörd kräver en undersökning som sträcker sig utöver lagtexten. Att undersöka förutsättningarna för befrielse från skattetillägg enligt denna grund och försöka utröna vad som är att anse som en oskäligt lång tid är också till stor del uppsatsens syfte, vilket framgår av avsnitt 1.2.

I detta kapitel kommer således en framställning först göras beträffande befrielsegrundens tillkomst och dess närmare syfte. Därefter kommer i avsnitt 4.3 en redogörelse och analys ske av hur bestämmelsen i 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL tolkas och tillämpas enligt svensk rätt. Eftersom befrielsegrunden i skatteförfarandelagen har ett uttryckligt samband med artikel 6:1 i Europakonventionen kommer även Europadomstolens praxis angående rätt till en domstolsprövning inom skälig tid att behandlas i avsnitt 4.4. I avsnitt 4.5 presenteras Högsta förvaltningsdomstolens och Högsta domstolens tolkning och tillämpning av artikel 6:1 i EKMR då dessa prejudikat även kan ha viss betydelse för tolkningen av 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL och vad som avses med en oskäligt lång tid. Avslutningsvis behandlas översiktligt i avsnitt 4.6 ett antal kammarrättsavgöranden i syfte att belysa hur bestämmelsen har tillämpats i praktiken.

4.2 Befrielsegrundens tillkomst och syftet med bestämmelsen

År 1995 inkorporerades Europakonventionen med tilläggsprotokoll i svensk rätt genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående

skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Artikel 6 i konventionen innehåller ett processuellt rättsskydd för enskilda och av artikel 6:1 kan utläsas att var och en ska, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättegång inom skälig tid. I samband med att Europadomstolen i två domar mot Sverige år 2002⁹² funnit att det svenska skattetilläggsystemet utgjorde en anklagelse för brott i Europakonventionens mening gjorde dåvarande regering bedömningen att vissa av bestämmelserna om skattetillägg borde ändras för att säkerställa att det svenska skattetilläggsförfarandet överensstämde med de uppställda rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 i EKMR. I propositionen poängterade regeringen att genom dessa föreslagna ändringar skulle regeringen i viss utsträckning också komma att fastslå tolkningen av Europakonventionen men att detta inte skulle påverka det förhållandet att konventionen gällde direkt för myndigheter och enskilda.⁹³

Det är utanför uppsatsens syfte att närmare redogöra för hur Europadomstolen kom fram till slutsatsen att det svenska skattetillägget omfattades av artikel 6 i EKMR. Det är dock av vikt för den fortsatta framställningen att nämna att flertalet begrepp i Europakonventionen ges en autonom tolkning av Europadomstolen. Detta innebär att det inte är avgörande hur begreppet betraktas enligt nationell rätt, exempelvis att skattetillägg ses som en administrativ sanktion i Sverige, utan begreppet ska tolkas enhetligt för alla konventionsstater.⁹⁴ Begreppet ”anklagelse för brott” i artikel 6 är exempel på ett sådant begrepp och av målet Engel m.fl. mot Nederländerna kan utläsas tre kriterier som Europadomstolen utgår från vid sin bedömning av vad som är en anklagelse för brott.⁹⁵

Angående Europakonventionens krav i artikel 6:1 om en rättegång inom skälig tid ansåg regeringen i propositionen från år 2003 att det i dåvarande

⁹² Se *Janosevic mot Sverige* punkt 64–71; *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* punkt 75–82.

⁹³ Se prop. 2002/03:106 s. 75; För en mer utförlig analys angående hur regeringen kom fram till denna slutsats se prop. 2002/03:106 s. 60–74.

⁹⁴ Se Danelius (2015) s. 166.

⁹⁵ Se *Engel m.fl. mot Nederländerna* punkt 82–83; jfr Danelius (2015) s. 175 f..

lagstiftning saknades en möjlighet för myndigheter och domstolar att beakta det förhållandet att oskäligt lång tid förflutit mellan förseelsen och beslutet om skattetillägg. I förarbetena hänvisades till Europadomstolens beslut i *Lie och Berntsen mot Norge*⁹⁶ och hur beslutet visade att den enskilde, enligt Europadomstolen, kunde kompenseras genom strafflindring om kravet på en domstolsprövning inom skälig tid hade försummats.⁹⁷ Målet behandlade ett straffrättsligt förfarande där den inhemska domstolen vid straffmätningen hade tagit i beaktning att handläggningstiden varit oskäligt lång. Europadomstolen kom fram till att de klagande därmed hade fått tillräcklig upprättelse och inte längre kunde betraktas som offer i konventionens mening, med hänvisning till artikel 34 och artikel 6:1 i EKMR.⁹⁸

Som ett resultat av regeringens utredning infördes en ny befrielsegrund i dåvarande taxeringslagen (1990:324)⁹⁹, vilken idag motsvaras av 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL.¹⁰⁰ Syftet med punkten tre är således att kompensera den skattskyldige om kravet på en rättslig prövning inom skälig tid åsidosatts. I propositionen till 2003 års lagändring diskuteras dock inte närmare varför kravet på en rättegång inom skälig tid uppställs i artikel 6:1 i EKMR. Regeringen hänvisar endast till att Europadomstolen i ett mål uttalat att syftet med kravet är att hindra en alltför långsam handläggning.¹⁰¹

Av flertalet mål från Europadomstolen framgår att syftet med det uppställda kravet på en domstolsprövning inom skälig tid är, vid anklagelse för brott, dels att skydda den enskilde från att under en alltför lång tid leva i osäkerhet om utgången av målet, dels säkerställa att rättvisa tillhandahålls utan dröjsmål som kan riskera dess effektivitet eller trovärdighet.¹⁰²

⁹⁶ Se *Lie och Berntsen mot Norge*.

⁹⁷ Se prop. 2002/03:106 s. 82 f.

⁹⁸ Se *Lie och Berntsen mot Norge* s. 15.

⁹⁹ Den nya befrielsegrunden började tillämpas vid 2004 års taxering.

¹⁰⁰ Innan skatteförfarandelagen infördes fanns motsvarande bestämmelse i 5 kap. 14 § 3 st. 2 p. taxeringslagen (1990:324).

¹⁰¹ Se prop. 2002/03:106 s. 82.

¹⁰² Se bland annat *Vernillo mot Frankrike* punkt 38; *Bottazzi mot Italien* punkt 22; *Wemhoff mot Tyskland* punkt 18; *Stögmüller mot Österrike* punkt 5.

4.3 Befrielsegrundens närmare innebörd

4.3.1 Bestämmelsens starttid och sluttid

Av 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. skatteförfarandelagen kan utläsas att starttidpunkten för bedömningen av om handläggningstiden i målet varit oskäligt lång är då Skatteverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut. Enligt förarbetena till bestämmelsen innebär rekvisitet att tiden ska räknas från det att en formell anklagelse riktats mot den enskilde eller från det att myndigheternas agerande haft betydande verkningar för den samma. Av förarbetena framgår att regeringen vid sin bedömning beträffande starttidpunkten utgått ifrån sin tolkning av Europadomstolens praxis och i synnerhet målen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*. Som exempel på när en formell anklagelse kan anses ha riktats mot den enskilde nämns i propositionen att personen erhållit en revisionspromemoria från SKV med förslag att ta ut skattetillägg eller då den skattskyldige fått del av Skatteverkets övervägande att ta ut skattetillägg.¹⁰³

Det kan ifrågasättas om det av ordalydelsen i punkten tre – ”Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut” – kan utläsas att utgångspunkten för tidsberäkningen är först när en formell anklagelse riktats mot den enskilde. Att startpunkten för beräkningen av handläggningstiden skulle kunna föreligga i ett tidigare skede under Skatteverkets utredningsfas, innan den enskilde uppmärksammas om ett eventuellt påförande av skattetillägg, är enligt min mening en möjlig tolkning sett till bestämmelsens ordalydelse enbart.

Av målet *Janosevic mot Sverige* framgår att den tidsperiod att ta i beaktning vid bedömningen av skälig tid enligt artikel 6:1 i EKMR tolkas autonomt av Europadomstolen och att tidsberäkningen inleds på det sätt som beskrivs i förarbetena till befrielsegrunden.¹⁰⁴ Eftersom syftet med artikel 6 i EKMR och en rättegång inom skälig tid också är att skydda den enskilde från att under en alltför lång tid leva i osäkerhet om utgången av målet förefaller

¹⁰³ Se prop. 2002/03:106 s. 145.

¹⁰⁴ Se *Janosevic mot Sverige* punkt 91.

förarbetenas uttalanden stå i samklang med Europakonventionen även om uttalandena, enligt min mening, inte är självklara utifrån bestämmelsens ordalydelse.

I förarbetena ges två exempel på situationer när den enskilde kan anses vara formellt anklagad eller när myndigheternas agerande fått betydande verkningar för den enskilde, vilka nämns i avsnittets inledande stycke.¹⁰⁵ Enligt Skatteverket kan en formell anklagelse ske både muntligt som skriftligt och Skatteverket har i en publikation bedömt att om frågan om skattetillägg skulle väckas tidigare än genom ett formellt övervägande, exempelvis vid ett telefonsamtal eller vid ett besök, borde tiden räknas från det tillfället.¹⁰⁶ I beaktande av att Skatteverkets publikationer inte är bindande och att Skatteverkets uttalanden därför bör tillmätas viss försiktighet anser jag att Skatteverkets bedömning i detta fall tycks ha stöd i förarbetena och till viss del ytterligare förtydligar när utgångspunkten för bedömningen av om det har gått oskäligt lång tid inträder. Dessutom är Skatteverkets tolkning av starttidpunkten icke betungande, utan snarare till förmån för den enskilde.

Sluttidpunkten för bedömningen av om det har gått oskäligt lång tid kan inte utläsas direkt av lagtexten. Enligt förarbetena räknas tiden fram tills att saken slutligen avgjorts av högsta instans, när den slutgiltiga domen eller beslutet finns tillgängligt för den anklagade.¹⁰⁷ Den sammanlagda tiden att ta hänsyn till vid bedömningen avgörs således av om den som omfattas av skattetilläggsbeslutet väljer att överklaga och i så fall till hur många instanser. Av förarbetena framgår att regeringen vid sina överväganden angående sluttidpunkten återigen utgått från Europadomstolens praxis.¹⁰⁸ Lagstiftarens tolkning synes stämma överens med den tolkning som föreligger inom doktrinen.¹⁰⁹ Av Danelius¹¹⁰ kommentar till artikel 6:1 i

¹⁰⁵ Se prop. 2002/03:106 s. 145.

¹⁰⁶ Se Skatteverkets handledning (2011) s. 204.

¹⁰⁷ Se prop. 2002/03:106 s. 145.

¹⁰⁸ Se *ibid.*

¹⁰⁹ Se bland annat Danelius (2015) s. 321; Dijk m.fl. (2018) s. 591 f.

¹¹⁰ Hans Danelius har bland annat varit justitieråd i Högsta domstolen och ledamot av den Europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna. Han avled i september 2019.

EKMR framgår att det följer av Europadomstolens praxis att eventuella förfaranden efter det att en lagakraftvunnen dom meddelats, såsom resning eller andra extraordinära rättsmedel, inte medräknas vid bedömningen av om målet avgjorts inom skälig tid.¹¹¹ Ett inte helt orimligt antagande vore att detta även gäller vid bedömningen av om det föreligger grund för befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL.

4.3.2 Rekvisitet oskäligt lång tid

Det framgår inte av ordalydelsen i punkten tre när det ska anses ha gått så lång tid från det att Skatteverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut att hel eller delvis befrielse från skattetillägg bör meddelas. Enligt förarbetena måste en bedömning göras i varje enskilt fall och lagstiftaren ansåg det vara mycket svårt att ange några riktlinjer för när en oskäligt lång tid skulle anses ha förflutit. Av förarbetsuttalandena till dåvarande bestämmelse i taxeringslagen kan dock utläsas att hänsyn ska tas till frågans svårighetsgrad samt den enskildes och myndigheternas agerande i processen.¹¹² Vad gäller den enskildes agerande i processen framgår redan av lagtexten att det oskäliga dröjsmålet inte får ha orsakats av den enskildes eget agerande.

Ett exempel på då handläggningstiden ansetts vara oskäligt lång tas likväl upp i propositionen till 2003 års ändringar av skattetilläggsreglerna. Justitieombudsmannen hade i ett fall ansett att ett obligatoriskt omprövningsbeslut som fattats senare än ett år efter att beslutet överklagats inneburit en oacceptabelt långsam handläggning.¹¹³ Eftersom en bedömning ska göras i varje enskilt fall är det svårt att veta vilken vikt detta exempel bör tillmätas vid bedömningen av om ett skattetilläggsförfarande pågått oskäligt länge. Likaså om det varit lagstiftarens avsikt att låta detta exempel, om en handläggningstid på över ett år, utgöra en tumregel gällande skälig handläggningstid per fattat beslut eller instans. Den slutsats som kan dras av exemplet enligt min mening är att i en jämförbar situation borde en

¹¹¹ Se Danelius (2015) s. 321.

¹¹² Se prop. 2002/03:106 s. 243 f.

¹¹³ Se prop. 2002/03:106 s. 244; exemplet som behandlades i propositionen var JO dnr 86-1993, beslut 1993-06-21.

handläggningstid på över ett år anses vara oskäligt lång.

I propositionen till skatteförfarandelagen gjordes enligt min bedömning inga nya uttalanden eller ytterligare förtydliganden angående befrielsegrunden oskäligt lång tid.¹¹⁴ Likaså saknas det för närvarande praxis från Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen beträffande 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL. I HFD 2017 ref. 68 som framförallt behandlade frågan om befrielse från skattetillägg på grund av att skattetillägget inte stod i rimlig proportion till felaktigheten nämns kortfattat i domskälens avslutande del att vad den enskilde i övrigt anfört inte heller utgjort skäl för befrielse från skattetillägg. Den enskilde hade i målet anfört att Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut, meddelat den 18 september 2014, fattats efter en oacceptabelt lång handläggningstid. Det går inte av domen att utläsa den exakta längden på förfarandet utöver att det obligatoriska omprövningsbeslutet måste ha fattats inom sex månader efter det att den enskilde överklagat Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten.

Det går enligt min mening inte att utläsa av förarbetena till bestämmelsen vad som kan anses utgöra en oskäligt lång handläggningstid och därmed när skäl för befrielse från skattetillägg enligt punkten tre föreligger.¹¹⁵ Den vägledning som finns att tillgå i förarbetena är, förutom att en bedömning ska göras i varje enskilt fall, ett antal faktorer att ta hänsyn till. Dessa faktorer är frågans svårighetsgrad och den enskildes samt myndigheternas agerande i processen. Uttalanden kring dessa faktorer närmare innebörd saknas i förarbetena och det är därför enligt min mening inte helt tydligt vad i exempelvis myndigheternas agerande en domstol ska beakta vid bedömningen av om det har gått oskäligt lång tid.

Som nämnts i tidigare avsnitt har bestämmelsen till syfte att säkerställa att det svenska skattetillägssystemet uppfyller de krav som följer av artikel 6:1 i Europakonventionen. Av förarbetena kan utläsas att rekvisitet oskäligt lång tid i 51 kap. 1 § SFL till stor del bygger på artikel 6:1 i EKMR och

¹¹⁴ Se prop. 2010/11:165 s. 964 f.

¹¹⁵ Se Alhager (2003) s. 626 där Magnus Alhager kommer till en liknande slutsats.

Europadomstolens tillhörande praxis.¹¹⁶ Således bör hänsyn tas till Europadomstolens praxis angående vad som avses med skälig tid vid bedömningen av om befrielse från skattetillägg ska meddelas enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL. Att knyta tillämpningen till artikel 6:1 i EKMR såsom gjorts i förevarande fall utan att i förarbetena närmare diskutera vad som ska anses utgöra en oskäligt lång tid kan möjligtvis orsaka praktiska svårigheter för myndigheter och domstolar samt leda till en mer oförutsägbar och icke enhetlig tillämpning av befrielsegrunden.

Avslutningsvis ska det enligt lagstiftaren ha viss betydelse för frågan om befrielse från skattetillägg ska meddelas hur lång tid som gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. I propositionen uttalades att:

”I de fall det förflutit ovanligt lång tid mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och beslutet om skattetillägg skulle det kunna bli aktuellt med befrielse för att det annars är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg.”¹¹⁷

Uttalandet har sin grund i att regeringen ansåg det önskvärt att punkten tre även skulle stå i överensstämmelse med vad som gällde inom det straffrättsliga systemet.¹¹⁸ Enligt 29 kap. 5 § 1 st. 3 p. brottsbalken (1962:700), BrB, ska en domstol vid straffmätningen i skälig omfattning beakta om en i förhållande till brottets art ovanligt lång tid förflutit sedan brottet begicks.

Av lagtextens ordalydelse i 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL framgår det inte enligt min bedömning att hänsyn också ska tas till tidpunkten då den oriktiga uppgiften lämnades. Starttidpunkten för bedömningen av om det har gått oskäligt lång tid är såsom beskrivits i avsnitt 3.4.1 då Skatteverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut. Denna eventuella diskrepans mellan lagtext och förarbeten uppmärksammades också i propositionen:

”Förslaget innebär att det för tillämpningen av denna befrielsegrund i princip inte har någon betydelse när under granskningsperioden skattemyndigheten får anledning att anta att den skattskyldiges agerande skall leda till skattetillägg. Regeringen anser att det trots allt av hänsyn till de enskildas rättsäkerhet i vissa fall måste kunna ha betydelse för

¹¹⁶ Se prop. 2002/03:106 s. 145 f.

¹¹⁷ Se prop. 2002/03:106 s. 244.

¹¹⁸ Se prop. 2002/03:106 s. 243.

bedömningen av om befrielse skall ges eller inte om skattemyndigheten uppmärksammar en felaktighet eller underlåtenhet mycket sent under granskningsperioden. I ett sådant fall skulle befrielse kunna ske för att det bedöms som oskäligt att ta ut fullt skattetillägg.¹¹⁹

Om punkten tre också inrymmer att hänsyn i vissa fall ska tas till att det gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften lämnades och således är en del av gällande rätt är enligt min mening inte helt klart. Skatteverkets tolkning av uttalandet är att omständigheten inte självständigt borde utgöra grund för befrielse från skattetillägg.¹²⁰ Oavsett tolkning kan dock upprepas att befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § 2 st. SFL enbart är tydliga exempel på när befrielse normalt bör medges och att det kan vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp även i andra situationer (se avsnitt 2.7.1).

4.3.3 Hel eller delvis befrielse från skattetillägg

I avsnitt 2.7.3 behandlades förutsättningarna för hel eller delvis befrielse från skattetillägg och av avsnittet framgår att trots att de fasta nedsättningsnivåerna till hälften eller en fjärdedel slopats vid införandet av skatteförfarandelagen ska dessa nivåer fortsättningsvis i de allra flesta fall utgöra en rimlig nyansering av skattetilläggets storlek. Således bör förarbetsuttalandena till taxeringslagen och 2003 års skattetilläggsreform fortfarande kunna tillmätas viss vikt angående lämplig nedsättningsnivå av skattetillägget om handläggningstiden i målet varit oskäligt lång.

Enligt propositionen bör skattetillägget som huvudregel kunna sättas ned till hälften. Om det rör sig om ett synnerligen anmärkningsvärt dröjsmål borde skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel och av förarbetena framgår att endast i extrema undantagsfall bör hel befrielse medges.¹²¹

4.3.4 Sammanfattande kommentarer

Det framgår varken av lagtext eller förarbeten vad som avses med en oskäligt lång tid och således när hel eller delvis befrielse från skattetillägg

¹¹⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 146.

¹²⁰ Se Skatteverkets handledning (2011) s. 211.

¹²¹ Se prop. 2002/03:106 s. 240.

ska meddelas enligt denna grund. Lagstiftarens avsikt har inte heller varit att fastställa en bestämd skälighets handläggningstid för myndigheter och domstolar utan en bedömning ska ske i varje enskilt fall och då särskilt ta hänsyn till fallets svårighetsgrad samt den enskildes och myndigheternas agerande i processen. Likaså ska befrielse från skattetillägg kunna meddelas enligt lagstiftaren om det har gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften lämnades. En omständighet att beakta som inte klart framgår av lagtextens ordalydelse enligt min mening då utgångspunkten för bedömningen är när Skatteverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut.

Det saknas i skrivande stund praxis från Högsta förvaltningsdomstolen eller Högsta domstolen angående tillämpningen av 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL. Eftersom bestämmelsen har ett uttryckligt samband med artikel 6:1 i EKMR kan Europadomstolens praxis således vara till ledning vid fastställandet av vad som är att anse som en oskäligt lång tid och vilka omständigheter som ska beaktas vid bedömningen. Dessutom har både HD och HFD i ett par avgöranden prövat frågan om en kränkning av rätten till en rättegång inom skälighets tid enligt artikel 6:1 i EKMR skett. Enligt Almgren och Leidhammars kommentar till skatteförfarandelagen bör dessa avgöranden, trots att de inte avser skattetillägg och 51 kap. 1 § SFL, ändå vara av visst intresse också vid bedömningen av om det finns skäl att medge befrielse från skattetillägg på grund av att det har gått oskäligt lång tid.¹²²

4.4 Europadomstolens praxis angående artikel 6:1 i Europakonventionen

4.4.1 Introduktion till artikel 6:1 i EKMR

Första meningen i artikel 6:1 i Europakonventionen har följande lydelse:

”Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av *en anklagelse mot honom för brott* [min kursivering], vara berättigad till en rättvis och offentlig *förhandling inom skälighets tid* [min kursivering] och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.”¹²³

¹²² Se Almgren och Leidhammar (2020), kommentar till 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL.

¹²³ Se artikel 6:1 i EKMR.

Att skattetillägg utgör en anklagelse för brott i Europakonventionens mening framgår av avsnitt 4.2. Likaså att flertalet begrepp i konventionen, däribland anklagelse för brott, har givits en autonom tolkning av Europadomstolen. Vad gäller andra principer för tolkningen av EKMR säger doktrinen bland annat att det är viktigt att se konventionen som en helhet och att Europadomstolen i flertalet mål anfört att konventionen bör tolkas dynamiskt.¹²⁴ Två andra tolkningsprinciper som framhållits av Europadomstolen är proportionalitetsprincipen samt principen om staternas ”margin of appreciation”¹²⁵. Den sistnämnda principen innebär kortfattat att staterna ska ha viss frihet att vid tillämpningen av konventionen beakta inhemska förhållanden och rättsliga traditioner.¹²⁶

Av artikel 34 i EKMR framgår vad som gäller för enskildas klagomål, det vill säga vilka som har klagorätt. Klagorätt tillkommer enligt artikeln enskilda personer, icke-statliga organisationer samt grupper av enskilda personer som påstår sig vara offer¹²⁷ för en kränkning av konventionen. Med icke-statliga organisationer avses exempelvis bolag, föreningar och andra privaträttsliga juridiska personer.¹²⁸ Av avsnitt 4.2 framgår att den enskilde kan förlora sin egenskap som offer om personen får tillräcklig upprättelse av den nationella domstolen eller myndigheten, exempelvis genom straffflintring eller kompensation i form av skadestånd. Enligt Danelius krävs därutöver att den nationella myndigheten eller domstolen också direkt eller indirekt medgivit att det förekommit ett brott mot konventionen och att kompensationen står i rimlig relation till konventionsbrottet för att den enskilde inte längre ska betraktas som ett offer.¹²⁹

I vilka situationer Europadomstolen ska avvisa ett klagomål framgår av artikel 35 i EKMR. Enligt artikel 35:1 måste alla nationella rättsmedel ha

¹²⁴ Se Danelius (2015) s. 55.

¹²⁵ För vidare läsning angående principen om staternas ”margin of appreciation” se exempelvis Dijk m.fl. (2018) s. 327–330.

¹²⁶ Se Danelius (2015) s. 56.

¹²⁷ Vilka som är att anses som ”offer” i Europakonventionens mening är inte alltid helt klart. För en djupare förståelse vänligen se Dijk m.fl. (2018) s. 50–64.

¹²⁸ Se Danelius (2015) s. 24.

¹²⁹ Se Danelius (2015) s. 26 f.

uttömts innan målet får tas upp till sakbehandling av Europadomstolen. Domstolen ska vidare avvisa det enskilda klagomålet om det är oförenligt med bestämmelserna i konventionen och tillhörande protokoll eller om klagomålet är uppenbart ogrundat (artikel 35:3). Ytterligare avvísingsgrunder än ovan nämnda går att finna i artikel 35 i EKMR.

4.4.2 Generella utgångspunkter vid bedömningen av om en prövning skett inom skälig tid

Av Europadomstolens praxis kan utläsas att en bedömning av om ett förfarande skett inom skälig tid ska ske mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet och att hänsyn då ska tas till de kriterier som fastställts i Europadomstolens praxis. Det är framförallt fyra stycken kriterier som Europadomstolen beaktar vid skälighetsbedömningen nämligen målets komplexitet, den enskildes medverkan, de berörda myndigheternas och domstolarnas agerande samt vad som står på spel för den enskilde.¹³⁰ Att en bedömning ska ske i varje enskilt fall och att Europadomstolen därmed inte fastställt exakt vad som avses med skälig tid framgår också av doktrinen.¹³¹ Likaså att den enskildes intresse av ett så snabbt beslut som möjligt måste vägas mot kraven på en noggrann granskning av ärendet och ett korrekt processuellt genomförande.¹³²

Vid bedömningen av ett klagomåls förenlighet med artikel 6:1 i EKMR och om förfarandet skett inom skälig tid synes Europadomstolen alltid börja med att först fastställa målets relevanta tidsperiod och därefter bedöma längdens skälighet.¹³³ Beträffande skälighetsbedömningen verkar doktrinen vara av uppfattningen att Europadomstolen i många fall enbart gör en allmän helhetsbedömning av omständigheterna i målet och att endast i vissa fall undersöks omständigheterna och handläggningstiden i varje instans mer

¹³⁰ Se bland annat *Vilho Eskelinen m.fl. mot Finland* punkt 67; *Boca mot Belgien* punkt 24; *Satakunnan Markkinaoörssi Oy och Satamedia Oy mot Finland* punkt 209; *Jablonská mot Polen* punkt 31; *Niederböster mot Tyskland* punkt 39; *Rajčević mot Kroatien* punkt 36.

¹³¹ Se *Dijk m.fl.* (2018) s. 592.

¹³² Se *Boddaert mot Belgien* punkt 39; jfr *Dijk m.fl.* (2018) s. 592.

¹³³ Se bland annat *Calvelli och Ciglio mot Italien* punkt 63; *Marpa Zeeland B.V. och Metal Welding B.V. mot Nederländerna* punkt 52–56; *Yankov mot Bulgarien* punkt 202–203; *Salerno mot Italien* punkt 18.

detaljerat.¹³⁴ Min undersökning av Europadomstolens avgöranden leder inte till någon annan uppfattning än den i doktrin. I exempelvis *Eckle mot Tyskland* som rörde ett straffrättsligt förfarande och ekonomisk brottslighet uttalande Europadomstolen att:

*”The reasonableness of the length of the proceedings must be assessed in each instance according to the particular circumstances [min kursivering]. In this exercise, the Court has regard to, among other things, the complexity of the case, the conduct of the applicants and the conduct of the judicial authorities.”*¹³⁵

I andra mål har Europadomstolen istället bedömt att frågan om förfarandet ägt rum inom skälig tid enbart krävt en allmän helhetsbedömning utifrån de i praxis fastställda kriterierna.¹³⁶

*”The reasonableness of the length of proceedings is to be determined with reference to the criteria laid down in the Court’s case-law and in the light of the circumstances of the case, which in this instance call for an overall assessment [min kursivering].”*¹³⁷

Det verkar således som att Europadomstolen i vissa fall analyserar varje steg i förfarandet noggrant och att i andra fall görs en mer allmän helhetsbedömning, vilket borde överensstämma med hur de nationella domstolarna kan välja att göra sin bedömning.

Avslutningsvis kan nämnas att Europadomstolen anser att det är upp till varje stat att organisera sitt rättsväsende på ett sätt som gör att staternas åtaganden enligt Europakonventionen kan upprätthållas. Invändningar om att den långa handläggningstiden orsakats av exempelvis hög arbetsbelastning hos domstolarna eller andra administrativa problem har som huvudregel inte godtagits av Europadomstolen.¹³⁸ Av avgörandet *Zimmermann och Steiner mot Schweiz* framgår dock att en stat inte bör hållas ansvarig för en rent tillfällig eftersläpning av mål, under förutsättning

¹³⁴ Se Danelius (2015) s. 323; jfr *Dijk m.fl.* (2018) s. 592.

¹³⁵ Se *Eckle mot Tyskland* punkt 80.

¹³⁶ Se bland annat *Dobbertin mot Frankrike* punkt 39; *Vorrasi mot Italien* punkt 15; *Lorenzi, Bernardini och Gritti mot Italien* punkt 14.

¹³⁷ Se *Dobbertin mot Frankrike* punkt 39.

¹³⁸ Se exempelvis *Francesco Lombardo mot Italien* punkt 23; *Ludescher mot Österrike* punkt 23; *Vocaturu mot Italien* punkt 17; *O’Sullivan McCarthy Mussel Development Ltd mot Irland* punkt 144; *Sürmeli mot Tyskland* punkt 129; *Manieri mot Italien* punkt 18.

att staten snabbt vidtar ändamålsenliga åtgärder för att hantera situationen.¹³⁹ Europadomstolen kom i avgörandet fram till att det inte hade varit fråga om en rent tillfällig eftersläpning av mål utan att det rörde sig om ett strukturellt problem inom domstolen. Vidtagna åtgärder ansågs därmed otillräckliga och handläggningstiden på tre och ett halvt år vid en instans bedömdes utgöra en kränkning av artikel 6:1 i EKMR.¹⁴⁰

4.4.3 Målets komplexitet

Ett av kriterierna som Europadomstolen undersöker vid bedömningen av om ett förfarande pågått inom skäligen tid är målets komplexitet. Om målet varit komplicerat kan detta vara en faktor som talar för att en viss tidsutsträckning måste tolereras.¹⁴¹ Det är av naturliga skäl svårt att besvara frågan vilka måltyper som anses vara av komplex art eller inte. I flertalet avgöranden från Europadomstolen konstateras också enbart att målet varit alternativt inte varit särskilt komplicerat utan en förtydligande motivering i domskälen.¹⁴² Det går dock av Europadomstolens praxis att utvärdera några olika faktorer som domstolen fäster vikt vid enligt min bedömning, vilket också synes överensstämma med uppfattningen i doktrinen.¹⁴³

Inledningsvis framgår det av Europadomstolens praxis att målet kan anses komplicerat med hänsyn till dess sakfrågor, sakförhållanden eller rättsfrågor.¹⁴⁴ En faktor som Europadomstolen fäst vikt vid är om målet innefattat ett stort antal parter, anklagade eller vittnen.¹⁴⁵ I målet *Khudoyorov mot Ryssland* ansågs behovet av tolk utgöra en komplicerande omständighet.¹⁴⁶ Att omfattande bevisning kan vara en komplicerande

¹³⁹ Se *Zimmermann och Steiner mot Schweiz* punkt 29.

¹⁴⁰ Se *Zimmermann och Steiner mot Schweiz* punkt 30–32.

¹⁴¹ Se exempelvis *Matoń mot Polen* punkt 25; *Rösslhuber mot Österrike* punkt 27; *Khudoyorov mot Ryssland* punkt 214; jfr Danelius (2015) s. 323.

¹⁴² Se bland annat *Yankov mot Bulgarien* punkt 204; *Katte Klitsche de la Grange mot Italien* punkt 55; *Thlimmenos mot Grekland* punkt 61; *Koua Poirrez mot Frankrike* punkt 60.

¹⁴³ Se Dijk m.fl. (2018) s. 593.

¹⁴⁴ Se till exempel *Yankov mot Bulgarien* punkt 204; *Katte Klitsche de la Grange mot Italien* punkt 55; *Lorenzi, Bernardini och Gritti mot Italien* punkt 16.

¹⁴⁵ Se bland annat *Svinarenko och Slyadnev mot Ryssland* punkt 143; *Yankov mot Bulgarien* punkt 204; *Andreucci mot Italien* punkt 17; *Lilja mot Sverige* punkt 28.

¹⁴⁶ Se *Khudoyorov mot Ryssland* punkt 214.

faktor framgår vidare av målet *Matoń mot Polen*.¹⁴⁷ Likaså om målet under förfarandets gång sammanförts med andra mål till gemensam handläggning.¹⁴⁸

Beträffande oriktig uppgift och skattetillägg har Europadomstolen i målen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* accepterat statens invändning om att målen rört frågor av viss komplexitet. I målen, där klagandena båda bedrev taxirörelse, hade Skatteverket behövt utreda taxibolagens omsättning för att kunna fatta ett riktigt beslut angående slutlig skatt och påförande av skattetillägg. Europadomstolen fann dock i båda målen att skattefrågornas komplexitet i slutändan inte kunde rättfärdiga den långa handläggningstiden.¹⁴⁹ Ett liknande resonemang går att finna i målet *Dödsboet Nitschke mot Sverige* där Skatteverket hade behövt bedöma omsättningen av klagandens affärsverksamhet.¹⁵⁰

4.4.4 Den enskildes medverkan

Av Europadomstolens praxis framgår att vid bedömningen av om en förhandling hållits inom skälig tid ska endast dröjsmål som kan hänföras till staten och dess myndigheter och domstolar beaktas. Med andra ord, om den enskilde medverkat till att förfarandet försenats så är detta också en faktor som talar för att en viss förlängning av förfarandetiden måste accepteras.¹⁵¹

Av bland annat målet *Koua Poirrez mot Frankrike* klargörs dock att den enskilde inte kan lastas för att ha utnyttjat de rättsmedel som lagen tillhandahåller.¹⁵² Exempelvis har parterna i en process rätt att överklaga ett beslut eller en dom trots att detta givetvis påverkar längden på förfarandet.¹⁵³ Sluttidpunkten för bedömningen av om en förhandling hållits

¹⁴⁷ Se *Matoń mot Polen* punkt 25.

¹⁴⁸ Se *Diana mot Italien* punkt 7.

¹⁴⁹ Se *Janosevic mot Sverige* punkt 94; *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* punkt 106.

¹⁵⁰ Se *Dödsboet Nitschke mot Sverige* punkt 63 och 65–66.

¹⁵¹ Se exempelvis *Eckle mot Tyskland* punkt 82; *Barfuss mot Tjeckien* punkt 81; *Ciricosta och Viola mot Italien* punkt 32; *Janssen mot Tyskland* punkt 45.

¹⁵² Se *Koua Poirrez mot Frankrike* punkt 61.

¹⁵³ Se Dijk m.fl. (2018) s. 593.

inom skälig tid är, vilket också framgår av avsnitt 4.3.1, först när saken slutligen avgjorts av högsta instans.¹⁵⁴

Angående vilket agerande den enskilde kan lastas för synes det i Europadomstolens praxis skilja sig åt beroende på om det rör sig om en civilrättslig eller straffrättslig process. Av brottmålet *Eckle mot Tyskland* framgår att en tilltalad inte är skyldig att samarbeta med myndigheter eller domstolar vilket får antas hänga samman med rätten att inte behöva belasta sig själv.¹⁵⁵

Några omständigheter som Europadomstolen uppmärksammat i sin praxis angående den enskildes medverkan till förfarandets längd är om parten begärt uppskov eller uteblivit vid en eller flera muntliga förhandlingar.¹⁵⁶ Att begära anstånd eller inkomma med yttranden och frågor till myndigheten har i mål om skattetillägg ansetts utgöra omständigheter vilka ska hänföras till den enskildes agerande.¹⁵⁷

I målet *Rajčević mot Kroatien* hade den enskilde vägrat att lämna in en ytterligare kopia av sina inlagor vilket enligt Europadomstolen hade bidragit till längden på förfarandet en aning.¹⁵⁸ Vidare kan utläsas av brottmålet *Beck mot Norge* att om en tilltalad, under en pågående förundersökning, väljer att flytta till ett annat land kan detta orsaka dröjsmål och olägenheter hos den utredande myndigheten. I förevarande fall ansågs det dock inte bevisat att flytten utomlands verkligen hade haft en inverkan på handläggningstiden.¹⁵⁹ Enligt min mening bör Europadomstolens uttalanden i målet även kunna appliceras på andra måltyper än brottmål. Till exempel skattemål där Skatteverket är utredande myndighet.

¹⁵⁴ Se exempelvis *Salerno mot Italien* punkt 18; *Kudla mot Polen* punkt 122–123.

¹⁵⁵ Se *Eckle mot Tyskland* punkt 82.

¹⁵⁶ Se bland annat *Ciricosta och Viola mot Italien* punkt 29; *Gana mot Italien* punkt 16; *Lorenzi, Bernardini och Gritti mot Italien* punkt 16; *Rajčević mot Kroatien* punkt 40.

¹⁵⁷ Se *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* punkt 106; *Dödsboet Nitschke mot Sverige* punkt 65.

¹⁵⁸ Se *Rajčević mot Kroatien* punkt 40.

¹⁵⁹ Se *Beck mot Norge* punkt 25.

Avslutningsvis framgår av målet Pedersen och Baadsgaard mot Danmark att det följer av Europadomstolens praxis att den enskilde även är ansvarig för dröjsmål som orsakats av ombud.¹⁶⁰

4.4.5 Berörda myndigheters och domstolars agerande

Det tredje kriteriet som Europadomstolen beaktar vid bedömningen av handläggningstidens skälighet är hur berörda myndigheter och domstolar agerat under processen. Framförallt synes Europadomstolen undersöka om det förekommit långa perioder av oförklarlig inaktivitet hos myndigheterna eller domstolarna.¹⁶¹ En omständighet som kan tala för att målet inte avgjorts inom skälig tid. I exempelvis målet Lilja mot Sverige, som behandlade frågan om skattetillägg och skattebrott, dröjde det ungefär tre år från talans väckande i kammarrätten tills dess att slutlig dom förelåg vilket ansågs utgöra en oskäligt lång handläggningstid.¹⁶² Och i målet Bunkate mot Nederländerna tog det drygt 15 månader att översända ett överklagande med tillhörande akt till övre domstolsinstans, vilket inte heller kunde accepteras av Europadomstolen.¹⁶³

I flertalet domar från Europadomstolen har ett förfarande försenats på grund av att en sakkunnig inte inlämnat ett yttrande i tid. Av dessa avgöranden kan utläsas att om en sådan sakkunnig förordats av domstolen står den personen också under tillsyn av samma domstol. Detta innebär vidare enligt Europadomstolen att det åligger den nationella domstolen att vidta lämpliga åtgärder för att sakkunnigutlåtandet inte ska orsaka onödiga dröjsmål av målets handläggning.¹⁶⁴ I exempelvis målet Janssen mot Tyskland ansåg Europadomstolen att den tyska appellationsdomstolen inte hade vidtagit tillräckliga åtgärder, utan tvärt om bidragit till förseningen av

¹⁶⁰ Se *Pedersen och Baadsgaard mot Danmark* punkt 49.

¹⁶¹ Se bland annat *Mattoccia mot Italien* punkt 79; *Pélissier och Sassi mot Frankrike* punkt 73; *Bunkate mot Nederländerna* punkt 22–23; *Dödsboet Nitschke mot Sverige* punkt 65; *Styranowski mot Polen* punkt 56; *Wassdahl mot Sverige* punkt 32.

¹⁶² Se *Lilja mot Sverige* punkt 28.

¹⁶³ Se *Bunkate mot Nederländerna* punkt 22.

¹⁶⁴ Se bland annat *Capuano mot Italien* punkt 30; *Janssen mot Tyskland* punkt 50–51; *Ridi mot Italien* punkt 17; jfr Danelius (2015) s. 324.

sakkunnigutlåtandet genom att bland annat inte tillhandahålla den av sakkunnige begärda information i tid.¹⁶⁵

Vilka åtgärder som en rättslig myndighet vidtagit i syfte att försöka påskynda ett redan försenat förfarande är också en viktig faktor som Europadomstolen tar hänsyn till vid bedömningen av det tredje kriteriet enligt doktrinen.¹⁶⁶ Min granskning av Europadomstolens praxis leder inte till någon annan uppfattning.¹⁶⁷ I till exempel brottmålet *Włoch mot Polen* uppmärksammade Europadomstolen att åklagaren hade vidtagit åtgärder för att försöka påskynda förundersökningen genom att vid upprepade tillfällen uppmanat de amerikanska myndigheterna att påskynda sin bevisinsamling i målet. Europadomstolen fann att längden på förfarandet inte kunde tillskrivas de polska myndigheterna och att det därför inte skett någon överträdelse av artikel 6:1 i EKMR.¹⁶⁸

4.4.6 Vad som står på spel för den enskilde

Det sista kriteriet som Europadomstolen ofta men inte alltid tycks beakta vid bedömningen av om ett mål avgjorts inom skälig tid är vad som står på spel för den enskilde. Av Europadomstolens praxis framgår, vilket också uppmärksammas i doktrinen, att vissa måltyper generellt sätt kräver en särskilt skyndsam handläggning på grund av dess karaktär.¹⁶⁹ Exempel på måltyper där Europadomstolen ställt högre krav på de rättsliga myndigheterna vad gäller förfarandets handläggningstid är mål om vårdnad eller umgänge¹⁷⁰, mål om civilstånd¹⁷¹, mål om anställning eller pension¹⁷² samt skadeståndsmål på grund av trafikolycka¹⁷³.

¹⁶⁵ Se *Janssen mot Tyskland* punkt 51.

¹⁶⁶ Se *Dijk m.fl.* (2018) s. 594.

¹⁶⁷ Se bland annat *König mot Tyskland* punkt 104–105; *Boddaert mot Belgien* punkt 38–39; *B. mot Österrike* punkt 54; *Włoch mot Polen* punkt 149–150.

¹⁶⁸ Se *Włoch mot Polen* punkt 149–151.

¹⁶⁹ Se *Danelius* (2015) s. 324 f.; *Dijk m.fl.* (2018) s. 594 f.

¹⁷⁰ Se till exempel *Nuutinen mot Finland* punkt 119; *Niederböster mot Tyskland* punkt 39.

¹⁷¹ Se exempelvis *Boca mot Belgien* punkt 24; *Bock mot Tyskland* punkt 49; *Gana mot Italien* punkt 17.

¹⁷² Se bland annat *Frydlender mot Frankrike* punkt 45; *Thlimmenos mot Grekland* punkt 60; *Borgese mot Italien* punkt 18–19; *Obermeier mot Österrike* punkt 72.

¹⁷³ Se *Silva Pontes mot Portugal* punkt 39.

Förutom målets karaktär har Europadomstolen även klargjort i ett par avgöranden att klagandens höga ålder, beroende på vad som står på spel för den enskilde, kan vara en omständighet som motiverar ett snabbare förfarande.¹⁷⁴ Likaså framgår det av Europadomstolens praxis att det är av vikt att de rättsliga myndigheterna iakttar särskild skyndsamhet när en individ hålls frihetsberövad.¹⁷⁵

I mål vars utgång påverkar den enskilde finansiellt synes Europadomstolen i vissa fall beakta vilket belopp som står på spel för den enskilde. I exempelvis avgörandet *Lukenda mot Slovenien*, som behandlade en fråga om höjd handikappersättning, noterade domstolen att det rörde sig om ett relativt litet belopp.¹⁷⁶ Europadomstolen kom till motsatt bedömning i skattetilläggsmålet *Wassdahl mot Sverige* från år 2007. Ett skattetillägg på 147 000 kr ansågs i målet utgöra ett betydande belopp i relation till myndigheternas långsamma handläggning.¹⁷⁷

4.4.7 Handläggningstiden

Eftersom Europadomstolen vid skälighetsbedömningen tar hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet är det svårt att utröna, vid en granskning av praxis, exakt vad domstolen anser är en skälig respektive oskälig handläggningstid. Europadomstolen har dock i ett par avgöranden som rört häktningstiders förenlighet med artikel 5 i EKMR uttalat att en grov tumregel gällande artikel 6:1 i EKMR är ett års handläggningstid per instans.¹⁷⁸

”The requirement that a decision be given “speedily” is undeniably one such guarantee; *while one year per instance may be a rough rule of thumb in Article 6 § 1 cases* [min kursivering], Article 5 § 4, concerning issues of liberty, requires particular expedition”¹⁷⁹

¹⁷⁴ Se *Jablonská mot Polen* punkt 43 där klaganden var 71 år gammal vid huvudförhandlingens början; se även *Krzak mot Polen* punkt 42.

¹⁷⁵ Se *Abdoella mot Nederländerna* punkt 24.

¹⁷⁶ Se *Lukenda mot Slovenien* punkt 77; jfr målet *Koua Poirrez mot Frankrike* punkt 62.

¹⁷⁷ Se *Wassdahl mot Sverige* punkt 32.

¹⁷⁸ Se exempelvis *Ignatov mot Ryssland* punkt 111; *Hutchison Reid mot Storbritannien* punkt 79; *Rokhlina mot Ryssland* punkt 74.

¹⁷⁹ Se *Rokhlina mot Ryssland* punkt 74.

Trots att en rad olika kriterier samverkar vid Europadomstolens bedömning ger detta uttalande enligt min mening ändå viss vägledning angående vad som avses med en rättegång inom skälig tid. Emellertid framgår det av bland annat målet *Satakunnan Markkinapörssi Oy och Satamedia Oy mot Finland* att den sammanlagda handläggningstiden i målet kan av Europadomstolen betraktas som oskälig även om handläggningstiden i varje instans i sig varit skälig. Målet i fråga handlande om intressekonflikten mellan rätten till skydd för privat- och familjelivet och rätten att yttra sig fritt. Europadomstolen kom i avgörandet fram till att den sammanlagda handläggningstiden på sex år och sex månader varit oskäligt lång därför att målet hade granskats två gånger av varje instans.¹⁸⁰ Omständigheterna i målet är relativt särpräglade men jag anser ändå att avgörandet är av relevans då det visar att ett års handläggningstid per instans endast är en grov tumregel och att andra faktorer kan påverka bedömningen.

Europadomstolen har i par domar mot Sverige prövat frågan om en skattetilläggsprocess förenlighet med artikel 6:1 i EKMR. I målet *Lilja mot Sverige* var handläggningstiden nästan sju år från Skatteverkets övervägande om att ta ut skattetillägg till Högsta förvaltningsdomstolens¹⁸¹ beslut att inte meddela prövningstillstånd. Europadomstolen ansåg att det skett en kränkning av artikel 6:1 i EKMR då handläggningstiden i kammarrätten varit ungefär tre år.¹⁸² En liknande bedömning går att finna i målet *Wassdahl mot Sverige* men i förevarande fall hade det istället tagit förvaltningsrätten drygt tre år att avgöra målet.¹⁸³

Europadomstolen har även i målen *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* samt *Janosevic mot Sverige* funnit att det skett en kränkning av artikel 6:1 i EKMR gällande handläggningstiden. I målet *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* pågick fortfarande processen i HFD när Europadomstolen skulle döma i målet. Det hade då gått ungefär sju år och

¹⁸⁰ Se *Satakunnan Markkinapörssi Oy och Satamedia Oy mot Finland* punkt 209–215.

¹⁸¹ Vid tidpunkten för avgörandet benämndes HFD Regeringsrätten men jag kommer fortsättningsvis alltid att skriva Högsta förvaltningsdomstolen när jag refererar till äldre rättspraxis. Detta gäller även förvaltningsrätterna som år 2010 ersatte länsrätterna.

¹⁸² Se *Lilja mot Sverige* punkt 28–29.

¹⁸³ Se *Wassdahl mot Sverige* punkt 32–33.

fem månader sedan Skatteverkets övervägande om att påföra skattetillägg. Europadomstolen var i målet framförallt kritisk till att det gått fem år från Skatteverkets ursprungliga övervägande tills att förvaltningsrätten avvisat bolagets talan.¹⁸⁴ Målet *Janosevic mot Sverige* var också pågående när Europadomstolen skulle döma i målet, men då i kammarrätten. Förfarandet hade pågått i ungefär sex år och åtta månader vid Europadomstolens prövning, varav det hade tagit Skatteverket nästan tre år att fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut.¹⁸⁵

4.4.8 Sammanfattande kommentarer

Europadomstolens praxis angående rätt till en rättegång inom skälig tid är omfattande men exakt vad som avses med ”inom skälig tid” går inte att utläsa av avgörandena då en bedömning ska ske mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet. Viss vägledning går dock att finna i ett antal domar rörande artikel 5 i Europakonventionen i vilka det kan utläsas att en grov tumregel gällande artikel 6:1 i EKMR är ett års handläggningstid per instans.

Vid bedömningen av om ett förfarande hållits inom skälig tid beaktar Europadomstolen fyra stycken kriterier vilka är målets komplexitet, den enskildes medverkan, de berörda myndigheternas och domstolarnas agerande samt vad som står på spel för den enskilde. Dessa kriterier samspelar med varandra. Av Europadomstolens praxis är det emellertid enligt min mening svårt att avgöra hur kriterierna viktas mot varandra, det vill säga om något av kriterierna väger tyngre vid skälighetsbedömningen än andra. Enligt min bedömning tycks Europadomstolen fästa stor vikt vid om det förekommit långa perioder av oförklarlig inaktivitet hos myndigheterna eller domstolarna och att detta ofta talar för att en kränkning av artikel 6:1 i EKMR skett. Om målet innefattat komplicerade sakförhållanden eller om den enskilde begärt uppskov eller anstånd talar dessa omständigheter å andra sidan för att en längre handläggningstid bör accepteras.

¹⁸⁴ Se *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* punkt 106–107.

¹⁸⁵ Se *Janosevic mot Sverige* punkt 94–95.

Vad gäller bedömningskriterierna har jag vid min utredning försökt att utvärdera omständigheter som Europadomstolen uppmärksammat i sin praxis, i syfte att klargöra vad Europadomstolen avser med exempelvis den enskildes medverkan. Dessa i uppsatsen uppräknade omständigheter bör dock inte betraktas som uttömmande utan enbart ses som exemplifierande faktorer.

I förarbetena till 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL kan utläsas att vid bedömningen av om det har gått oskäligt lång tid ska hänsyn tas till frågans svårighetsgrad samt den enskildes och myndigheternas agerande i processen.¹⁸⁶ Förutom att kriteriet ”vad som står på spel för den enskilde” inte nämns i förarbetena verkar de faktorer som ska beaktas gällande eventuell befrielse från skattetillägg stämma överens med de kriterier som Europadomstolen fastställt angående artikel 6:1 i EKMR. Om kriterierna att beakta i SFL även har samma innebörd som kriterierna i EKMR framgår inte uttryckligen av förarbetena. Eftersom befrielsegrunden, vilket framgår av avsnitt 4.2, har ett samband med artikel 6:1 i Europakonventionen bör dock Europadomstolens praxis kunna tillmätas vikt vid tillämpningen av 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL då det fortfarande saknas vägledande praxis från våra högsta domstolar.

4.5 Högsta domstolarnas tillämpning av artikel 6:1 i Europakonventionen

4.5.1 Högsta domstolen

Högsta domstolen har i ett flertal avgöranden prövat om rätten till en rättgång inom skälig tid kränkts enligt artikel 6:1 i Europakonventionen. Målen har framförallt behandlat fråga om påföljds lindring i brottmål som särskild gottgörelse för att en rättgång inte hållits inom skälig tid samt fråga om enskilds rätt till skadestånd vid överträdelse av artikel 6:1 i EKMR.

Inledningsvis har Högsta domstolen konstaterat i NJA 2012 s. 1038 att vid svenska domstolsprövningar som berör Europakonventionen är det primärt konventionens ställning såsom svensk lag som får betydelse. De nationella

¹⁸⁶ Se avsnitt 4.3.2.

domstolarna ska därför göra en egen bedömning av konventionsartiklarnas innebörd. Av målet framgår att detta kan, enligt HD, leda till att den enskilde får längre gående rättigheter än vad som följer av Europadomstolens praxis samt att Europadomstolens praxis kommer få allt mindre betydelse när det gäller tillämpningen av EKMR i takt med utvecklingen av den svenska rättsbildningen. Europadomstolens praxis kommer dock alltid vara av relevans beträffande gränserna för vad som är en tillåten nationell rättsutveckling enligt Högsta domstolen.¹⁸⁷

Angående de nationella domstolarnas tillämpning av artikel 6:1 i EKMR var det i NJA 2003 s. 414 fråga om påföljdsbestämning i brottmål. Den tilltalade hade arbetat som mäklare med huvudsaklig inriktning på handel med aktie- och aktieindexrelaterade optionskontrakt. Åtal hade väckts för trolöshet mot huvudman samt grov förskingring. Både tingsrätten och hovrätten fann att den tilltalade hade gjort sig skyldig till ovanstående brott och den huvudsakliga frågan i HD var om handläggningstiden i målet varit så lång att den borde påverka påföljdsvalet eller straffmätningen. Högsta domstolen började med att utröna den relevanta tiden för bedömningen, vilken uppgick till nästan nio år sammanlagt. Därefter konstaterade HD att vid bedömningen av om kravet på en rättegång inom skälig tid iakttagits var det av särskild betydelse hur komplicerat målet varit samt hur den tilltalade och de berörda myndigheterna och domstolarna agerat under processen.

Högsta domstolen ansåg att målet varit komplext med hänvisning till att huvudförhandlingen i tingsrätten pågått under cirka två månader och tagit sju huvudförhandlingsdagar i hovrätten. Domstolarnas agerande kunde därför inte kritiseras enligt HD. Däremot framstod tiden på ungefär sex år från delgivning av brottsmisstanke till väckt åtal som orimligt lång även med beaktande av målets komplexitet. Högsta domstolen ansåg att tidsutdräkten i ärendet till stor del berott på passivitet från polis- och åklagarmyndigheten, särskilt från hösten 1996 till tidpunkten för delgivning av förundersökningen i december 1998 då endast begränsade

¹⁸⁷ Se NJA 2012 s. 1038 p. 15.

förundersökningsåtgärder hade förekommit. HD kom fram till att det skett en kränkning av artikel 6:1 i EKMR och att de skäl som åberopats för fördröjningen såsom resursbrist och byte av åklagare inte kunde godtas.

HD synes i målet tillämpa de kriterier som fastställts i Europadomstolens praxis och jag finner inga uppseendeväckande skillnader vad gäller Högsta domstolens skälighetsbedömning och hur Europadomstolen vid sin bedömning vanligtvis beaktar och tillämpar kriterierna. Att exempelvis invändningar om resursbrist eller byte av åklagare inte ska godtas framgår, som tidigare nämnts, av Europadomstolens praxis då det är upp till varje stat att organisera sitt rättsväsende på ett sätt som gör att staternas åtaganden enligt Europakonventionen upprätthålls.

Att Högsta domstolen beaktar de kriterier som Europadomstolen fastställt framgår också av flertalet andra avgöranden. Likaså har jag vid min undersökning inte heller funnit att HD avvikit eller utgått från några andra kriterier vid skälighetsbedömningen.¹⁸⁸

I målet NJA 2005 s. 462 som rörde fråga om en enskilds rätt till skadestånd av staten på grund av att brottsmisstankarna mot honom inte prövats inom skälig tid ansågs en tidsåtgång på ungefär sju år från brottsmisstanke till tingsrättens friande dom utgöra en oskäligt lång tid. HD fann att utredningen i målet varit relativt komplicerad och omfattande, vilket i domskälen exemplifierades med att förundersökningsprotokollet uppgick till nästan 2 000 sidor samt att utredningen till en början omfattat elva personer. På grund av att det under brottsutredningen förekommit perioder av inaktivitet ansågs dock den sammanlagda handläggningstiden i målet vara oskäligt lång. Högsta domstolen uppmärksammade i domskälen bland annat att det hade förflutit drygt två år från förundersökningens färdigställande tills dess att åtal väcktes.

¹⁸⁸ Se bland annat NJA 2001 s. 35; NJA 2005 s. 462; NJA 2011 s. 386 samt NJA 2015 s. 417.

Av NJA 2012 s. 1038 framgår att Högsta domstolen anser att riktlinjen för en godtagbar handläggningstid i HD avseende ett beslut rörande prövningstillstånd i ett okomplicerat ärende är att beslutet ska ha meddelats inom sex månader från överklagandet. När frågan i ett sådant mål inte har avgjorts efter ett år ska det i regel också föreligga ett oacceptabelt dröjsmål.¹⁸⁹ Högsta domstolens riktlinjer gällande sin egen handläggningstid tycks stå i överensstämmelse med Europadomstolens uttalade tumregel på ungefär ett års handläggningstid per instans.

Av avgörandet framgår vidare att om rätten till en rättegång inom skälig tid kränkts vid en tidigare instans bör målet i nästa instans behandlas med viss prioritet. Om den enskilde redan kompenserats för dröjsmålet i den tidigare instansen uttalade HD också att varje ytterligare dröjsmål omedelbart skulle berättiga till ytterligare kompensation. Uttalandena i NJA 2012 s. 1038 bör kunna tillmätas vikt även när det finns skäl för befrielse från skattetillägg enligt min mening. Om exempelvis förvaltningsrätten meddelat delvis befrielse från skattetillägg på grund av att handläggningstiden hos Skatteverket varit oskäligt lång och målet sedan överklagas till kammarrätten där ett nytt oskäligt dröjsmål uppstår borde ytterligare befrielse kunna meddelas enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL.

I NJA 2015 s. 417 var det fråga om kompensation i ett brottmål för kränkning av den enskildes rätt enligt Europakonventionen att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott. Skatteverket hade i november 2009 beslutat om skattetillägg och i en dom den 23 juni 2011 dömdes samma person för grovt skattebrott avseende samma oriktiga uppgifter. Avgörandet innefattade två processkedjor då målet efter återförvisning av Högsta domstolen prövades på nytt av hovrätten och HD. Beträffande betydelsen av långsam handläggning uttalade Högsta domstolen i målet att när ett mål återförvisas och återförvisningen är en följd av en kränkning av Europakonventionen borde intresset av en

¹⁸⁹ I NJA 2015 s. 417 bekräftas Högsta domstolens riktlinjer gällande sin egen handläggningstid.

skyndsam handläggning vara särskilt framträdande. HD kom fram till att en handläggningstid om nästan två år, i den andra processkedjan, varit oskäligt lång även med hänsyn till att prövningen skett i två instanser.

4.5.2 Högsta förvaltningsdomstolen

Även Högsta förvaltningsdomstolen har i ett par avgöranden prövat om rätten till en domstolsprövning inom skälig tid kränkts enligt artikel 6:1 i Europakonventionen. Ett av målen, RÅ 2000 ref. 66 I, innefattade bland annat påförande av skattetillägg. Domen är från år 2000, det vill säga innan 2003 års skattetilläggsreform och införandet av befrielsegrunden ”oskäligt lång tid”.

I avgörandet fann Högsta förvaltningsdomstolen att det svenska skattetillägget omfattades av artikel 6 i EKMR. Beträffande frågan om det fanns skäl att efterge skattetillägget med hänsyn till förfarandets längd ansåg HFD att om det förflutit en mycket lång tid kunde eftergift övervägas med hänsyn till att det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Domstolen kom därefter fram till att handläggningen i målet inte kunde betraktas som oskäligt lång med hänvisning till att det tagit ungefär ett och ett halvt år för den enskilda parten att utveckla grunderna för sitt överklagande samt att det hade förekommit en mycket omfattande skriftväxling mellan parterna i domstolsinstanserna. Den sammanlagda handläggningstiden i målet uppgick till nästan åtta år vid prövningen i HFD. Enligt min mening bör dock domstolens bedömning i detta avgörande inte tillmätas en alltför stor vikt då förutsättningen för att efterge skattetillägget var att handläggningstiden i målet varit uppenbart oskälig. I 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL krävs enbart att en oskäligt lång tid gått sedan Skatteverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut.

I RÅ 2006 ref. 43 fann Högsta förvaltningsdomstolen att en kränkning skett av rätten till en domstolsprövning inom skälig tid enligt artikel 6:1 i EKMR. Finansinspektionen hade med stöd av dåvarande insiderlag (1990:1342) fattat beslut om påförande av särskild avgift i december år 1999. Som skäl för beslutet anfördes att den enskilde hade underlåtit att inom föreskriven tid

anmäla ett förvärv av aktier. Beslutet överklagades till samtliga domstolsinstanser och den huvudsakliga frågan i HFD var om det fanns skäl att efterge avgiften på grund av förfarandets längd. Vid prövningen i HFD hade det gått ungefär sex och ett halvt år sedan Finansinspektionen fattat det ursprungliga beslutet.

Angående skälighetsbedömningen i målet hänvisar HFD till de kriterier som Europadomstolen fastställt i sin praxis och därefter går domstolen relativt summariskt igenom varje kriterium. Högsta förvaltningsdomstolen fann det särskilt anmärkningsvärt att målet funnits nästan tre år hos HFD utan att någon åtgärd vidtagits.¹⁹⁰ Denna passivitet synes också vara det huvudsakliga skälet till att Högsta förvaltningsdomstolen, vid en samlad bedömning, fann att förfarandet utgjort en kränkning av Europakonventionen.

År 2014 avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen ytterligare ett mål rörande artikel 6:1 i Europakonventionen, HFD 2014 ref. 12. Försäkringskassan hade i ett beslut, fattat den 3 november år 2008, gjort gällande att en person var skyldig att återbetala en felaktigt utbetald sjukpenning. Den enskilde begärde några dagar senare omprövning av beslutet men först i september 2010, det vill säga två år senare, överprövade Försäkringskassan sitt grundbeslut och fann då inte något skäl för ändring. Omprövningsbeslutet överklagades sedermera till förvaltningsrätten och inför prövningen i HFD hade den totala handläggningstiden i målet överstigit fem år.

Förutom de fyra kriterier som Europadomstolen fastställt i sin praxis uppmärksammar HFD i domskälen att Europadomstolen även brukar beakta hur många instanser som målet handlagts i samt om det under handläggningstiden förekommit längre perioder av inaktivitet. Att detta är omständigheter som Europadomstolen ofta tycks beakta stämmer överens

¹⁹⁰ Vid en läsning av domskälen misstänker jag en felskrivning av Högsta förvaltningsdomstolen gällande att målet låg nästan tre år utan åtgärd hos HFD. Målet verkar ha avgjorts av förvaltningsrätten den 30 mars 2000, av kammarrätten den 26 november 2004 och av HFD den 28 juni 2006. Således är min bedömning att det egentligen ska stå kammarrätten och inte Regeringsrätten i domskälen.

med synen inom doktrinen samt med de slutsatser jag gjort vid en läsning av Europadomstolens avgöranden.

Högsta förvaltningsdomstolen kom vid en samlad bedömning fram till att den enskildes rätt till en prövning inom skälig tid hade kränkts. Domstolens slutsats baserades framförallt på att det i målet hade förekommit två perioder av längre inaktivitet. Dels låg ärendet hos Försäkringskassan i drygt 22 månader utan åtgärd och dels borde HFD hanterat målet med viss prioritet. Att det dröjde mer än elva månader innan Högsta förvaltningsdomstolen meddelade prövningstillstånd i målet ansågs vara oacceptabelt. Förutom myndigheternas och domstolarnas agerande noterade även domstolen att ärendet inte varit komplicerat och att det rörde sig om ett för den enskilde betydande belopp.

4.5.3 Sammanfattande kommentarer

Högsta domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens tillämpning av artikel 6:1 i EKMR verkar stå i överensstämmelse med Europadomstolens tolkning och tillämpning av artikeln. De nationella domstolarna beaktar de kriterier som Europadomstolen fastställt och det går hittills inte att utläsa av domstolarnas praxis att de skulle ha givit artikel 6:1 en annan och mer generös innebörd enligt min mening.

Att det förekommit en eller flera perioder av längre inaktivitet hos berörda myndigheter eller domstolar synes vara den huvudsakliga orsaken till att ett förfarande betraktats ha pågått under en oskäligt lång tid. I HFD 2014 ref. 12 uppmärksammar Högsta förvaltningsdomstolen att det som står på spel för den enskilde är ett för den personen relativt betydande belopp, vilket också skattetillägg kan vara i många fall.

Inte heller av våra högsta domstolars praxis går det att utläsa mer exakt vad som avses med en skälig handläggningstid. I de domar där domstolarna funnit att en kränkning skett av rätten till en rättegång inom skälig tid har dock ofta ett ärende legat hos en myndighet eller hos en domstol i ungefär två år utan att någon åtgärd mer eller mindre vidtagits. Jag anser att det

emellertid inte går att dra slutsatsen att befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL inte skulle kunna meddelas vid ett mindre dröjsmål än vad som framkommer av domstolarnas praxis.

Den ledning som finns att hämta av domstolarnas avgöranden angående skälig handläggningstid är att Högsta domstolen anser att den bör meddela beslut om prövningstillstånd inom sex månader vid ett okomplicerat ärende och att frågan i ett sådant mål bör avgöras inom ett år. Av målet NJA 2012 s. 1038 framgår vidare att ett ärende ska behandlas med viss skyndsamhet om rätten till en rättegång inom skälig tid kränkts vid en tidigare instans.

4.6 Kammarrätternas tillämpning av befrielsegrunden i SFL

4.6.1 Inledning

Eftersom varken Högsta förvaltningsdomstolen eller Högsta domstolen har behandlat frågan om det funnits förutsättningar för befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL kan det avslutningsvis vara av intresse att undersöka hur kammarrätterna har tillämpat bestämmelsen, trots avgörandenas avsaknad av rättskällevärde. Syftet med detta delkapitel är således att belysa hur kammarrätterna har tillämpat befrielsegrunden i praktiken men avsikten har inte varit att göra en mer omfattande empirisk eller kvantitativ studie.

4.6.2 Skäl för befrielse från skattetillägg förelåg

I Kammarrätten i Stockholms dom den 2 april 2015 i mål nr 746-14 fann kammarrätten att klaganden skulle meddelas delvis befrielse från skattetillägg till hälften på grund av att Skatteverkets handläggningstid i målet varit oskäligt lång. Vid tidpunkten för avgörandet i kammarrätten hade målets totala handläggningstid uppgått till över fem år. Det huvudsakliga skälet för kammarrättens bedömning var att Skatteverket inte hade vidtagit någon utredningsåtgärd under det första året från det att den enskilde hade överklagat ett obligatoriskt omprövningsbeslut gällande påförande av skattetillägg. Under denna tid tycktes Skatteverket istället ha

avvaktat resultatet av de utredningar som bedrevs av Ekobrottsmyndigheten enligt kammarrätten.

I domskälen hänvisar kammarrätten till de uttalanden som finns i förarbetena angående vilka omständigheter som ska beaktas vid bedömningen samt det i förarbetena redovisade exemplet från Justitieombudsmannen.¹⁹¹ Det går dock inte att utläsa av domskälen om kammarrätten vid bedömningen också tagit hänsyn till frågans svårighetsgrad eller den enskildes agerande i processen utan det är Skatteverkets inaktivitet i ärendet som synes ha varit orsaken till det oskäligen dröjsmålet.

Att det tagit Skatteverket över ett år att fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut efter överklagande tycks även i ett antal andra kammarrättsavgöranden utgöra skäl för befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL.¹⁹²

Angående domstolarnas agerande i processen ansåg Kammarrätten i Göteborg i en dom meddelad den 1 november 2012 att den sammanlagda handläggningstiden i målet om knappt fyra år i tre instanser i sig inte kunde betraktas som oskäligt lång. Däremot ansåg kammarrätten att sin egen handläggningstid i målet varit så pass utdragen att det fanns skäl att sätta ned det påförda skattetillägget till hälften. Målet hade legat hos domstolen i ungefär två och åtta månader innan dom meddelades och kammarrätten fann att den enskilde inte på något sätt hade medverkat till dröjsmålet.¹⁹³ Likaså fann Kammarrätten i Stockholm i ett avgörande från 2018 att det fanns skäl att meddela delvis befrielse från skattetillägg på grund av att både förvaltningsrätten och kammarrätten varit inaktiva i perioder efter det att målet varit klart för avgörande. Dessa perioder, där det inte hade vidtagits några handläggningsåtgärder, uppgick till sammanlagt två år.¹⁹⁴

¹⁹¹ Vänligen se avsnitt 4.3.2 för en sammanfattning av uttalandena i förarbetena.

¹⁹² Se exempelvis Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4015–4017-12, dom 2013-09-18; Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4117–4123-12, dom 2013-04-26.

¹⁹³ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1601–1602-10, dom 2012-11-01.

¹⁹⁴ Se Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1610-16, dom 2018-01-16.

I avsnitt 4.3.2 uppmärksammades att det även skulle kunna bli aktuellt enligt lagstiftaren med befrielse från skattetillägg i de fall det förflutit ovanligt lång tid mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och beslutet om skattetillägg. I Kammarrätten i Stockholms dom från den 2 juni 2014 tar kammarrätten i beaktning att det vid tiden för avgörandet gått ungefär sex år sedan den enskilde lämnat den oriktiga uppgiften. Kammarrätten ansåg det anmärkningsvärt att det tagit Skatteverket cirka 32 månader att fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut. Domstolen fann mot den bakgrunden och med hänsyn till att det hade gått sex år sedan uppgiften lämnades det oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. Enligt domskälen var sex år att anse som en avsevärd tid.¹⁹⁵

Samtliga ovanstående mål har meddelats delvis befrielse från skattetillägg till hälften. Kammarrätten i Göteborg har i ett mål från 2018 funnit skäl att meddela hel befrielse från skattetillägg. Vid tidpunkten för avgörandet i kammarrätten hade den sammanlagda handläggningstiden i ärendet uppgått till nästan fem och ett halvt år. Kammarrätten fann, utan en närmare motivering, att handläggningstiden i kammarrätten varit så utdragen att det vore oskäligt att påföra skattetillägg med fullt belopp. Därefter konstaterade domstolen att omständigheterna vidare varit sådana att hel befrielse från skattetillägg borde meddelas.¹⁹⁶

Vilka omständigheter som åsyftas framgår inte uttryckligen av domskälen och det går inte heller att utläsa om kammarrätten vid sin bedömning beaktat de uttalanden som finns i förarbetena angående att hel befrielse från skattetillägg endast bör meddelas i extrema undantagsfall. Det är således svårt att dra någon slutsats gällande när skäl för hel befrielse kan antas föreligga men av domen kan utläsas att målet fanns hos kammarrätten i ungefär fyra år innan dom meddelades.

¹⁹⁵ Se Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5615-13, dom 2014-06-02.

¹⁹⁶ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4622-18, dom 2018-12-21.

4.6.3 Skäl för befrielse från skattetillägg förelåg inte

I flertalet av de kammarrättsavgöranden som undersökts inför uppsatsen har kammarrätten enbart fastslagit, utan motivering, att handläggningstiden i målet inte varit så pass lång att det funnits skäl att meddela befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL.¹⁹⁷ I exempelvis en dom från Kammarrätten i Göteborg med målnummer 3107–3109-19 där den enskilde hade yrkat på befrielse från skattetillägg med anledning av den långa handläggningstiden och att den bakomliggande beskattningen avsåg fem år gamla händelser konstaterade domstolen enbart att det inte framkommit något skäl för befrielse. Den sammanlagda handläggningstiden i målet hade uppgått till ungefär två år och tre månader vid tre instanser.¹⁹⁸ Liknande domskäl går att finna i Kammarrätten i Stockholms avgörande från år 2018 och Kammarrätten i Göteborgs dom från år 2020 där den sammanlagda handläggningstiden i varje mål uppgått till cirka två år och sex månader vid tre instanser.¹⁹⁹

I Kammarrätten i Stockholms dom från den 24 november 2014 fann kammarrätten vid en samlad bedömning att den totala handläggningstiden i målet inte varit så utdragen att det fanns skäl för befrielse från skattetillägg. Skatteverket hade i april 2009 skickat ut ett övervägande om beskattning till en enskild person. Tre månader senare, det vill säga i juli 2009, fattade SKV sedermera ett omprövningsbeslut vilket innefattade bland annat påförande av skattetillägg. Den enskilde överklagade omprövningsbeslutet samma månad men först i maj år 2012 fattade Skatteverket sitt obligatoriska omprövningsbeslut i ärendet. Skatteverket fann i detta omprövningsbeslut inte skäl att ändra sitt tidigare beslut. Vid prövningen i kammarrätten hade den totala handläggningstiden i målet uppgått till nästan fem år och åtta månader.

¹⁹⁷ Se bland annat Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4055-16, dom 2017-03-29; Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3259-19, dom 2019-11-11.

¹⁹⁸ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3107–3109-19, dom 2020-03-20.

¹⁹⁹ Se Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1791-18, dom 2018-12-17; Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4431–4440-19, dom 2020-06-17.

Beträffande frågan om det fanns skäl att medge befrielse från skattetillägg på grund av att skattetilleggsförfarandet pågått under en oskäligt lång tid hänvisade kammarrätten först till artikel 6 i EKMR och Europadomstolens fastställda bedömningskriterier. Därefter anförde kammarrätten att den i likhet med förvaltningsrätten ansåg att Skatteverkets handläggningstid innan det obligatoriska omprövningsbeslutet fattades varit lång men att domstolarna därefter under större delen av tiden varit aktiva i rimlig utsträckning. Förutom Skatteverkets och domstolarnas handläggningstid i sig beaktade även kammarrätten vid sin samlade bedömning att sakfrågan rört ett avancerat skatteupplägg och att skriftväxlingen i målet varit omfattande.²⁰⁰

Att det tog Skatteverket nästan två år och tio månader att fatta ett oförändrat obligatoriskt omprövningsbeslut kan tyckas vara en lång tid i jämförelse med att kammarrätterna i andra mål funnit det oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när det tagit Skatteverket över ett år att fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut. Då en bedömning ska göras i varje enskilt fall och med beaktande av målets svårighetsgrad samt den enskildes och myndigheternas agerande i processen är det dock svårt att jämföra skälighetsbedömningar i olika mål.

En intressant iakttagelse enligt min mening är dock att kammarrätten i detta avgörande fann att den totala handläggningstiden i målet inte kunde anses vara så utdragen att det fanns skäl för befrielse från skattetillägg fast Skatteverkets handläggningstid i målet konstaterats lång. Kammarrätten i Göteborg kom till motsatt bedömning i det tidigare nämnda målet 1601–1602-10. I domen ansåg kammarrätten att den totala handläggningstiden i målet varit skälig men att då domstolens egen handläggning i målet varit utdragen fanns det skäl att meddela befrielse från skattetillägg.²⁰¹ Det kan således ha stor betydelse för skälighetsbedömningen om domstolen endast ser till om den totala handläggningstiden i målet varit skälig i beaktande av målets särskilda omständigheter eller bedömer varje instans

²⁰⁰ Se Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7177–7181-13, dom 2014-11-24.

²⁰¹ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1601–1602-10, dom 2012-11-01.

handläggningstid för sig. Vilket synsätt en domstol anlägger kan leda till skilda resultat.

4.6.4 Kommentar

Syftet med ovanstående avsnitt har varit att belysa hur kammarrätterna tillämpat befrielsegrunden i praktiken. Av de mål där kammarrätternas domskäl innehållit en mer utförlig motivering framgår att domstolarna synes beakta den vägledning som går att finna i förarbetena till bestämmelsen. Det vill säga vilka omständigheter som domstolen ska ta hänsyn till vid bedömningen samt att bestämmelsen har ett samband med artikel 6:1 i Europakonventionen.

I likhet med både Europadomstolens praxis och de avgöranden som finns från våra högsta domstolar gällande tillämpningen av artikel 6:1 i EKMR verkar kammarrätterna framförallt fästa avseende vid om berörda myndigheter och domstolar varit inaktiva i perioder samt handläggningstiden i varje instans. Om kammarrätterna också sätter handläggningstiden i relation till frågans svårighetsgrad eller den enskildes agerande vid skälighetsbedömningen har av de undersökta domarna inte alltid uttryckligen framgått.

Gällande tolkningen av förarbetsuttalandet att det även skulle kunna bli aktuellt med befrielse från skattetillägg i de fall det förflutit ovanligt lång tid mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och beslutet om skattetillägg har jag i ett mål funnit att kammarrätten beaktat den omständigheten. Att det hade gått lång tid sedan den oriktiga uppgiften lämnades utgjorde i avgörandet inte en självständig grund för befrielse från skattetillägg utan var del av den samlade skälighetsbedömningen, vilket överensstämmer med Skatteverkets tolkning av uttalandet.

Avslutningsvis, rekvisitet oskäligt lång tid är som tidigare nämnts vagt till sin karaktär vilket kan lämna utrymme för flera rimliga tolkningar. Att en bedömning ska ske av omständigheterna i varje enskilt fall i förening med att förarbetsuttalandena avsiktligt inte innehåller några tydliga riktlinjer

angående vad som avses med en oskäligt lång tid kan vidare leda till att domstolarna tolkar och tillämpar bestämmelsen mer eller mindre snävt. Då syftet inte varit att göra en större empirisk eller kvantitativ studie går det emellertid inte att säga om kammarrätterna verkar tillämpa bestämmelsen på ett relativt likartat vis. Av de mål som undersökts och presenterats i kapitlet har jag sett tendenser åt båda håll.

5 Gällande rätt och bestämdhetskravet

Som konstaterats i kapitel fyra är befrielsegrundens ordalydelse relativt vagt formulerad. Det går varken av lagtext eller förarbeten att utläsa vad som egentligen avses med en oskäligt lång tid och därmed inte heller när skäl för befrielse från skattetillägg föreligger. Med utgångspunkt att målsättningen för det skatterättsliga lagstiftningsarbetet är att formulera bestämda och klara föreskrifter kan detta vid en första anblick tyckas mindre tillfredsställande.

Förutom att en obestämd föreskrift minskar förutsägbarheten för enskilda och kan leda till en godtycklig och icke enhetlig rättstillämpning menar Hultqvist att vaga bestämmelser som kräver klargöranden i praxis även är betänkliga utifrån ett konstitutionellt hänseende. När riksdagen stiftar en föreskrift som kräver ytterligare precisering genom rättspraxis sker samtidigt enligt Hultqvist en viss kompetensförskjutning från den lagstiftande församlingen till myndigheter och domstolar.²⁰² Hur pass omfattande denna kompetensförskjutning är beror naturligtvis på lagtextens utformning och vilka anvisningar som går att finna i förarbetena till bestämmelsen.

Mot bakgrund av ovanstående kan det således konstateras att det finns nackdelar för den enskilde med vagt utformade bestämmelser. Men har obestämda föreskrifter också fördelar och finns det fall där det kan anses vara motiverat eller till och med nödvändigt med bestämmelser som lämnas öppna för viss fri tolkning?

En person som bland annat har lyft fördelarna med obestämda föreskrifter via en diskussion om rättsstatsprincipen²⁰³ är rättsfilosofen Marmor²⁰⁴ i en

²⁰² Hultqvist (2015) s. 27–30.

²⁰³ Även kallad ”the rule of law”.

²⁰⁴ Andrei Marmor är professor i rättsfilosofi vid Cornell Law School.

artikel från år 2004.²⁰⁵ Artikeln utgår ifrån Lon L. Fullers²⁰⁶ åtta principer för ett moraliskt och fungerande rättssystem vilket bland annat innefattar ett krav på klarhet gällande föreskrifters utformning.²⁰⁷ Marmor ifrågasätter i artikeln att en lagstiftning alltid är bättre desto klarare och mer tydlig den är och anser att klarhet inte alltid är något eftersträvansvärt eller med Marmor egna ord, en dygd. Marmor menar att ju tydligare en lag är desto mer rigid är den vilket ofta kan vara en brist vid tillämpningen. Att en föreskrift är obestämd innebär en ökad flexibilitet och en möjlighet för myndigheter och domstolar att anpassa tillämpningen efter den konkreta situationens omständigheter och behov, vilket enligt Marmor också bör betraktas som något eftersträvansvärt.²⁰⁸

Min avsikt är inte att föra en diskussion angående innebörden av rättsstatsprincipen men som Marmor belyser i sin artikel kan flexibiliteten i en obestämd föreskrift också vara till fördel. Detta eftersom flexibiliteten dels möjliggör en anpassning till de konkreta omständigheterna vid tillämpningen, dels möjliggör för rättspraxis att anpassa lagstiftningen efter utvecklingen i samhället.

Med utgångspunkt att målsättningen för en skatterättslig föreskrift är att den ska vara så bestämd som möjligt och i beaktande av vilka för- och nackdelar det finns med obestämda normer ställer jag mig frågan om det hade varit möjligt att utforma befrielsegrunden eller lagstiftningen i övrigt på ett annorlunda sätt? Och om detta alternativ i så fall hade varit rimligt utifrån syftet med befrielsegrunden?

För det första kan uppmärksammas att befrielsegrunden är ett undantag i förmildrande riktning till uttagandet av skattetillägg. Legalitetsprincipen och kravet på bestämda normer måste framförallt anses ha störst betydelse för den enskilde vid betungande föreskrifter. Jag är dock av uppfattningen att

²⁰⁵ Se Marmor (2004).

²⁰⁶ Lon L. Fuller var en amerikansk rättsfilosof, bland annat verksam som professor vid Harvard University.

²⁰⁷ Se Fuller (1969) s. 33–39; jfr Marmor (2004) s. 5–7.

²⁰⁸ Se Marmor (2004) s. 6 och s. 26–27.

legalitetsprincipens huvudsakliga syfte, att skydda den enskilde mot godtyckliga ingrepp från staten, även är av stor vikt vid tillämpningen av befrielsegrunden i 51 kap. 1 § SFL trots att bestämmelsen per se inte är betungande för den enskilde. Detta eftersom det vid skattetillägg och oriktig uppgift, till skillnad från vid skattebrott, inte finns något krav på uppsåt eller oaktsamhet vid lämnandet av den oriktiga uppgiften.

För det andra kan en föreskrift vara mer eller mindre obestämd. Rekviritet oskäligt lång tid är i sig ett vagt rekvirit men föreskriften innehåller viss ytterligare precisering, dels genom att den enskilde inte ska kunna lastas för dröjsmålet, dels anges starttidpunkten för oskälighetsbedömningen. Förarbetena innehåller också ytterligare anvisningar men lagstiftaren avstod avsiktligt ifrån att ange några riktlinjer för när en oskäligt lång tid skulle anses ha förflutit.

I och med att lagtextens och förarbetenas anvisningar är relativt oprecisa lämnas ett större utrymme för de tillämpande myndigheterna och domstolarna att göra sin tolkning av vad som är att anse som en oskäligt lång tid, vilket kan leda till en godtycklig och icke enhetlig tillämpning. Exempelvis kan utfallet bli olika om en domstol väljer att se till om den totala handläggningstiden i målet som sådan varit oskälig eller bedömer varje instans handläggningstid för sig. Vid läsning av lagtext, förarbeten samt Europadomstolens praxis kan båda tolkningarna av oskälighetsrekvisitet enligt min mening också vara rimliga tolkningar.

Exempel på ett alternativt sätt att lagstifta presenteras i en artikel från år 2003 där Meyer²⁰⁹ diskuterar om den föreslagna skattetilläggsreformen strider mot Europakonventionen. Meyer föreslår i artikeln att regeringen av rättssäkerhetsskäl borde ha lagreglerat en längsta handläggningstid och att ett undanröjande av skattetillägget borde ske när en viss angiven tid förlöpt i ett skattetilläggsärende.²¹⁰ Att genom lagstiftning uttryckligen reglera

²⁰⁹ Andréa Meyer var vid skrivandet av artikeln verksam som skattejurist och processansvarig hos Deloitte.

²¹⁰ Meyer (2003) s. 386–387.

Skatteverkets och domstolarnas längsta tillåtna handläggningstid kan utifrån en målsättning om bestämda föreskrifter tyckas vara en bättre lösning och även minska risken för en godtycklig tillämpning. Frågan är emellertid vilken tid som skulle kunna ses som en längsta handläggningstid i beaktande av att syftet med befrielsegrunden är att uppnå ett säkerställande av artikel 6:1 i Europakonventionen?

Ett mål om skattetillägg kan, vilket konstaterats i kapitel fyra, vara mer eller mindre komplicerat och hur omfattande en utredning behöver vara innan ett beslut om skattetillägg kan fattas skiljer sig därför åt från fall till fall. Utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv är det dessutom av stor vikt att en granskning av ärenden också sker noggrant och går processuellt riktigt till. En lagreglerad längsta handläggningstid skulle således kunna leda till att den aspekten av rättssäkerheten åsidosätts i vissa mer komplicerade ärenden i syfte att fatta ett beslut inom lagstadgad tid. Eftersom Europadomstolen vid tillämpningen av artikel 6:1 i EKMR därtill utgår ifrån omständigheterna i varje enskilt fall och bland annat beaktar målets komplexitet skulle det också råda osäkerhet om den lagstadgade handläggningstiden, vid okomplicerade ärenden, verkligen skulle uppfylla skälighetskravet i Europakonventionens artikel 6:1.

Ytterligare en aspekt att ta hänsyn till vid ett potentiellt lagstadgande av en längsta handläggningstid är om och hur den enskildes agerande under förfarandet skulle beaktas. Sammanfattningsvis blir min slutsats, i likhet med regeringens bedömning, att det är mycket svårt att fastställa vad som egentligen är en rimlig handläggningstid i mål om skattetillägg. En lagstadgad handläggningstid skulle dels riskera att inte uppfylla sitt eget syfte, dels eventuellt kräva fler detaljerade föreskrifter med undantag till den lagstadgade tiden.

Att genom lagstiftning fastställa en längsta handläggningstid kanske inte är ett bättre och mer rimligt alternativ trots att föreskriften därigenom skulle bli mer bestämd. Bestämmelsens utformning idag innebär en faktisk möjlighet för Skatteverket och domstolarna att beakta ovannämnda aspekter och

sålunda anpassa tillämpningen efter den konkreta situationens omständigheter. Fördelarna som vagheten i föreskriften för med sig väger i detta fall måhända tyngre än risken för en icke enhetlig tillämpning.

6 Avslutning

Hel eller delvis befrielse från skattetillägg ska meddelas enligt 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet. Befrielsegrunden infördes i samband med att Europadomstolen i två stycken domar mot Sverige funnit att det svenska skattetilläggsystemet utgör en anklagelse för brott i Europakonventionens mening. Europadomstolens ställningstagande innebar att skattetilläggsförfaranden också ansågs omfattas av de i artikel 6:1 i EKMR uppställda rättssäkerhetskraven och syftet med införandet av punkten tre var således att tillgodose Europakonventionens krav på rättssäkerhet och kompensera den enskilde om kravet på en prövning inom skälig tid av skattetillägget åsidosatts.

Utgångspunkten för bedömningen av om handläggningstiden i ett mål om skattetillägg har varit oskäligt lång är då Skatteverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut. Av förarbetena kan utläsas att tiden ska räknas från det att en formell anklagelse riktats mot den enskilde eller att myndigheternas agerande haft betydande verkningar för den samma. Som exempel anges att en person erhållit en revisionspromemoria från Skatteverket med förslag att ta ut skattetillägg. Regeringens uttalanden tycks stå i överensstämmelse med Europadomstolens tillämpning av artikel 6:1 i EKMR. Enligt min mening är dock förarbetsuttalandena inte självklara utifrån bestämmelsens ordalydelse. Att starttidpunkten för beräkningen av handläggningstiden skulle kunna föreligga i ett tidigare skede under Skatteverkets utredningsfas, innan den enskilde uppmärksammats om ett eventuellt påförande av skattetillägg, är enligt min bedömning en möjlig tolkning sett till bestämmelsens ordalydelse enbart.

Angående sluttidpunkten för oskälighetsbedömningen ska tiden fram tills att saken slutligen avgjorts av högsta instans tas med i beräkningen enligt förarbetena. Det vill säga när en slutgiltig dom eller ett slutligt beslut finns

tillgängligt för den skattskyldige. Den sammanlagda tiden att ta hänsyn till vid bedömningen beror således på om den som omfattas av beslutet om påförande av skattetillägg väljer att överklaga och i så fall till hur många instanser.

Att därefter försöka besvara frågan vad som egentligen är att anse som en oskäligt lång handläggningstid i mål om skattetillägg är inte helt enkelt. Av förarbetena till befrielsegrunden framgår att en bedömning måste göras i varje enskilt fall och att lagstiftaren funnit det mycket svårt att ange några riktlinjer för när en oskäligt lång tid ska anses ha förflutit. Istället anges att vid bedömningen ska hänsyn tas till frågans svårighetsgrad samt den enskildes och myndigheternas agerande i processen. Ytterligare en omständighet som enligt förarbetena kan medföra att skäl för befrielse från skattetillägg föreligger är om det har gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften först lämnades. En omständighet att beakta som dels inte klart framgår av lagtextens ordalydelse enligt min mening, dels inte går att hänföra till Europadomstolens bedömning om rätten till en domstolsprövning inom skälig tid kränkts enligt artikel 6:1 i EKMR.

Då det fortfarande saknas prejudicerande domar från Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen angående tillämpningen av 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL kan Europadomstolens praxis bringa viss klarhet i vad i exempelvis myndigheternas agerande som en domstol ska beakta vid oskälighetsbedömningen samt vad som avses med en oskäligt lång tid. Av Europadomstolens praxis kan utläsas att domstolen anser att en bedömning ska ske mot bakgrund av målets särskilda omständigheter och att hänsyn då ska tas till de fyra kriterier som fastställts i Europadomstolens praxis. Min undersökning visar att de omständigheter som uppgavs i förarbetena till befrielsegrunden överensstämmer med Europadomstolens fastställda kriterier förutom att Europadomstolen även i vissa fall tar hänsyn till vad som står på spel för den enskilde.

Angående de fyra kriteriernas närmare innebörd har jag vid min utredning försökt att utröna samt presenterat omständigheter som Europadomstolen

uppmärksammat i sin praxis. Framförallt tycks Europadomstolen fästa avseende vid om det förekommit en eller flera längre perioder av oförklarlig inaktivitet hos berörda myndigheter och domstolar och att detta ofta talar för att en kränkning skett av artikel 6:1 i Europakonventionen. Om ett ärende innefattat komplicerade sakförhållanden eller om den enskilde begärt uppskov eller anstånd talar dessa omständigheter å andra sidan för att en något längre handläggningstid bör accepteras.

Att berörda myndigheter eller domstolar varit passiva i längre perioder synes också, vid en undersökning av våra högsta domstolars tolkning och tillämpning av artikel 6:1, vara det huvudsakliga skälet till att ett förfarande bedömts ha pågått under en oskäligt lång tid.

Eftersom hänsyn, både enligt Europadomstolens praxis samt enligt förarbetena till skatteförfarandelagen, ska tas till omständigheterna i varje enskilt fall går det inte att fastställa mer exakt vad som är att anse som en oskäligt lång handläggningstid i mål om skattetillägg. Det går således inte att säga, utifrån gällande rätt, att vid en viss förfluten tid ska befrielse från skattetillägg meddelas. Vilket utifrån legalitetsprincipens bestämdhetskrav kan tyckas mindre tillfredsställande.

Däremot går det enligt min mening att dra vissa försiktiga slutsatser angående skälig handläggningstid utifrån Europadomstolens och våra högsta domstolars praxis. Europadomstolen har i ett par mål uttalat att en grov tumregel gällande artikel 6:1 i EKMR är ett års handläggningstid per instans. Likaså hade ett ärende ofta legat hos en myndighet eller domstol i minst två år utan att någon åtgärd mer eller mindre vidtagits i de mål där Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen funnit att en kränkning skett av rätten till en domstolsprövning inom skälig tid.

Med utgångspunkt i praxis och i beaktande av att Europadomstolen i vissa fall sett till om den totala handläggningstiden i målet som sådan varit oskälig bör det gå att dra slutsatsen att en domstol i normalfallet inte kommer att meddela befrielse från skattetillägg om handläggningstiden per

instans uppgått till ungefär ett år och vissa handläggningsåtgärder vidtagits under tiden. För att det ska anses ha gått en oskäligt lång tid tycks det krävas någon form av längre passivitet från myndigheternas eller domstolarnas sida.

Avslutningsvis kan diskuteras hur den tillfälliga spärren i 49 kap. 10 a § SFL kan komma att påverka oskälighetsbedömningen vid frågan om det finns skäl att meddela befrielse från skattetillägg. Att den nya spärregleringen kan komma att öka den totala handläggningstiden i vissa mål om skattetillägg uppmärksammas i propositionen till lagändringen. Vidare konstaterar regeringen i samma proposition att bestämmelsen i 51 kap. 1 § 2 st. 3 p. SFL således säkerställer att skattetillägget inte tas ut i den utsträckning det vore oskäligt. I och med att Skatteverkets utredning avstannar i väntan på en utredning om brott avseende samma oriktiga uppgifter ställer jag mig frågan hur en domstol ska se till Skatteverkets respektive Åklagarmyndighetens handläggning av ärendet. Bör en domstol bedöma varje myndighets handläggningstid för sig eller se till myndigheternas agerande på ett mer gemensamt plan? Europadomstolen har i ett par avgöranden bedömt att den sammanlagda handläggningstiden utgjort en kränkning av artikel 6:1 även om varje instans handläggningstid för sig varit skälig och det vore enligt min mening önskvärt med ett klagande avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen gällande bland annat den aspekten.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1969:42 Skattebrotten.

SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.

Propositioner

Prop. 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.

Prop. 1976/77:92 om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623) m.m.

Prop. 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m.

Prop. 1978/79:137 om ändrade processuella regler för skattetillägg, m.m.

Prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m.

Prop. 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen.

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

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

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Prop. 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor.

Prop. 2017/18:144 Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ.

Skatteverkets ställningstaganden

Skatteverkets ställningstagande den 17 juni 2005 (dnr 130 358414-05/111), *Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning.*

Skatteverkets ställningstagande den 10 september 2015 (dnr 131 473018-15/111), *Obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp vid uttag av skattetillägg och efterbeskattning enligt skatteförfarandelagen (ersätter tidigare ställningstagande)*.

Litteratur

Alhager, Magnus (2003), 'Något om skattetillägg och rättssäkerhet med anledning av ny lagstiftning.' *Skattenytt* s. 613–630.

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje (2016), *Skattetillägg och skattebrott*. 2 uppl. Wolters Kluwer.

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje (2020), *Skatteförfarandelagen*. Norstedts Juridik (JUNO), besökt 2020-10-08.

Axén Linderl, Annica (2004), 'Skattetilläggen och handläggningstider.' *Skattenytt* s. 116–122.

Axén Linderl, Annica och Leidhammar, Börje (2005), *Skattetillägg och rättssäkerheten: i ljuset av Europakonventionen*. 1 uppl. Liber.

Danelius, Hans (2015), *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*. 5 uppl. Norstedts Juridik.

Dijk, Pieter van m.fl. (2018), *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*. 5 uppl. Intersentia.

Fuller, Lon L. (1969), *The Morality of Law: Revised Edition*. Yale University Press.

Gäverth, Leif (2005), 'Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet.' *Skattenytt* s. 704–717.

Hultqvist, Anders (2015), *Hur vag får en skattelag va'?*. Svenskt Näringsliv.

Hultqvist, Anders (2016), 'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen.' *Skattenytt* s. 730–748.

Marmor, Andrei (2004), 'The Rule of Law and its Limits.' *Law and Philosophy* (JSTOR) vol. 23, nr. 1 s. 1–43, besökt 2020-12-02.

Meyer, Andréa (2003), 'Strider de föreslagna skattetilläggsreglerna mot Europakonventionen?' *Svensk Skattetidning* s. 382–388.

Persson Österman, Roger (2020), *Till försvar för en oförutsägbar lag – en studie av tillämpningen av skatteflyktslagen*. Stiftelsen juridisk fakultetslitteratur.

Påhlsson, Robert (2013), *Konstitutionell skatterätt*. 3 uppl. Iustus Förlag.

Påhlsson, Robert (2014), 'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen.' *Skattenytt* s. 554–570.

Skatteverkets handledning (2011), *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*. 2 uppl. SKV 241.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*. 1 uppl. Iustus Förlag.

Rättsfallsförteckning

Europadomstolen

Abdoella mot Nederländerna (dom den 25 november 1992).

Andreucci mot Italien (dom den 27 februari 1992).

B. mot Österrike (dom den 23 februari 1990).

Barfuss mot Tjeckien (dom den 31 juli 2000).

Beck mot Norge (dom den 26 juni 2001).

Boca mot Belgien (dom den 15 november 2002).

Bock mot Tyskland (dom den 21 februari 1989).

Boddaert mot Belgien (dom den 22 september 1992).

Borgese mot Italien (dom den 24 januari 1992).

Bottazzi mot Italien (dom den 28 juli 1999).

Bunkate mot Nederländerna (dom den 26 mars 1993).

Calvelli och Ciglio mot Italien (dom den 17 januari 2002).

Capuano mot Italien (dom den 19 maj 1987).

Ciricosta och Viola mot Italien (dom den 21 november 1995).

Diana mot Italien (dom den 24 januari 1992).

Dobbertin mot Frankrike (dom den 25 februari 1993).

Dödsboet Nitschke mot Sverige (dom den 27 september 2007).

Eckle mot Tyskland (dom den 15 juli 1982).

Engel m.fl. mot Nederländerna (dom den 8 juni 1976).

Francesco Lombardo mot Italien (dom den 26 november 1992).

Frydlender mot Frankrike (dom den 27 juni 2000).

Gana mot Italien (dom den 24 januari 1992).

Hutchison Reid mot Storbritannien (dom den 20 februari 2003).

Ignatov mot Ryssland (dom den 24 maj 2007).

Jablonská mot Polen (dom den 9 mars 2004).

Janosevic mot Sverige (dom den 23 juli 2002).

Janssen mot Tyskland (dom den 20 december 2001).

Katte Klitsche de la Grange mot Italien (dom den 19 september 1994).

Khudoyorov mot Ryssland (dom den 8 november 2005).

Koua Poirrez mot Frankrike (dom den 30 september 2003).

Krzak mot Polen (dom den 6 april 2004).

Kudła mot Polen (dom den 26 oktober 2000).

König mot Tyskland (dom den 28 juni 1978).

Lie och Berntsen mot Norge (beslut den 16 december 1999).

Lilja mot Sverige (dom den 23 januari 2007).

Lorenzi, Bernardini och Gritti mot Italien (dom den 24 januari 1992).

Lucky Dev mot Sverige (dom den 27 november 2014).

Ludescher mot Österrike (dom den 20 december 2001).

Lukenda mot Slovenien (dom den 6 oktober 2005).

Manieri mot Italien (dom den 24 januari 1992).

Marpa Zeeland B.V. och Metal Welding B.V. mot Nederländerna (dom den 9 november 2004).

Matoń mot Polen (dom den 9 juni 2009).

Mattocchia mot Italien (dom den 25 juli 2000).

Niederböster mot Tyskland (dom den 27 februari 2003).

Nuutinen mot Finland (dom den 27 juni 2000).

Obermeier mot Österrike (dom den 28 juni 1990).

O'Sullivan McCarthy Mussel Development Ltd mot Irland (dom den 7 juni 2018).

Pedersen och Baadsgaard mot Danmark (dom den 17 december 2004).

Pélissier och Sassi mot Frankrike (dom den 25 mars 1999).

Rajčević mot Kroatien (dom den 23 juli 2002).

Ridi mot Italien (dom den 24 januari 1992).

Rokhlina mot Ryssland (dom den 7 april 2005).

Rosenquist mot Sverige (dom den 14 september 2004).

Rösslhuber mot Österrike (dom den 28 november 2000).

Salerno mot Italien (dom den 22 september 1992).

Satakunnan Markkinaoörssi Oy och Satamedia Oy mot Finland (dom den 27 juni 2017).

Sergey Zolotukhin mot Ryssland (dom den 10 februari 2009).

Silva Pontes mot Portugal (dom den 23 mars 1994).

Styranowski mot Polen (dom den 30 oktober 1998).

Stögmüller mot Österrike (dom den 10 november 1969).

Sürmeli mot Tyskland (dom den 8 juni 2006).

Svinarenko och Slyadnev mot Ryssland (dom den 17 juli 2014).

Thlimmenos mot Grekland (dom den 6 april 2000).

Vernillo mot Frankrike (dom den 20 februari 1991).

Vilho Eskelinen m.fl. mot Finland (dom den 19 april 2007).

Vocaturro mot Italien (dom den 24 april 1991).

Vorrasi mot Italien (dom den 24 januari 1992).

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (dom den 23 juli 2002).

Wassdahl mot Sverige (dom den 6 februari 2007).

Wemhoff mot Tyskland (dom den 27 juni 1968).

Włoch mot Polen (dom den 19 oktober 2000).

Yankov mot Bulgarien (dom den 11 december 2003).

Zimmermann och Steiner mot Schweiz (dom den 13 juli 1983).

Högsta domstolen

NJA 2001 s. 35.

NJA 2003 s. 414.

NJA 2005 s. 462.

NJA 2011 s. 386.

NJA 2012 s. 1038.

NJA 2013 s. 502.

NJA 2015 s. 417.

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2000 ref. 66 I.

RÅ 2006 ref. 43.

RÅ 2008 not. 145.

HFD 2013 ref. 71.

HFD 2014 ref. 12.

HFD 2017 ref. 68.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1601–1602-10, dom 2012-11-01.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4015–4017-12, dom 2013-09-18.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4055-16, dom 2017-03-29.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4622-18, dom 2018-12-21.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3107–3109-19, dom 2020-03-20.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4431–4440-19, dom 2020-06-17.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4117–4123-12, dom 2013-04-26.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5615-13, dom 2014-06-02.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7177–7181-13, dom 2014-11-24.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 746-14, dom 2015-04-02.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1610-16, dom 2018-01-16.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1791-18, dom 2018-12-17.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3259-19, dom 2019-11-11.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2114-19, dom 2020-04-27.

Riksdagens ombudsmän (JO)

JO dnr 86-1993, beslut 1993-06-21.