

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Juridiska institutionen
Juristprogrammet HT 2023



GÖTEBORGS UNIVERSITET

HANDELSHÖGSKOLAN

Det svenska skattetilläggsförfarandet och oskyldighetspresumtionen i Europakonventionen

En utredning om skuldhanteringen inom förfarandet utifrån ett EKMR-perspektiv

Jennifer Eriksson

HRO 800 Examensarbete
30 Högskolepoäng

Handledare: David Ryffé
Examinator: Ann-Sophie Sallander

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

FÖRKORTNINGSLISTA.....	4
1. INLEDNING.....	5
1.1. Bakgrund.....	5
1.2. Perspektiv.....	6
1.2.1. Oskyldighetspresumtionens innebörd.....	6
1.3. Syfte och frågeställning.....	8
1.4. Metod.....	8
1.4.1. Närmare om den empiriska undersökningen.....	8
1.5. Avgränsningar.....	11
2. DET SVENSKA SKATTETILLÄGGSFÖRFARANDET.....	12
2.1. Från brott till administration sanktion- en historisk återblick.....	12
2.2. Rättsliga utgångspunkter för påförandet av skattetillägg.....	14
2.2.1. Situationer när skattetillägg får tas ut.....	14
2.2.2. Situationer när skattetillägg inte får tas ut.....	15
2.2.3. Befrielse från skattetillägg.....	16
2.2.3.1. Personliga förhållanden.....	17
2.2.3.2. Orimlig proportion.....	18
2.2.3.3. Lång handläggningstid.....	18
2.3. Bevisbörd och beviskrav vid skattetillägg.....	19
2.4. Sammanfattande kommentarer med anledningen av hantering av skuld.....	20
3. OSKYLDIGHETSPRESUMTIONENS TILLÄMPLIGHET PÅ DET SVENSKA SKATTETILLÄGGSFÖRFARANDET.....	22
3.1. Begreppet “anklagelse för brott”.....	22
3.2. Praxis avseende oskyldighetspresumtionens tillämplighet på det svenska skattetilläggsförfarandet.....	23
4. PRAXIS AVSEENDE DET SVENSKA SKATTETILLÄGGSFÖRFARANDETS FÖRENLIGHET MED EUROPAKONVENTIONENS OSKYLDIGHETSPRESUMTION.....	25
4.1. Oskyldighetspresumtionen och objektivt ansvar.....	26
4.1.1. Salabiaku mot Frankrike.....	26
4.1.2. Pham Hoang mot Frankrike.....	26
4.2. Oskyldighetspresumtionen och det svenska skattetilläggsförfarandet.....	27
4.2.1. RÅ 2000 ref. 66 I.....	28
4.2.2. Janosevic mot Sverige och Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige.....	29
4.3. Sammanfattande kommentarer med anledning av Europadomstolens uttalanden.....	30
5. EMPIRISK UNDERSÖKNING.....	32
5.1. Resultat angående restriktiviteten i förvaltningsrätternas avgöranden.....	32
5.2. Resultat angående antydan av nyansering i förvaltningsrätternas avgöranden.....	34
5.2.1. Avgöranden där det finns stöd för att bedömningen varit nyanserad.....	34
5.2.2. Avgöranden där motiveringen är summarisk.....	36
5.2.3. Avgöranden där bedömningen är tveksam.....	41
5.3. Sammanfattning av resultatet av den empiriska undersökningen.....	43
6. ANALYS.....	44
6.1. Skuldhanteringen i det svenska skattetilläggsförfarandet.....	44

6.2. Åklagarens ensamma bevisbörda och rätten till tystnad är inte absolut.....	46
6.3. Förvaltningsrätternas efterföljsamhet av Europadomstolens krav på en nyanserad och icke-restriktiv bedömning.....	46
6.3.1. Kravet avseende restriktivitet.....	47
6.3.2. Kravet avseende nyansering.....	49
7. AVSLUTANDE SAMMANFATTNING OCH REFLEKTIONER.....	51
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....	54
BILAGA 1.....	61
BILAGA 2.....	62
BILAGA 3.....	63

FÖRKORTNINGSLISTA

EKMR	Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för mänskliga rättigheter och de grundläggande friheterna
Europadomstolen	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
Europakonventionen	Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för mänskliga rättigheter och de grundläggande friheterna
FR	Förvaltningsrätten
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Moms	Mervärdesskatt
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proportioner
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelagen
SkL	Skadeståndslagen
SOU	Statens offentliga utredningar

1. INLEDNING

1.1. Bakgrund

Sedan våren 2022 har jag arbetat som skattehandläggare på Skatteverket och handlagt en mängd ärenden där grund för skattetillägg förelegat, varför skattetillägg tagits ut. Dessa ärenden har fått mig att fundera mycket kring skattetillägget som sanktion.

Ett ärende som jag särskilt kommer ihåg rörde ett dödsbo som inte lämnat in någon inkomstdeklaration och därtill inte redovisat den försäljning av fastighet som dödsboet gjort under inkomståret. Eftersom dödsboet inte inkommit med någon deklaration skickades ett förslag till beslut ut om att skönsbeskatta dödsboet. Förslaget innehöll ett omfattande skattetillägg till följd av den skatt dödsboet undanhållit genom att inte redovisa vinsten på försäljningen av fastigheten. Efter det att förslaget skickades ut ringde dödsbodelägare efter dödsbodelägare upp i tårar och förklarade att anledningen till att någon deklaration inte inkommit berodde på de stridigheter som uppstått mellan dödsbodelägarna till följd av bortgången av den avlidne. Den oförmåga att samarbeta som uppstått till följd av den avlidnes bortgång gjorde dödsbodelägarna fortsatt oförmögna att lämna in en deklaration och redovisa vinsten. Ett beslut om att skönsbeskatta och ta ut skattetillägg skickades därför ut i enlighet med förslaget.

En annan händelse jag minns var när jag satt och skrev ett beslut om att ta ut skattetillägg och kvinnan som ärendet rörde plötsligt ringde in. Svarstiden på det förslag till beslut kvinnan tidigare fått hade gått ut sedan en tid tillbaka och kvinnan, med uppenbara andningssvårigheter, ringde nu in från sjukhussängen för att be om ursäkt för sitt misstag. Hon berättade att hon menat att höra av sig tidigare men att hennes kropp inte tillåtit henne. Det visade sig då att kvinnan varit svårt lungsjuk sedan en tid tillbaka och att detta påverkat hennes förmåga att fylla i sin deklaration på rätt sätt. Hennes personliga omständigheter ansågs vara grund för befrielse från skattetillägg och skattetillägget togs bort från beslutet. Om kvinnan inte hade ringt in när hon väl gjorde hade dock ett beslut om att ta ut skattetillägg fattats. I motiveringen till skattetillägget hade det stått att det inte framkommit några omständigheter i ärendet som utgjorde grund för befrielse. Vem vet om kvinnan hade haft ork nog att begära omprövning eller överklaga ärendet i framtiden.

Skattefusk och undanhållande av information som åsamkar felaktiga skattebeslut utgör ett enormt samhällsproblem. Inom EU beräknas skattefusk och skatteundvikande kosta staterna upp mot en trillon euro i förlorade inkomster varje år.¹ I Sverige anses skattetillägg spela en viktig roll för att råda bot på problemet då sanktionen ska fungera som ett ekonomiskt påtryckningsmedel att förmå den skattskyldige att från första början fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.² Livet är dock fullt av oväntade händelser. Vissa av dem påverkar vår förmåga att göra rätt för oss negativt. Förmågan att lämna en korrekt redovisad deklaration utgör inget undantag från detta. Inte minst visar ärendena med dödsboet och den lungsjuka kvinnan på det. Ärendena utgör därför bara två exempel på alla

¹ Europeiska kommissionen (u.å) *A huge problem*. Hämtad 2023-09-04.

² Prop. 1971:10. *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.* s. 95.

tillfällen jag funderat närmare kring skuld i sammanhanget. Besluten om skattetillägg blir bara fler och fler för varje år som går.³ Långt ifrån alla som träffas av sanktionen är renodlade skattefuskare som haft som avsikt att åsamka skada till statskassan. Oavsett omständigheter som föranlett skattebetalarnas felaktigheter medför dock konstruktionen att de ska klandras för sitt beteende.

Inom det svenska skattetilläggsförfarandet krävs nämligen bara att objektiva faktum föreligger för att någon ska påföras sanktionen. För dödsboet räckte det att deklARATIONEN saknades för att de skulle påföras sanktionen och för den lungsjuke kvinnan hade det faktum att en oriktig uppgift lämnats räckt, i det fall det inte visade sig att det förelåg grund för befrielse. Skuld, som inom den straffrättsliga disciplinen vanligtvis kännetecknas som uppsåt eller oaktsamhet, är därför inte av relevans i bedömningen.⁴ Samtidigt ställer Europakonventionen upp ett krav på att var och en ska ha rätt att betraktas som oskyldig fram till dess att ens skuld fastställts.⁵ Kan denna garanti verkligen anses uppfylld i det svenska systemet för skattetillägg om skuld inte ens utgör ett krav? Denna fråga har väckt ett särskilt intresse hos mig. Studien fokuserar därför på temat skuld i sammanhanget. Inte skuld såsom i monetär förpliktelse utan som i innebörden av att anses som skyldig.⁶

1.2. Perspektiv

Mot bakgrund av att det är förfarandets skuldhantering i förhållande till Europakonventionen som väckt ett särskilt intresse faller det sig naturligt att anlägga ett EKMR-perspektiv på förevarande arbete. Uppsatsens frågeställning är därför utformad med utgångspunkt i perspektivet. Innan dess att frågeställningen presenteras föreligger anledning att lyfta fram ett viktigt ingångsvärde för den fortsatta framställningen. Hur innebörden av oskyldighetspresumtionen ska förstås. Även om konventionens lydelse framstår som rak på sak när den läses för sig självt visar nämligen praxis från Europadomstolen på att oskyldighetspresumtionens innebörd är mer komplicerad än vad den först ger sken av.⁷

1.2.1. Oskyldighetspresumtionens innebörd

Oskyldighetspresumtion kommer som bekant till uttryck i artikel 6 i Europakonventionen.⁸ Presumtionen utgör därför en del av rätten till en rättvis rättegång.⁹ Av artikelns andra punkt följer att var och en som blivit anklagad för brott är att betraktas som oskyldig till dess att

³ Se Skatteverket (2023) *Skatteverkets årsredovisning 2022* s. 44-45.

⁴ Se SOU 1996:185. *Straffansvarets gränser* s. 102.

⁵ Artikel 6.2 Europakonventionen.

⁶ I denna studie likställs skuld med det skuldbegrepp som oftast återkommer inom straffrätten. *Oftast* använd här då det straffrättsliga skuldbegreppet inte definieras i lag, varför det förekommer skiftningar av dess innebörd. Med skuld inom den rättsliga disciplinen menas dock vanligtvis uppsåt eller oaktsamhet. Om inte en person förstår eller borde förstå att det handlande som personen vidtar är rättsstridigt kan personen inte klandras för sitt handlande. Personen kan då heller inte krävas på ansvar för sitt agerande eller sanktioneras för det som hänt, se SOU 1996:185 s. 82 och s. 102.

⁷ Jfr. Van Dijk, Alwin A. (2013) "Retributivist Arguments against Presuming Innocence: Answering to Duff". *Netherlands Journal of legal Philosophy* (42) 3: 249-267 s. 249.

⁸ Oskyldighetspresumtion fastslås i artikel 6.2 Europakonventionen men utgör en grundläggande straffprocessuell princip, se Ulväng, Magnus (2013) "Presumption of innocence Versus a Principle of Fairness: A response to Duff". *Netherlands Journal of legal Philosophy* (42) 3: 205-224 s. 206.

⁹ Danelius, Hans (2007) *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*. Stockholm: Norstedts juridik s. 392.

hans skuld lagligen fastställts.¹⁰ Artikeln fastslår således rätten att inte presumeras som skyldig fram till dess att motsatsen bevisats.¹¹ För att presumptionen ska vara möjlig att upprätthålla förutsätter detta att domstolen är objektiv och inte agerar utefter godtyckliga antaganden vid fullgörandet av sina uppgifter. Oskyldighetspresumtionen sammanfaller därför med rätten till prövning av en oavhängig och opartisk domstol.¹² Att de båda sammanfaller borde inte uppfattas som särskilt chockerande för någon. Om det förhöll sig på annat vis, det vill säga om domstolen arbetade under premisserna att den enskilde var att betraktas som skyldig skulle den enskilde aldrig få någon riktig chans i processen. Då skulle inte heller oskyldighetspresumtionen kunna anses respekterats. Oskyldighetspresumtionen och rätten till prövning av en oavhängig och opartisk domstol är därför sammanflätade och arbetar tillsammans för att säkerställa rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 6 EKMR.

Även om den tilltalade ska betraktas som oskyldig fram till dess att dennes skuld lagligen fastställts ska detta inte tolkas som ett förbud mot att misstänka någon för lagöverträdelse. Inte heller som ett förbud att agera på misstankar eller vidta åtgärder för att vända misstankar till faktum. Oskyldighetspresumtionen handlar snarare om med vilka glasögon domstolen ska titta på fallet och vikten av att dessa glasögon är objektivt inställda. I *Barberá med flera mot Spanien* uttalade Europadomstolen att oskyldighetspresumtionen ska förstås som att de nationella domstolarna inte från början får vara övertygade om eller *utgå från antaganden* om att den tilltalade gjort det som påstås. Europadomstolen uttalade också att det får anses följa av presumptionen att om det förekommer tvivel i skuldfrågan så ska detta tala *för* den enskildes oskuld och inte tvärtom. En ytterligare följd av oskyldighetspresumtionen som Europadomstolen gav uttryck för i domen är att det är åklagaren som har *hela bevisbördan i skuldfrågan*.¹³ Senare avgöranden visar att uttalandena om presumptionens innebörd lever kvar.¹⁴

Även om det inte framgår av artikeln innefattas även *rätten till tystnad* av oskyldighetspresumtionen.¹⁵ Karol Nowak, universitetslektor vid Lund Universitet och forskare inom folkrätt och mänskliga rättigheter, uttrycker det som att en oskyldig person inte ska behöva yttra sig.¹⁶ Rätten gäller hela vägen från den inledande förundersökningen till det slutgiltiga avgörandet. Tystnaden får vidare inte användas som bevis på skuld eller på annat sätt emot den anklagade.¹⁷

För att sammanfatta presumptionens innebörd kan således framföras att den har ett nära samband med rätten till en opartisk och oavhängig domstol. Domstolen får inte utgå från antaganden vid sitt utövande, åklagaren bär ensam bevisbördan och den enskilde har rätt till

¹⁰ Artikel 6.2 Europakonventionen.

¹¹ SOU 2017:17. *Om oskuldspresumtionen och rätten att närvara vid rättegången. Genomförande av EU:s oskuldspresumtionsdirektiv* s. 62.

¹² SOU 2017:17 s. 62 och Nowak, Karol (2003) *Oskyldighetspresumtionen* (Akademisk avhandling, juris doktorsexamen vid Handelshögskolan, Göteborgs Universitet). Göteborg: Göteborgs Universitet s. 145.

¹³ Barberá, Messegué och Jabardo mot Spanien (10590/83) dom den 6 december 1988 p. 77.

¹⁴ Se bl.a. Allen mot Storbritannien (25424/09) dom den 12 juli 2013 p. 93.

¹⁵ Danelius (2007) s. 392.

¹⁶ Nowak (2003) s. 195.

¹⁷ Nowak (2003) s. 420.

att förbli tyst under hela förfarandet. Med uppsatsens teoretiska utgångspunkt nu introducerad är det dags att presentera studiens syfte och frågeställning.

1.3. Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att granska huruvida hanteringen av skuld inom det svenska skattetilläggsförfarandet är förenligt med oskyldighetspresumtionen i Europakonventionen. För att uppfylla syftet är uppsatsens frågeställning:

- I vilken utsträckning är hanteringen av skuld inom det svenska skattetilläggsförfarandet förenligt med Europakonventionens oskyldighetspresumtion?

1.4. Metod

En del av den metod som används för att besvara uppsatsens frågeställning består i att ta reda på *hur* frågan om skuld hanteras inom ramen för myndighetens och domstolens bedömningar. Påförandet av skattetillägg sker i fyra steg vilket speglar den metod som tillämpas. Först undersöks om förutsättningarna för påförandet är uppfyllda. Därefter om något undantag är aktuellt. Efter det sker själva beräkningen av skattetillägget och till sist undersöks om det föreligger grund för befrielse. Till följd av att påförandet sker utifrån dessa fyra steg är det dessa som utgör underlag för den inomrättsliga aspekten av studien. Steget angående beräkningen kommer däremot att utelämnas eftersom beloppet i sig själv inte är relevant för att besvara arbetets frågeställning. Metodologiskt går granskningen av de tre stegen ut på att undersöka i vilken utsträckning *skuldfrågan* behandlas - i den utsträckning den överhuvudtaget behandlas.

Avseende hur skuldhanteringen i det svenska förfarandet förhåller sig till oskyldighetspresumtionen utgörs metodologin också av en granskning av relevant praxis från Europadomstolen. I fråga om Europadomstolens praxis utgörs metoden av att identifiera när oskyldighetspresumtionen kommer till uttryck och hur den ska tillämpas. Av praxis framgår att förenligheten är beroende av att det sker en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning i varje enskilt fall om grund för befrielse från skattetillägg föreligger. Av denna anledning består arbetet också av en empirisk undersökning där det som undersöks är om de svenska förvaltningsrätterna lever upp till dessa krav.

1.4.1. Närmare om den empiriska undersökningen

“Gällande rätt” är ett återkommande begrepp inom juridiken. Trots detta råder det delade meningar om begreppets innebörd.¹⁸ Valet att inkludera en empirisk undersökning i studien tar dock inspiration från professor Claes Sandgrens förståelse av begreppet. Sandgren framför att begreppet kan användas i två skilda sammanhang. Å ena sidan finns det “gällande rätt” i *sedvanlig mening*, vilket utgör den rätt som framförallt går att utläsa från författningstext och prejudicerande domar från högsta instans. Å andra sidan finns det “gällande rätt” i *faktiskt*

¹⁸ Se Peczenik, Aleksander (1982) “Rätt och moral”. *Svensk juristtidning* 609-620 s. 609.

mening vilket avser den rätt som myndigheterna och förvaltningsrätterna tillämpar i verkligheten.¹⁹

Avgöranden från förvaltningsrätter är inte prejudicerande såsom domar från högre instans. Undersökningen av målen är därför inte till hjälp vad gäller att fastställa “gällande rätt” i *sedvanlig mening*.²⁰ Detta utgör inte heller syftet med rättsfallsundersökningen. Syftet är istället att se hur levande Europakonventionens oskyldighetspresumtion är i svensk rättstillämpning. Då de flesta domar inte avkunnas av kammarrätten och ännu färre av Högsta förvaltningsdomstolen är det förvaltningsrätterna som står för den största delen av den faktiska rättstillämpningen.²¹ Förvaltningsrätternas domar är således de som närmast representerar verkligheten för hur oskyldighetspresumtionen kommer till uttryck. Även om avgöranden från förvaltningsrätterna inte är prejudicerande utgör domarna därför det mest lämpade materialet för att åstadkomma en så rättvis bild som möjligt för om Europadomstolens krav efterföljs. På så vis kan förvaltningsrätternas avgöranden användas för att belysa det som Sandgren beskriver som “gällande rätt” i *faktiskt mening*.²²

Undersökningen består av en kvantitativ studie där 100 avgöranden utgör underlag för granskning. Samtliga mål är fattade under år 2023 och innehåller ett beslut från Skatteverket där skattetillägg påförts. Anledningen till varför just 100 domar är föremål för granskning och exempelvis inte alla avgöranden från år 2023 är till följd av studiens omfattning. Martyn Denscombe, professor inom social forskning, beskriver att kvantitativa studier fungerar allra bäst om undersökningen består av så mycket data som möjligt. Småskaliga forskningsprojekt stöter dock på hinder här i form av hur mycket data som kan samlas in och analyseras. Medan storskaliga forskningsprojekt är sannolika att arbeta med ett underlag om 1 000 eller mer är småskaliga forskningsprojekt sannolika att arbeta med mindre än 100.²³ För att lägga sig på överkant av Denscombes mått har ett antal om 100 avgöranden valts ut. Mot bakgrund av undersökningens omfattning presenteras de slutsatser som dras med anledning av resultatet med viss försiktighet. Detta just eftersom det finns en risk att urvalet inte är representativt. För att undvika missvisande slutsatser beskrivs även resultatet av undersökningen i siffror istället för procent.²⁴

Ifråga om metodologisk tillämpning vad gäller bearbetningen av materialet gäller att göra en bedömning kring om förvaltningsrätterna uppfyller Europadomstolens krav på en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning. Här krävs en tolkning kring vad som egentligen avses med begreppen.

Att bedömningen inte ska vara alltför *restriktiv* väcker inga större frågetecken. Domstolens bedömning ska inte vara alltför återhållsam vad gäller befrielsegrundernas aktualitet och

¹⁹ Sandgren, Claes (1995/96) “Om empiri och rättsvetenskap Del I”. *Juridisk tidskrift vid Stockholms universitet* (3): 726-748 s. 732.

²⁰ Sandgren (1995/96) s. 732.

²¹ Jfr. Derlén, Mattias & Lindholm, Johan (2019) “Perspektiv på prejudikat: En empirisk undersökning av tingsrätternas bruk av Högsta domstolens rättspraxis i tvistemål”. *Svensk Juristtidning* 7: 751-772 s. 753.

²² Sandgren (1995/96) s. 732.

²³ Denscombe, Martyn (2017) *The Good Research Guide- For small-scale social research projects*. London: McGraw- Hill Education s. 269.

²⁴ Denscombe (2017) s. 270.

applicerbarhet.²⁵ Det ska finnas en verklig möjlighet att försvara sig. Inte en enbart bestående av tomma ord. En del av granskningen består därför i att undersöka i hur många fall som domstolen bifaller överklagandet av Skatteverkets beslut om skattetillägg med stöd av befrielsegrunderna. De mål där skatteverkets beslut helt upphävs kategoriseras till en grupp. De fall där domstolen delvis bifaller överklagandet kategoriseras till en annan och de mål där domstolen helt avslår överklagan kategoriseras till en tredje. Därtill undersöks även i hur många fall som domstolen visserligen avslår överklagandet men där det överklagade beslutet redan innehåller delvis befrielse.

Vad gäller begreppet *nyanserad* är innebörden svårare att definiera. En betydelse av begreppet är att det handlar om att lyfta fram *flera nyanser av något*.²⁶ Ett annat sätt att uttrycka innebörden är att åstadkomma *finare skiftningar i en framställning*.²⁷ I Skolverkets presentation av Gymnasieskola 2011 beskrivs en nyanserad redogörelse som att det handlar om att visa på flera *olika perspektiv*. En nyanserad redogörelse beskrivs också som att det kan avse ett *rikt språkligt uttryckssätt och en stilistisk skicklig framställning*.²⁸ Utifrån dessa sätt att beskriva begreppet finner jag att det handlar om att inte skildra något utifrån en enda synvinkel utan att lyfta fram olika aspekter av samma fenomen för att på så vis åstadkomma en autentiskt beskrivning kring något. För att kunna åstadkomma detta får en motivering anses vara avgörande. Om en motivering kring något uppfattas som underbyggd och som att man i motiveringen tagit hänsyn till flera olika omständigheter så upplevs beskrivningen som nyanserad. Är motiveringen däremot tunn och ger sken av ensidig tolkning uppnås inte samma effekt.

Av denna anledning är det motiveringen som förvaltningsrätterna lämnar kring varför befrielse ska eller inte ska medges som är föremål för granskning vad gäller nyanseringen. Undersökningen har därför även kvalitativa inslag.²⁹ I motiveringen undersöks i vilken mån domstolen lyfter klagandes eventuella yrkanden kring varför grund för befrielse föreligger och gör en faktisk bedömning kring dessa. I och med att domstolen ska undersöka om grund för befrielse föreligger oavsett om den enskilde uttryckligen yrkar på det undersöks även i vilken mån domstolen lyfter eventuella omständigheter som i övrigt framkommer i ärendet som skulle kunna medföra befrielse och gör en bedömning kring dessa. Vidare prövas i vilken mån domstolen lyfter omständigheter eller aspekter som *kan* medföra befrielse och applicerar dessa på fallet. Likaså om domstolen utvecklar hur bedömningen kring olika omständigheter ska se ut. T.ex. genom att hänvisa till praxis eller förarbeten. Till sist beaktas även hur omfattande framställningen kring befrielsegrundernas eventuella applicerbarhet på fallet är. Omfattningen av en motivering kan inte ensamt avgöra om en bedömning är att betraktas som nyanserad eller inte. Däremot kan omfattningen av motiveringen ge en indikation på att det gjorts en noggrann avvägning kring olika omständigheter och dess eventuella möjlighet till befrielse.

²⁵ Jfr. Nationalencyklopedin [NE] (u.å) *Restriktiv*.

²⁶ Svenska Akademiens Ordbok (u.å) *Nyansera, 1:a användningen*.

²⁷ Nationalencyklopedin [NE] (u.å) *Nyansera*.

²⁸ Skolverket (2011) *Gymnasieskola 2011* s. 56.

²⁹ Jfr. Denscombe (2017) s. 313-314.

Avgörandena delas in i tre kategorier. En kategori där motiveringen ger stöd för att bedömningen kring befrielsefrågan varit nyanserad. En där motiveringen kring befrielse är summarisk varför det kan ifrågasättas om bedömningen verkligen varit nyanserad och till sist en kategori där fallet är tveksamt. Därefter kan avgörandena i de tre kategorierna indelas i olika underkategorier. I avsnitt 5.2 lämnas en närmare beskrivning kring varje kategori.

Resultatet av den empiriska undersökningen diskuteras sedan mot bakgrund av uppsatsens teoretiska fundament. Det som framförallt är av intresse i diskussionen är om resultatet tyder på att det svenska skattetilläggsförfarandet lever upp till Europadomstolens krav.

1.5. Avgränsningar

Det finns en mängd intressanta frågor som väckts med anledning av Sveriges inkorporering av Europakonventionen till svensk lag år 1995 och dess förhållande till det svenska skattetilläggsförfarandet. Ett exempel på fråga som blivit livligt debatterad är förfarandets förenlighet med konventionens princip om *Ne bis in idem*.³⁰ Principen innebär ett skydd mot att åtalas eller dömas för samma brott två gånger om det redan finns ett beslut eller lagakraftvunnen dom.³¹ I målet *Lucky Dev mot Sverige* prövade Europadomstolen huruvida det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott var förenligt med dubbelprövningsförbudet.³² Europadomstolen konstaterade att systemet med dubbla förfaranden innebar ett brott.³³ Sedan avgörandet har vissa förändringar av det svenska regelverket företagits i syfte att göra regleringen förenlig med konventionen. En förändring är att skattetillägg numera ska hanteras i samma rättegång som en eventuell talan om skattebrott.³⁴ En ytterligare förändring är att spärreglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244) och skattebrottslagen (1971:69) såg dagens ljus för att förhindra att samma felaktighet prövas på nytt efter det att skattetillägg tagits ut eller åtal om skattebrott väckts.³⁵ Om det föreligger sanning i påståendet att införandet av dessa lagändringar läkt bristerna som dåvarande dubbla förfarande innehöll kommer däremot lämnas därhän.

Då uppsatsen syftar till att granska hanteringen av *skuld* i det svenska skattetilläggsförfarandet utifrån ett EKMR-perspektiv lyfts bara de rättssäkerhetsgarantier i artikel 6 EKMR fram som anses av särskild relevans för att kunna utreda detta. Därtill har oskyldighetspresumtionen valts ut. Urvalet ska inte tolkas som ett försök att underminera betydelsen av de andra rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen. Ett exempel på en sådan är rätten till domstolsprövning.³⁶ Kring denna garanti finns en spännande diskussion om garantin verkligen kan anses uppfylld i det svenska

³⁰ Principen kommer till uttryck i Artikel 4.1 Tilläggsprotokoll 7 Europakonventionen.

³¹ NJA 2015 s. 663 p. 6.

³² *Lucky Dev mot Sverige* (7356/10) dom den 27 november 2014.

³³ *Lucky Dev mot Sverige* (7356/10) dom den 27 november 2014 p. 58-64.

³⁴ 8 § Lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.

³⁵ Prop. 2014/15:131. *Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor* s. 80.

³⁶ Artikel 6.1 och Artikel 6.3 Europakonventionen.

skattetilläggsförfarandet i och med att prövningen och administrationen av skattetillägg sker hos Skatteverket och inte av domstol.³⁷ Även denna diskussion lämnas dock därhän.³⁸

Gällande avgränsningar ska även tilläggas att den beskrivning av oskyldighetspresumtionens innebörd som presenterades i avsnitt 1.2.1 inte är avsedd att vara uttömmande. Innebörden av oskyldighetspresumtionen är mångfacetterad.³⁹ I uppsatsen tas enbart aspekter upp som har direkt betydelse för skuldhanteringen i det svenska skattetilläggsförfarandet såsom domstolens objektiva inställning, bevisbördans placering och rätten till tystnad.

Inte heller beskrivningen av det svenska regelverket för skattetillägg i avsnitt 2 eller den beskrivning av oskyldighetspresumtionens tillämpningsområde som görs i avsnitt 3 är avsedda att vara uttömmande. Avsnitten syftar enbart till att ge bakgrund till analysen och därigenom skapa helhet åt uppsatsen. Till sist avseende avgränsningar ska även nämnas att arbetet inte kommer att beröra skattetilläggsförfarandets förhållande till andra relevanta europarättsliga författningar såsom t.ex. EU-stadgans motsvarighet till Europakonventionen.⁴⁰ Då arbetet anlägger ett EKMR-perspektiv är det likväl enbart praxis från Europadomstolen som kommer att tas upp. Praxis från EU-domstolen utelämnas.

2. DET SVENSKA SKATTETILLÄGGSFÖRFARANDET

Följande avsnitt fokuserar på de rättsliga byggstenarna för påförandet av skattetillägg. För att åstadkomma förståelse för sanktionens konstruktion presenteras även inledningsvis syftet med införandet av förfarandets nuvarande utformning. Avsnittet avslutas sedan med sammanfattande kommentarer. Skälen för varför avsnittet utgör en del av arbetet är till följd av att det inte är möjligt att föra en diskussion kring om den skuldhantering som föreligger inom förfarandet är förenlig med konventionen om det inte först redogörs för hur förfarandet ser ut och vilka rättsliga grunder som systemet är uppbyggt på. Även om avsnittet i delar är av deskriptiv karaktär fyller det således en viktig funktion för förståelsen av den analys som förekommer i avsnitt 6.

2.1. Från brott till administration sanktion- en historisk återblick

År 1965 tillsattes en skattestrafflagutredning för att se över den då gällande skattestrafflagen (1943:313). Enligt denna lag blev följden för den som lämnat en oriktig uppgift ett straffrättsligt sanktionerat förfarande.⁴¹ Straffansvar krävde då att den enskilde handlat med uppsåt eller grov oaktsamhet. Vid uppsåt benämndes brottet falskdeklaration och vid grov oaktsamhet vårdslös deklaration.⁴² Den som underlät att deklarerade drabbades också av ett straffrättsligt sanktionerat förfarande. Oavsett om uppsåt förelåg eller inte. Ursäktliga eller

³⁷ Se bl.a. Eklund, Hans & Johansson, Anders (1999) "Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg". *Skattenytt* (4): 174-185 s. 179 och Andersson, Torbjörn (2001) "Rätten till domstolsprövning och svenska domstolars behörighet —nygamla problem i ljuset av ett HD avgörande". *Svensk juristtidning* (10): 861-884.

³⁸ Praxis från Europadomstolen där frågan har behandlats lyfts dock kort i avsnitt 4.3.

³⁹ Jfr. Van Dijk (2013) s. 249.

⁴⁰ Jfr. artikel 48 EU-stadgan om de grundläggande rättigheterna.

⁴¹ En oriktig uppgift kallades då för oriktigt meddelande, se prop. 1971:10 s. 95.

⁴² Prop. 1971:10 s. 59.

ringa fall medförde inget ansvar och åtal fick enbart väckas efter anmälan från en taxeringsintendent.⁴³

I det betänkande som skattestrafflagutredningen avlämnade med anledning av utredningen riktades en mängd kritik mot att sanktionera lämnande av oriktig uppgift och deklareringsförsummelse med straffrättsligt ansvar. Utredningen visade nämligen på att det fanns en oproportionerlig skillnad mellan antalet lagförda brott och antalet felaktiga skatteuppgifter. Det rådande systemet ansågs således inte tillräckligt effektivt för att råda bot på mängden skattefusk. Den bristande överensstämmelsen mellan lagförda brott och antalet felaktigheter menade utredningen innebar att det då gällande påföljdssystemet drabbade ojämnt och slumpvist varför förbättrande åtgärder behövde vidtas. En sådan åtgärd skulle enligt utredningens mening kunna vara att skärpa det dåvarande straffrättsliga systemet med åtal och lagföring. I och med att det dåvarande systemet redan hade effektivitetsproblem och att ett skärpande av systemet skulle medföra ännu hårdare belastning på polis, åklagarmyndighet och domstolar ansågs emellertid inte detta vara rätt väg att gå. Då ändamålet med att sanktionera var att minska skattefusken lyftes det fram om det inte vore mer ändamålsenligt att tilldela befogenheten att besluta om sanktion till skattemyndigheterna själva. För detta lyfte utredningen fram en rad argument. Till att börja med var skattemyndigheterna de som först upptäckte fusken och även de som undersökte misstanken om brott. Deras insyn i ärendena där skäl för straffrättsliga sanktioner förelåg var så avgörande för utfallet att det ansågs mest rationellt att låta dem själva vara de som också beslutade om sanktion.

Att tilldela skattemyndigheterna befogenheten att påföra sanktion genom ett administrativt förfarande skulle enligt utredningen också vara snabbare, enklare och mindre kostnadsbärande för det allmänna jämfört med ett domstolsförfarande. Även den enskilde medborgaren skulle besparas kostnader och besvär.⁴⁴ Om Skattemyndigheterna själva var de som sanktionerade skulle detta också kunna vara ett mer effektivt sätt att förmå den skattskyldige att från början fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.⁴⁵ För att tillämpningen skulle bli så enkel som möjligt konstruerades bestämmelserna för påförandet av sanktion med schablonmässig utformning.⁴⁶ Bestämmelserna såg dagens ljus den 1 januari 1972 i och med införlivandet av skattebrottslagen (1971:69).

Mot bakgrund av ovanstående kan ändamålet med införlivandet av det administrativa förfarandet summeras som att det ansågs som en nödvändighet att införliva ett system uppbyggt på schabloniserade regler för att råda bot på rådande effektivitetsproblem. Att låta skattemyndigheterna själva påföra sanktionen genom ett administrativt förfarande skulle bli snabbare, enklare och mindre kostnadsbärande för såväl det allmänna som den enskilde. Likaså skulle regler med schabloniserad utformning förhindra att de träffade ojämnt och slumpvist samt fungera som en morot för den enskilde att uppfylla sina skyldigheter korrekt från första början. Hållningen att reglerna kring skattetillägg ska ha schablonmässig

⁴³ Prop. 1971:10 s. 62-63.

⁴⁴ Prop. 1971:10 s. 79-81.

⁴⁵ Prop. 1971:10 s. 95.

⁴⁶ Prop. 1971:10 s. 81-82.

utformning kvarstår än idag. Det är därför på sin plats att titta närmare på hur regelverket för påförande av skattetillägg faktiskt ser ut.

2.2. Rättsliga utgångspunkter för påförandet av skattetillägg

2.2.1. Situationer när skattetillägg får tas ut

Skattetillägg får tas ut vid en rad tillfällen såsom exempelvis vid skönsbeskattning och vid lämnande av oriktig uppgift.⁴⁷ Med skönsbeskattning menas att Skatteverket bestämmer skatten till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet.⁴⁸ Enligt Skatteverket blir detta främst aktuellt när den som är skyldig att inkomma med deklaration inte gör det.⁴⁹ Så var fallet för det konfliktdrabbade dödsboet som nämndes i avsnitt 1.1. Skatteverket får dock även skönsbeskatta den som lämnat en deklaration men där deklarationen som lämnats innehåller brister i sådan omfattning att skatten eller underlaget för skatten inte tillförlitligt kan beräknas.⁵⁰ Om någon av dessa grunder för skönsbeskattning är uppfyllda så ska skattetillägg tas ut.⁵¹

Skattetillägg får dock även tas ut då någon lämnar en oriktig uppgift.⁵² Lagstiftningen ger viss vägledning för vad som avses med en sådan. Där föreskrivs att en uppgift anses vara oriktig om det *klart framgår* att den är *felaktig* eller om en uppgift *utelämnas* fastän den behövs för en korrekt beskattning.⁵³ Som exempel på det förstnämnda kan nämnas att redovisa för mycket ingående moms. För det sistnämnda kan nämnas underlåtenheten att redovisa inkomster som intjänats i utlandet eller att inte ta upp alla intäkter man haft i sin enskilda näringsverksamhet.⁵⁴

Lagstiftningen ger även viss vägledning genom att föreskriva vad som *inte* utgör en oriktig uppgift. Så är fallet då uppgiften, tillsammans med övriga uppgifter som framkommer i ärendet, utgör *tillräckligt underlag* för att fatta riktiga beslut.⁵⁵ En uppgift anses inte heller oriktig om uppgiften *uppenbart inte kan läggas till grund* för beslut.⁵⁶ Det sistnämnda syftar till de tillfällen då uppgifterna som lämnas är så anmärkningsvärda att de ger upphov till en *särskild utredningsskyldighet* hos Skatteverket.⁵⁷ Som exempel på tillfälle när Regeringsrätten ansett att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet väckts kan nämnas RÅ 2008 ref. 51. I målet yrkades på avdrag för resor till och från arbetet med 148 352 kr. När Skatteverket utredde avdraget visade det sig att avdraget rätteligen skulle uppgå till 14 835 kr. Personen i fråga hade haft löneinkomst under året med 221 795 kr. Med hänsyn till avdragets storlek och att avdraget utgjorde 67 procent av löneinkomsten ansåg Regeringsrätten att det

⁴⁷ Alla situationer där skattetillägg får tas ut listas i 49 kap. 1 § SFL.

⁴⁸ 57 kap. 1 § första stycket SFL.

⁴⁹ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter*. Hämtad 2023-09-24.

⁵⁰ 57 kap. 1 § första stycket SFL.

⁵¹ 49 kap. 6 § SFL.

⁵² 49 kap. 4 § första stycket SFL.

⁵³ 49 kap. 5 § första stycket SFL.

⁵⁴ Jfr. HFD 2700-14.

⁵⁵ 49 kap. 5 § andra stycket 1 SFL.

⁵⁶ 49 kap. 5 § andra stycket 2 SFL.

⁵⁷ Prop. 2002/03:106. *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet*, m.m. s. 233.

framstod som *närmast uteslutet* att yrkandet skulle godtagits av Skatteverket utan närmare utredning. Av denna anledning ansågs förutsättningarna för att påföra sanktionen inte vara tillhanda.

Det kan uppfattas som något positivt att personer som lämnar anmärkningsvärda uppgifter ska kunna undgå bestraffning med stöd av att den särskilda utredningskyldigheten väckts. Däremot är möjligt att ifrågasätta om bedömningen kring när denna är väckt verkligen träffar rättvist i och med att det blir upp till varje enskild skattehandläggare att bedöma vad för uppgift som faller in under kategorin *närmast uteslutet* att den skulle kunna godtas utan utredning. Är inte detta i mångt och mycket en subjektiv bedömning beroende av handläggarens arbetserfarenhet och arbetsbörda?

2.2.2. Situationer när skattetillägg inte får tas ut

Även om de rättsliga förutsättningarna för att påföra skattetillägg skulle vara uppfyllda finns undantag. Nedan presenteras en närmare beskrivning kring några av dem.⁵⁸

Skattetillägg ska inte tas ut då den oriktiga uppgiften *framgår av avstämningsuppgifter* som Skatteverket haft tillgängliga inom ett år från utgången av beskattningsåret.⁵⁹ Avstämningsuppgifter är sådana uppgifter myndigheten kan använda för att stämma av deklARATIONER mot uppgifterna vid sin grundkontroll.⁶⁰ För att undantaget ska kunna tillämpas krävs att felet *framgår* av avstämningsuppgiften. Det räcker alltså inte att Skatteverket kan misstänka en felaktighet i deklARATIONEN till följd av avstämningsuppgiften, den måste framgå.⁶¹

Som exempel på när detta undantag är tillämpligt är då någon inte redovisar sin försäljning av privatbostadsrätt i sin inkomstdeklARATION trots det att en försäljning skett under inkomståret. Som tidigare nämnt utgör även underlåtenhet att redovisa en inkomst en oriktig uppgift. Kontrolluppgifter som bostadsrättsföreningen lämnar till Skatteverket med anledning av försäljningen utgör dock avstämningsuppgifter. Eftersom försäljningen framgår av kontrolluppgiften får något skattetillägg inte tas ut.⁶²

Här kan uppkomma frågetecken kring varför inte undantaget var tillämpligt på ärendet gällande det konfliktdrabbade dödsboet som nämndes i avsnitt 1.1. Till att börja med hade dödsboet sålt ett småhus och inte en privatbostadsrätt. Skatteverket mottar därför inte kontrolluppgifter från bostadsrättsförening angående försäljningen utan har istället avstämningsuppgift i form av underrättelse från Lantmäteriet. Vid skönsbeskattning anser Skatteverket dock att avstämningsuppgiften inte är tillräcklig för att Skatteverket ska kunna

⁵⁸ Samtliga undantag återfinns i 49 kap. 10 § SFL och 49 kap. 10 a-e § SFL.

⁵⁹ 49 kap. 10 § första stycket 1 SFL.

⁶⁰ 49 kap. 10 e § SFL och prop. 2014/15:131 s. 248.

⁶¹ Prop. 2010/11:165. *Skatteförfarandet* s. 946 och prop. 2014/15:131 s. 224-225.

⁶² Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, När den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter*. Hämtad 2023-09-29.

bestämma skatten utan Skatteverket är tvingad till att utreda skatten närmare. Skatten anses därför inte framgå med stöd av avstämningsuppgiften varför skattetillägg ska tas ut.⁶³

Ett ytterligare tillfälle då skattetillägg inte får tas ut är när det skattebelopp som kunde undanhållits uppgår till ett *obetydligt belopp*.⁶⁴ Med skattebelopp avses den faktiska skatt som är underlag för beräkningen av skattetillägg. Skatteverket anser att ett skattebelopp är obetydligt om det uppgår till högst tio procent av prisbasbeloppet för det år deklarationen har eller skulle ha lämnats. Vid bedömningen ska varje inkomstslag räknas var för sig. Om flera oriktiga uppgifter inom samma inkomstslag var för sig inte överstiger tio procent men tillsammans överstiger 15 procent anser Skatteverket att skattetillägg fortfarande får tas ut.⁶⁵

Skattetillägg får inte heller tas ut om den skattskyldige *avlidit* under tiden Skatteverket utreder deklarationen.⁶⁶ Återigen uppstår anledning att ifrågasätta varför det konfliktdrabbade dödsboet inte undantogs sanktionen. Varför dödsboets påfördes skattetillägg trots förekomsten av regeln är till följd av att den person som påfördes sanktionen inte var den avlidne utan *dödsboet* som uppstått till följd av den avlidnes bortgång. För dödsbon utgör undantaget inget hinder.⁶⁷

Ett sista exempel på då skattetillägg inte får tas ut är då felaktigheten eller passiviteten rättas självant.⁶⁸ Med *självrättelse* menas att någon muntligen eller skriftligen rättar felaktigheten innan dess att Skatteverket uppmärksammat den berörde om att man känner till felet. Om rättelse sker först efteråt anses den inte vara på eget initiativ. Detta gäller exempelvis då någon skickar in en ny momsdeklaration med en lägre beräknad ingående moms efter det att Skatteverket efterfrågat mer information kring den ingående momsen.⁶⁹

2.2.3. Befrielse från skattetillägg

Som redan uppmärksammat bygger systemet med skattetillägg på schabloniserade regler. Grundtanken bakom utformningen är att det ska vara enkelt för Skatteverket att påföra sanktionen. För att undvika att de schabloniserade reglerna resulterar i orimliga eller orättvisa beslut ska Skatteverket helt eller delvis befria från skattetillägg om det skulle vara *oskäligt* att ta ut sanktionen med fullt belopp.⁷⁰ Förutom ovannämnda undantag från skattetillägg finns alltså ytterligare skydd från att skattetilläggen ska drabba alltför hårt i form av *befrielsegrunderna*. Vid bedömningen kring skäligheten ska tre omständigheter särskilt beaktas.⁷¹ Nedan följer en icke fullständig beskrivning av de alla tre. Omständigheterna som nämns är dock inte uttömmande utan enbart tänkta att fungera som *exempel* på tillfällena då

⁶³ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Vid skönsbeskattning på den skatt som har bestämts enligt avstämningsuppgifter*. Hämtad 2023-11-26.

⁶⁴ 49 kap. 10 § första stycket 3 SFL.

⁶⁵ Skatteverket (2005) *Ställningstagande, Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning*, Dnr: 130 358414-05/111.

⁶⁶ 52 kap. 10 § SFL.

⁶⁷ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, När en person har avlidit*. Hämtad 2023-10-14.

⁶⁸ 49 kap. 10 § första stycket 2 SFL.

⁶⁹ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Vid rättelse på eget initiativ*. Hämtad 2023-10-14.

⁷⁰ HFD 2017 ref. 68.

⁷¹ 51 kap. 1 § SFL.

det kan vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Det står Skatteverket (och domstolen) fritt att ta hänsyn till andra förhållanden vid sin bedömning.⁷²

2.2.3.1. Personliga förhållanden

Felaktigheten eller passiviteten kan komma att ursäktas om den berott på ålder, hälsa eller liknande förhållanden.⁷³ Både gammal som ung kan befrias med hänvisning till *åldern*.⁷⁴ Med gammal i sammanhanget avses den som fyllt 65 år förutsatt att personen inte är fortsatt ekonomiskt aktiv.⁷⁵ Om så är fallet anses 65 år fyllda, i de flesta fall, inte utgöra grund för befrielse. Med ung ålder avses den som fortfarande har liten eller begränsad erfarenhet av att deklarerat. Precis som vid befrielse vid hög ålder påverkas bedömningen av om personen är ekonomiskt aktiv. Sambandet mellan åldern och felaktigheten behöver inte kunna bevisas fullt ut. Det räcker att åldern *kan antas* ha orsakat felet.⁷⁶

Om felet kan antas ha berott på *nedsatt hälsa* ska befrielse också medges. Enligt Skatteverket innebär (o)hälsa oftast hel befrielse.⁷⁷ Befrielsegrunden är tänkt att träffa fler fall än enbart psykiska eller somatiska sjukdomar såsom den lungsjuke kvinnan som nämndes i avsnitt 1.1 drabbats av. Även psykosociala faktorer som negativt påverkar förmågan att lämna en korrekt deklaration omfattas.⁷⁸ För att någon ska ursäktas mot bakgrund av denna grund krävs ett direkt samband mellan hälsotillståndet och deklarationstillfället.⁷⁹ Uppkommer ett försämrat hälsoläge efter det att deklarationen lämnats in föreligger ingen grund för befrielse. Då kan felet inte antas ha *berott* på (o)hälsan. Skatteverket kan även befria när felaktigheten eller passiviteten kan antas ha berott på *liknande förhållanden* som kan jämföras med bristande hälsa. Tidigare ansågs yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga omfattas av lydelsen. Exempel på omständigheter är skilsmässa eller en nära anhörigs sjukdom.⁸⁰ Numera anses dock sådana omständigheter ingå i begreppet (o)hälsa.⁸¹ Det förhåller sig därför oklart vilka omständigheter som faller in under lydelsen.

Felaktigheten eller passiviteten kan också komma att ursäktas om den *berott på en felbedömning av en regel eller faktiska förhållanden*.⁸² Trots att det är klarlagt att en felaktighet eller passivitet berott på en felbedömning av en regel måste felbedömningen framstå som *ursäktlig* för att det ska vara på tal att befria mot bakgrund av denna grund.⁸³ Enligt Skatteverket förväntas alla ha möjlighet att tillgodoföra sig informationen på myndighetens webbplats och genom myndighetens deklarationshjälp varför ett påstående om

⁷² Prop. 2002/03:106 s. 143.

⁷³ 51 kap. 1 § andra stycket 1 a SFL.

⁷⁴ Prop. 1977/78:136. *Om ändrade regler för skattetillägg m.m.* s. 205.

⁷⁵ Skatteverket anser att en person anses vara ekonomiskt aktiv om personen har betydande inkomster från kapital eller från eget arbete vid sidan av pensionen, se Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Ålder*. Hämtad 2023-11-22.

⁷⁶ Prop. 1977/78:136 s. 205.

⁷⁷ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Hälsa*. Hämtad 2023-10-24.

⁷⁸ Prop. 2002/03:106 s. 241.

⁷⁹ Jfr. RÅ 1988 ref. 36.

⁸⁰ Prop. 1977/78:136 s. 206.

⁸¹ Prop. 2002/03:106 s. 241.

⁸² 51 kap. 1 § andra stycket 1 b SFL.

⁸³ Prop. 2002/03:106 s. 144.

att det är komplicerat att deklarerat inte utgör grund för befrielse.⁸⁴ Omständigheter som talar för att en felbedömning ska anses vara ursäktlig kan vara att det rör sig om en objektivt svår fråga.⁸⁵ Likaså anses ny praxis eller nya eller ändrade regler tala för att felet kan ursäktas.⁸⁶ Utgångspunkten vid bedömningen är vad man rimligen kan begära av en person i motsvarande situation. Detsamma gäller vid felbedömning av faktiska förhållanden.⁸⁷

2.2.3.2. Orimlig proportion

Det kan även anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg i det fall sanktionen inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.⁸⁸ Med denna grund för befrielse avses när felaktigheten eller passiviteten i sig inte är ursäktlig men då det *ändå skulle uppfattas som obilligt* att ta ut skattetillägget med fullt belopp.⁸⁹ Så kan vara fallet då felaktigheten eller passiviteten lett till en *begränsad skattevinst*. Som exempel på då en begränsad skattevinst kan anses föreligga kan nämnas då en skattegrundande ändring medför avdragsrätt vid inkomstbeskattningen. Detta utgör t.ex. fallet då någon lämnar en oriktig uppgift avseende arbetsgivaravgifter i arbetsgivardeklarationen. Eftersom rättelsen av arbetsgivaravgifterna innebär en avdragsrätt inom inkomstbeskattningen finner Skatteverket det oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Befrielse kan därför medges delvis. Desamma gäller då den skattegrundande ändringen avseende moms medför att ett lika stort belopp kan göras avdrag för som lönekostnad vid inkomstbeskattningen.⁹⁰

Skatteverket anser också att befrielse kan beslutas om mot bakgrund av orimlig proportion då *risken för faktiskt skatteundandragande varit låg*. Ett exempel på en sådan situation är då en oriktig uppgift framgår av annat kontrollmaterial än avstämningsuppgifter.⁹¹ Sådant material kan vara utländska kontrolluppgifter Skatteverket mottagit genom överenskommelse med andra länder eller uppgifter som handelsbolag lämnar till ledning för delägarnas beskattning.⁹² Enligt Skatteverket kan också uppgifter om moms i systemet för utbyte av information om moms, VIES, utgöra uppgifter av avstämningskaraktär.⁹³

2.2.3.3. Lång handläggningstid

Befrielse från skattetillägg kan även ske om det anses ha gått *oskäligt lång tid* från det att Skatteverket funnit anledning att anta att sanktionen ska påföras.⁹⁴ För befrielse krävs att fördröjningen inte orsakats av den som ska påföras skattetillägget utan att den uppkommit till

⁸⁴ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Svår rättslig fråga*. Hämtad 2023-10-24.

⁸⁵ Prop. 2002/03:106 s. 144.

⁸⁶ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Svår rättslig fråga*. Hämtad 2023-10-24.

⁸⁷ Prop. 2002/03:106 s. 144.

⁸⁸ 51 kap. 1 § andra stycket 2 SFL.

⁸⁹ Prop. 2002/03:106 s. 144.

⁹⁰ Skatteverket (2015) *Ställningstagande, Delvis befrielse från skattetillägg med tillämpning av skatteförfarandelagen när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, Dnr: 131 325504-15/111.

⁹¹ Prop. 2014/15:131 s. 223 och s. 248-249.

⁹² Prop. 2014/15:131 s. 249.

⁹³ Skatteverket (2016) *Ställningstagande, Delvis befrielse från ett fullt skattetillägg om en oriktig uppgift i en mervärdesskattedeclaration framgår av VIES-uppgifter*, Dnr: 131 232353-16/111.

⁹⁴ 51 kap. 1 § andra stycket 3 SFL.

följd av myndigheten själv.⁹⁵ Tiden börjar räknas från dagen då en formell anklagelse riktats mot den skattskyldige. Enligt Skatteverket är detta från den dag ett förslag till beslut om skattetillägg skickas ut till den berörda.⁹⁶ Bedömningen kring vad som räknas som oskäligt lång tid bestäms i det enskilda fallet.⁹⁷ En total handläggningstid om sex år och nio månader från myndighetens förslag till prövningstillstånd i domstol ansågs enligt Europadomstolen utgöra oskäligt lång tid.⁹⁸ Likaså beträffande en total handläggningstid hos kammarrätten om tre år.⁹⁹ I RÅ 2004 not. 104 ansågs dock inte en handläggningstid om sex år och fyra månader utgöra grund för befrielse. Det föreligger därför viss osäkerhet kring vad som avses med oskäligt lång tid.

2.3. Bevisbörda och beviskrav vid skattetillägg

Som nämnts i avsnitt 2.2.1 anses en uppgift oriktig om det *klart framgår* att den är felaktig eller utelämnats. Det är först då skattetillägg kan tas ut. I och med att det är Skatteverket som har enklast att ta fram bevisning för att det föreligger en oriktig uppgift är det Skatteverket som har den subjektiva bevisbördan för att det föreligger en sådan.¹⁰⁰ Sett utifrån ett EKMR-perspektiv föreligger ingen anledning att ifrågasätta bevisbördans placering eftersom det, i likhet med Europadomstolens krav, inte är upp till den enskilde att bevisa lämnandet av uppgiften utan det allmänna.

Beviskravet *klart framgår* är lägre ställt än det som används inom straffrätten, *utom rimlig tvivel*.¹⁰¹ Det är dock högre ställt än *att göra sannolikt* vilket är det beviskrav som i huvudsak används inom skatteprocessen.¹⁰² En följd av detta är att det kan uppstå situationer där förutsättningarna för att neka ett avdrag är uppfyllda. Däremot är förutsättningarna för att det klart ska framgå att avdraget är felaktigt inte uppfyllda varför ett skattetillägg inte kan påföras. Låt oss använda avdraget för resor till och från arbete för att synliggöra innebörden av det nyss nämnda. Vi säger att person X och person Y båda två gör avdrag för resor till och från arbetet med 30 000 kr i sin inkomstdeklaration. Därefter får de båda en fråga från Skatteverket där de uppmanas lämna in underlag som visar på att de har rätt till avdraget. Person X svarar att avdraget var ett misstag och att personen önskar att Skatteverket tar bort avdraget. Person Y inkommer inte med något svar. Skattetillägg kan tas ut för person X eftersom deklareranten erkänt felaktigheten och det därmed klart framgår att en oriktig uppgift lämnats. För person Y kan Skatteverket neka avdraget då personen inte gjort sannolikt att den har rätt till avdraget. Personen kan dock inte påföras skattetillägg eftersom det inte går att bevisa att den lämnat en oriktig uppgift. Att personen inte svarar *kan tyda* på att uppgiften är fel. Det utgör däremot inte tillräcklig bevisning för att uppnå beviskravet.¹⁰³

⁹⁵ Uppkommer dröjsmålet till följd av den skattskyldige medges ingen befrielse, jfr. prop. 2002/03:106 s. 243.

⁹⁶ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Lång handläggningstid*. Hämtad 2023-11-02.

⁹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 244.

⁹⁸ Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 104-107.

⁹⁹ Lilja mot Sverige (36689/02) dom den 23 januari 2007 p. 28.

¹⁰⁰ Se bl.a. RÅ 2002 ref. 31.

¹⁰¹ Prop. 2002/03:106 s. 119.

¹⁰² Prop. 2002/03:106 s. 118-119.

¹⁰³ Jfr. RÅ 2004 not. 177 och RÅ 2008 ref. 72

För påförande av skattetillägg vid oriktig uppgift krävs alltså en särskild bevisprövning kring om det *klart framgår* att en oriktig uppgift lämnats för att sanktionen ska kunna tas ut. Liknande krav uppställs inte vid skönsbeskattning. Föreligger tillräcklig bevisning för att Skatteverket ska kunna skönsbeskatta någon så ska skattetillägg tas ut.¹⁰⁴ Någon särskild prövning behöver således inte göras.¹⁰⁵ Däremot har Skatteverket fortfarande bevisbördan för att grund för skönsbeskattning föreligger varför det återigen saknas anledning att ifrågasätta bevisbördans placering med beaktande av åklagarens ensamma bevisbörda. Vidare måste fortfarande en bedömning kring om något undantag är tillämpligt göras. Likaså om det finns skäl för befrielse.¹⁰⁶

2.4. Sammanfattande kommentarer med anledningen av hantering av skuld

Som ovanstående avsnitten visat på ska skattetillägg påföras så fort Skatteverket kan bevisa att någon försummat sin deklarationsskyldighet eller lämnat en oriktig uppgift och det inte föreligger något undantag eller skäl för befrielse. Vad som lyser med sin frånvaro vid granskning av regelverket är krav på skuld. Det som krävs är enbart att myndigheten kan bevisa på att vissa objektivt konstaterbara faktum föreligger. Vare sig handlandet varit uppsåtligt, oaktsamt eller uppkommit som ett resultat av en ren olyckshändelse saknar betydelse. Det svenska skattetilläggsförfarandets hantering av skuld kan därför summeras mycket kortfattat. Skuld hanteras inte över huvud taget. Antingen så finns den där eller inte. Förekomsten av den får dock ingen relevans för utfallet.

Som nämdes i inledningen är långt ifrån alla som träffas av reglerna renodlade skattefuskare som haft till avsikt att åsamka skada till statskassan. I RÅ 2008 ref. 61 II till exempel menade deklaranter på att hon av misstag råkat redovisa ett reseavdrag om 85 066 kr istället för 8 566 kr som utgjorde det rätta beloppet. Mot bakgrund av det som framkom i ärendet kom Regeringsrätten fram till att det faktiskt rörde sig om en ren misskrivning från kvinnans sida. Hon hade gjort ett misstag. Till följd av de höga krav på noggrannhet som ställs vid uppgiftslämnandet ansågs dock det faktum att felaktigheten uppkommit till följd av ett misstag inte utgöra grund för hel befrielse.

I och med att även rena olycksfall sanktioneras ligger konstruktionen i linje med det som inom civilrätten benämns som *objektivt ansvar*. Termen används för att beskriva förhållandet när ansvar föreligger oberoende av den ansvariges skuld eller andra subjektiva förhållanden från dennes sida.¹⁰⁷ Att tilldelas ansvar utan vållande benämns även för strikt ansvar.¹⁰⁸ Som exempel på tillfälle där objektivt ansvar/strikt ansvar föreligger kan nämnas en vårdnadshavares ansvar att ersätta skador och kränkningar som dennes barn orsakar genom brott.¹⁰⁹ Likaså en hundägares ansvar att ersätta skador orsakade av dennes hund.¹¹⁰ Ett

¹⁰⁴ 49 kap. 6 § SFL.

¹⁰⁵ Prop. 2002/03:106 s. 133-135.

¹⁰⁶ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Befria om skattetillägget är oskäligt*. Hämtad 2023-09-18.

¹⁰⁷ Nationalencyklopedin [NE] (u.å) *Objektivt ansvar*.

¹⁰⁸ Se bl.a. NJA 1983 s. 209.

¹⁰⁹ 3 kap. 5 § första stycket SkL.

¹¹⁰ 19 § Lag (2007:1150) om tillsyn över hundar och katter.

ytterligare tillfälle är en förarens och/eller ägares ansvar att betala en felparkeringsavgift. Ansvaret för föraren kan beskrivas som objektivt eftersom det varken krävs uppsåt eller oaktsamhet för att denne ska påföras avgiften. Ansvaret kan likväl beskrivas som objektivt för ägaren eller innehavaren av bilen eftersom denne presumeras vara ansvarig för den felaktiga parkeringen.¹¹¹

Även om skattetilläggsförfarandet har avsaknaden av krav på skuld gemensamt med nyss nämnda exempel på objektivt ansvar finns en aspekt som gör att det kan ifrågasättas om skattetillägg verkligen kan räknas till ansvarsformen. Skattetilläggsförfarandet är inte helt fritt från subjektiva bedömningar. Som beskrevs i avsnitt 2.2.3 finns befrielsegrunderna till för att undvika att det fattas orimliga och orättvisa beslut utan hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Härtill ska bland annat deklarantens (o)hälsa och ålder beaktas. Reglerna kring befrielse medför således att skattetillägg inte ska påföras trots det att Skatteverket kan bevisa att objektiva faktum föreligger. Innebär denna öppning till hänsyn i det enskilda fallet att skattetillägg inte kan anses utgöra objektivt ansvar?

Skatteverket ska visserligen på eget initiativ beakta omständigheter som talar för befrielse. Det är dock först om det *föreligger omständigheter i ärendet* som myndigheten har en skyldighet att utreda befrielsefrågan närmare.¹¹² Utredningsskyldigheten är därför helt beroende av vad som framgår av deklarantens ärendeakt. Omständigheter såsom den skattskyldiges ålder är enkla för myndigheten att upptäcka och beakta.¹¹³ Andra omständigheter såsom t.ex. deklarantens (o)hälsa eller att en felaktighet eller passivitet skulle kunna ursäktas då den faller in under det som i lagtexten benämns som liknande förhållanden är som utgångspunkt svårare att upptäcka förutsatt att deklaranten inte själv upplyser om det. Uppfattningen att det ligger på deklaranten själv att föra fram skäl för varför befrielse föreligger är därför stark och delas av Nowak. Han uttrycker att det i de allra flesta fall är den skattskyldige själv som har att föra fram bevisning för att en befrielsegrund föreligger.¹¹⁴ Riktigheten av denna uppfattning kan vidare utläsas ur praxis från Europadomstolen där det uttryckts att skyldigheten att beakta befrielsegrunderna enbart väcks i den mån omständigheterna i målet motiverar det. Bevisbördan för att det finns anledning att efterge skattetillägg ligger på skattebetalaren.¹¹⁵

Trots möjligheten som kommer med befrielsegrunderna att kunna ta hänsyn till det enskilda fallet borde avsaknaden av skuld samt det faktum att det i allra flesta fall ligger på den enskilde själv att föra fram skäl för varför personen ska befrias innebära att skattetillägg är att likställas med objektivt ansvar. Förhållandet som råder kan närmast beskrivas som att det föreligger en rättslig *presumption* att den skattskyldige gjort sig skyldig till ett klandervärt

¹¹¹ Halila, Leena, Lankinen, Veronica & Nilsson, Annika (2018) *Administrativa sanktionsavgifter: en nordisk komparativ studie*. Köpenhamn: Nordisk Ministerråd s. 207.

¹¹² Se Prop. 1971:10 s. 272 och prop. 2010/11:165 s. 970.

¹¹³ Se Prop. 1971:10 s. 272.

¹¹⁴ Nowak (2003) s. 365.

¹¹⁵ Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 p. 100 och Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 112.

beteende.¹¹⁶ Presumtionen kan visserligen *brytas* genom befrielsegrunderna men kräver i regel agerande från den skattskyldiges sida. Riktigheten av uppfattningen att skattetillägg är att jämföras med objektivt ansvar delas av Nowak.¹¹⁷ Likaså av Skatteverket.¹¹⁸ Till sist ska nämnas att det även av förarbeten framgår att ansvarsformen är strikt.¹¹⁹

3. OSKYLDIGHETSPRESUMTIONENS TILLÄMPLIGHET PÅ DET SVENSKA SKATTETILLÄGGSFÖRFARANDET

Av artikel 6 i Europakonventionen följer att det ska vara fråga om en prövning av civila rättigheter och skyldigheter eller förelägga en anklagelse för brott för att artikeln ska vara aktuell att tillämpa. Tillämpligheten av oskyldighetspresumtionen i artikelns andra punkt kräver anklagelse för brott.¹²⁰ För att det överhuvudtaget ska vara relevant att granska det svenska skattetilläggsförfarandets avsaknad av krav på skuld utifrån ett EKMR-perspektiv behöver därför tydliggöras hur det kommer sig att presumtionen är tillämplig på förfarandet fastän skattetillägg inte är en straffrättslig påföljd utan administrativ sanktion.¹²¹ Avsnitt 3 syftar till att redogöra för detta.

3.1. Begreppet “anklagelse för brott”

För att oskyldighetspresumtionen ska bli tillämplig krävs alltså att det föreligger en anklagelse för brott. Begreppet *anklagelse för brott* är ett autonomt sådant. Begreppet har således en självständig betydelse oberoende av vilket språk begreppet översätts till eller vilken rättslig klassificering konventionsstaten givit begreppet.¹²² I målet *Engel med flera mot Nederländerna* utvecklade Europadomstolen tre kriterier för att avgöra om ett förfarande utgör en anklagelse för brott, de s.k. *Engel-kriterierna*.¹²³ Den första av dessa kriterier är *den rättsliga klassificeringen av överträdelsen i nationell rätt*. Kriteriet innebär att den inhemska klassificeringen utgör utgångspunkten för bedömningen på så vis att om den nationella rätten klassificerar ett brott som straffrättsligt ska brottet även betraktas som straffrättsligt enligt konventionen.¹²⁴ Om ett förfarande inte klassificeras som straffrättsligt inom den nationella rätten innebär dock inte detta att det inte föreligger anklagelse för brott. Det innebär istället att det även blir aktuellt att titta på de två andra kriterierna.¹²⁵

¹¹⁶ Axén, Linderl, Annica & Leidhammar, Börje (2005) *Skattetillägg och rättssäkerheten- i ljuset av Europakonventionen*. Malmö: Liber ekonomi i samarbete med Ernst & Young s. 16-17.

¹¹⁷ Nowak (2003) s. 366.

¹¹⁸ Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning. När har en oriktig uppgift lämnats?* Hämtad 2023-09-28.

¹¹⁹ Prop. 2002/03:106 s. 86.

¹²⁰ Se lydelsen av artikel 6.2 Europakonventionen.

¹²¹ Se bl.a. prop. 2002/03:106 s. 113.

¹²² Engel m.fl. mot Nederländerna (5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72), dom den 8 juni 1976 p. 81.

¹²³ Engel m.fl. mot Nederländerna (5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72), dom den 8 juni 1976 p. 82-83.

¹²⁴ SOU 2001:25 *Skattetillägg m.m.* s. 144.

¹²⁵ Jfr. Garyfallou AEBE mot Grekland (93/1996/712/909) dom den 24 september 1997 p. 33 och Gestur Jónsson och Ragnar Halldór Hall mot Island (68273/14; 68271/14) dom den 22 december 2020 p. 77.

Dessa två kriterier är alternativa, varför det räcker att någon av dem är uppfylld för att anklagelse för brott ska anses föreligga.¹²⁶ Den ena av dem är *överträdelsens art*. Praxis från Europadomstolen visar att det framförallt är två faktorer som ska beaktas vid bedömningen kring detta kriteriet. Bestämmelsens räckvidd och bestämmelsens syfte.¹²⁷

Räckvidden är av betydelse på så vis att om bestämmelsen är adresserad till en viss grupp såsom exempelvis en viss typ av tjänstemän, utgör detta en indikation på att normen är att uppfattas som administrativ eller disciplinär. Är den däremot generellt utformad tyder detta på att den är att uppfattas som straffrättslig. Den andra faktorn är bestämmelsens syfte. Är syftet med att sanktionera att avskräcka och bestraffa talar detta för att det rör sig om ett straffrättsligt förfarande. Om syftet istället är att kompensera för en skada talar detta emot.¹²⁸

Det sista engel-kriteriet Europadomstolen beaktar vid bedömningen kring om det föreligger en anklagelse för brott är *sanktionens art och stränghet*. Utgångspunkten är den påföljd som riskerar att utdömas och inte den påföljd som faktiskt döms ut. Med sanktionens art förstås vad den består i. Om sanktionen går ut på frihetsberövande anser domstolen som huvudregel att sanktionen är så allvarlig att överträdelsen är av straffrättslig karaktär.¹²⁹ När sanktionen istället är av ekonomisk art såsom påförande av böter är sanktionen i många fall möjlig att omvandla till frihetsberövande varför även dessa påföljder motiverar att artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig.¹³⁰

Vad gäller då för ekonomiska sanktioner som inte kan omvandlas till fängelsestraff? Europadomstolen har uttalat att avsaknad av möjlighet att omvandla böter till frihetsberövande inte är avgörande. Dessa uttalanden har dock gjorts i samband med kriteriet om överträdelsens art. Domstolen har nämligen inte funnits anledning att bedöma överträdelsen i ljuset av det tredje kriteriet eftersom den relativa bristen på stränghet inte kan förta överträdelsens kriminella natur.¹³¹ Ekonomiska sanktioner där fängelse inte utgör en del av straffskalan *kan* därför utgöra en anklagelse för brott. Frågan är vad som gäller för det svenska skattetilläggsförfarandet.

3.2. Praxis avseende oskyldighetspresumtionens tillämplighet på det svenska skattetilläggsförfarandet

År 2000 meddelade Regeringsrätten en dom där domstolen beskriver hur den ser på konventionens tillämplighet utifrån ovannämnda engel-kriterier. Mot bakgrund av att domen fått stor principiell betydelse för senare avgöranden kommer målet nu att beskrivas närmare. Målet är RÅ 2000 ref. 66 I men refereras ofta tillbaka till som Volvo-fallet.

¹²⁶ Se bl.a. Lutz mot Tyskland (9912/82) dom den 25 augusti 1987 p. 55; Garyfallou AEBE mot Grekland (93/1996/712/909) dom den 24 september 1997 p. 33; Gestur Jónsson och Ragnar Halldór Hall mot Island (68273/14; 68271/14) dom den 22 december 2020 p. 78.

¹²⁷ SOU 2001:25 s. 145.

¹²⁸ SOU 2001:25 s. 145.

¹²⁹ SOU 2001:25 s. 145-146.

¹³⁰ Se Weber mot Schweiz (11034/84) dom den 22 maj 1990 p. 34.

¹³¹ Kadubec mot Slovakien (5/1998/908/1120) dom den 2 september 1998 p. 52 och Lauko mot Slovakien (4/1998/907/1119) dom den 2 september 1998 p. 58.

Bakgrunden till domen var att AB Volvo redovisade ett underskott i bolagets inkomstdeklaration för inkomstår 1990. Skattemyndigheten fann ingen anledning att frånga bolagets redovisning vid taxeringsbeslutet för år 1991, varför myndigheten godkände deklarationen såsom den var inlämnad. Vid ett senare tillfälle gjordes dock en revision av bolaget. Under tiden som revisionen pågick ifrågasatte skattemyndigheten bolagets avsättning till internvinstkonto. Mot bakgrund av revisionen startades en omprövning av 1991 års taxeringsbeslut. I beslutet som skattemyndigheten lämnade med anledning av omprövningen medgavs inget avdrag för avsättning till internvinstkonto. Den felaktigt redovisade avsättningen ansågs vidare utgöra en oriktig uppgift varför det beslutades att bolaget skulle påföras skattetillägg. AB Volvo överklagade och målet nådde hela vägen upp till Regeringsrätten.

Angående den principiella frågan om det svenska skattetilläggsförfarandet omfattas av tillämpningsområdet av artikel 6 EKMR inledde Regeringsrätten med att hänvisa till Europadomstolens tidigare avgöranden där man tillämpat de tre engel-kriterierna för att avgöra vad som utgör en anklagelse för brott i konventionens mening. Regeringsrätten gick sedan igenom varje kriterium var för sig. Gällande *den rättsliga klassificeringen av överträdelsen i nationell rätt* framförde Regeringsrätten att skattetillägg vid ett flertal tillfällen inom svenskt lagstiftningsarbete beskrivits som en straffliknande administrativ påföljd.¹³² Avsaknaden av krav på skuld tillsammans med det faktum att sanktionen i visst avseende har en vitesfunktion och att sanktionen inte kan omvandlas till fängelse har dock gjort att man tidigare inte ansett att sanktionen kan klassificera sig som ett straff utan som en administrativ skattesanktion. Klassificeringen utgör därför inte tillräcklig grund för att det ska anses föreligga en anklagelse för brott i konventionens mening.

Vad gäller *överträdelsens art* framförde Regeringsrätten att de svenska reglerna kring skattetillägg är generellt utformade. Följaktligen träffar de alla skattebetalare i Sverige. Syftet med att sanktionerna är dessutom att åstadkomma ett tryck på skattebetalarna att från första början uppfylla sina åtaganden enligt svensk skattelagstiftning på ett korrekt sätt. Regeringsrätten lyfte också fram att det nuvarande systemet ersatte det tidigare rent straffrättsliga förfarandet. Detta tillsammans med att *sanktionens art och stränghet* i form av att det inte finns någon övre gräns för hur högt skattetillägg kan uppgå till talade enligt Regeringsrätten för att det ska anses vara tal om en anklagelse för brott. Regeringsrätten framförde vidare att även om Europadomstolen tidigare beskrivit engel-kriterierna som alternativa hade domstolen i senare avgöranden framfört att detta inte utesluter en kumulativ metod när kriterierna var för sig inte leder till en tillfredsställande slutsats kring det aktuella förhållandet. Vid en samlad bedömning fann Regeringsrätten därför att det svenska skattetilläggsförfarandet föll in under tillämpningsområdet för artikel 6 i Europakonventionen.

Denna ställning vidhöll domstolen i två ytterligare mål som meddelades under perioden.¹³³ Samma bedömning gjordes av Högsta domstolen i NJA 2000 s. 622 då domstolen, mot

¹³² I domen hänvisas till SOU 1993:40. *Fri- och rättighetsfrågor: Inkorporering av Europakonventionen Del B* s. 47 och prop. 1975/76:209, *Om ändring i regeringsformen* s. 125.

¹³³ Se RÅ 2000 ref. 66 II och RÅ 2001 not. 9.

bakgrund av praxis från Europadomstolen, uttalade att “starka skäl talar för att artikel 6 är tillämplig även på det svenska skattetilläggsförfarandet”. Även senare avgöranden från svenska överrätter visar på samma bedömning.¹³⁴ Europadomstolen har likväl uttryckt att karaktären av skattetillägg är avskräckande och bestraffande i sådan utsträckning att påförandet av skattetillägg är att likställas med en anklagelse för brott i konventionens mening.¹³⁵ Frågan om konventionens *tillämplighet* på det svenska skattetilläggsförfarandet får därför anses vara klart utredd.

4. PRAXIS AVSEENDE DET SVENSKA SKATTETILLÄGGSFÖRFARANDETS FÖRENLIGHET MED EUROPAKONVENTIONENS OSKYLDIGHETSPRESUMTION

Även om frågan om konventionens *tillämplighet* på det svenska skattetilläggsförfarandet får anses vara klart utredd kan desamma inte sägas angående förfarandets *förenlighet* med konventionen. Åtminstone inte ännu. Som konstaterades inledningsvis i detta arbete står oskyldighetspresumtionen för den enskildes rätt att betraktas som oskyldig fram till dess att motsatsen är bevisad. Den som har att bevisa skuldfrågan är åklagaren. En nästintill oundviklig fråga som tar form med anledning av detta är hur oskyldighetspresumtionen ställer sig till det fall då någon påförs straff utifrån objektiva grunder. Objektivt ansvar kännetecknas ju av ansvar oberoende av skuld eller andra subjektiva förhållanden. Kan rätten att betraktas som oskyldig fram till dess skuldfrågan blivit klarlagd verkligen anses respekteras i ett förfarande som överhuvudtaget inte uppställer något krav på skuld? Det vill säga då sanktion påförs utifrån presumtionen att personen i fråga, under icke ursäktliga förhållanden, gjort sig skyldig till något klandervärt. Här finns ju ingen skuld för åklagaren att bevisa. Den förutsätts istället finnas där.¹³⁶

Frågan om det objektiva ansvarets förenligt med Europakonventionens oskyldighetspresumtion har behandlats av Europadomstolen vid ett flertal tillfällen.¹³⁷ Ett mål som ofta refereras tillbaka till i sammanhanget är *Salabiaku mot Frankrike*.¹³⁸ Mot bakgrund av den principiella betydelse som avgörandet fått kommer målet att beskrivas närmare här nedan. Därefter följer en beskrivning av det mål där tolkningen kring konventionen och det objektiva ansvaret som domstolen gjorde i *Salabiaku mot Frankrike* bekräftades. I samband härmed lyfts praxis där såväl svensk domstol som Europadomstolen uttalat sig kring det svenska skattetilläggsförfarandets förenlighet med oskyldighetspresumtionen. Avsnittet

¹³⁴ Se NJA 2013 s. 502 p. 34 och HFD 2013 ref. 71 där en referens görs till den bedömning kring artikelns tillämplighet som gjordes i RÅ 2000 ref. 66 I.

¹³⁵ Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 p. 64-71 samt Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 75-82.

¹³⁶ Nowak (2003) s. 366.

¹³⁷ Se bl.a. Grayson och Barnham mot Storbritannien (1995/05; 15085/06) dom den 23 september 2008; G.I.E.M. S.R.L. m.fl mot Italien (1828/06; 34163/07; 19029/11) dom den 28 juni 2018; Busuttil mot Malta (48431/18) dom den 3 juni 2021.

¹³⁸ Grayson och Barnham mot Storbritannien (1995/05; 15085/06) dom den 23 september 2008 p. 40; G.I.E.M. S.R.L. m.fl mot Italien (1828/06; 34163/07; 19029/11) dom den 28 juni 2018 p. 243; Busuttil mot Malta (48431/18) dom den 3 juni 2021 p. 47.

avslutas sedan med sammanfattande kommentarer med anledning av Europadomstolens uttalanden.

4.1. Oskyldighetspresumtionen och objektivt ansvar

4.1.1. Salabiaku mot Frankrike¹³⁹

Bakgrunden till *Salabiaku mot Frankrike* var att en man försökte gå igenom den franska tullen med en väska innehållande cannabis. När mannen ertappades försvarade han sig med att han tagit fel väska och att han därför omöjligt kunnat veta om väskans innehåll. Fransk författning kring tull föreskrev vid tillfället att personer i situationer som denna skulle presumeras vara skyldiga till smuggling. Det fanns därför ingen anledning att utreda om personen i fråga haft uppsåt. Uppsåt förutsågs finnas. Enda möjligheten för en person att häva skuldpresumtionen och därigenom undgå straffansvar var att visa att det förelåg force majeure. Personen i fråga behövde alltså visa på att det förelåg en händelse utanför dennes kontroll. Fransk domstol fann inte att mannen lyckats visa detta varför han fälldes för smuggling. Salabiaku överklagade domen till Europadomstolen då han menade att Frankrike gjort sig skyldig till brott mot såväl artikel 6.1 som artikel 6.2 i Europakonventionen genom att låta skuldpresumtionen vara en del av den franska regleringen kring smuggling.¹⁴⁰

Angående det franska förfarandets förenlighet med oskyldighetspresumtionen inledde Europadomstolen med att klargöra att Europakonventionens oskyldighetspresumtion inte ska tolkas som att den principiellt förbjuder förekomsten av skuldpresumtioner. Däremot måste de skuldpresumtioner som upprättas hållas *inom rimliga gränser*. Konventionsstater som upprättar skuldpresumtioner måste förstå betydelsen av vad som står på spel i och med existensen av presumtionen samt se till att rätten till försvar fortsatt garanteras trots presumtion.¹⁴¹ Därefter fortsatte domstolen med att belysa att det var åklagarens uppgift att bevisa innehavet av narkotikan och att den franska rätten innehöll en verklig möjlighet för mannen att exculpera sig genom att påvisa force majeure. Salabiaku hade dock varken lyckats motbevisa innehavet av narkotikan eller omständigheter som gjorde att force majeure skulle anses föreligga.¹⁴² Mot bakgrund av att fransk domstol varit försiktig vid sin tillämpning av presumtionsregeln likväl att franska domstol sett till att inte använda skuldpresumtionen per automatik fann Europadomstolen att den franska presumtionen rörande skuld inte tillämpats på så sätt att Frankrike kunde anses ha agerat i strid med konventionen.¹⁴³

4.1.2. Pham Hoang mot Frankrike

Som tidigare nämnt bekräftades tolkningen av oskyldighetspresumtionen som Europadomstolen gjorde i Salabiaku-fallet i ett senare fall vid namn *Pham Hoang mot Frankrike*.¹⁴⁴ Bakgrunden till målet var att Pham Hoang befann sig vid sin parkerade bil när

¹³⁹ Salabiaku mot Frankrike (10519/83) dom den 7 oktober 1988.

¹⁴⁰ Salabiaku mot Frankrike (10519/83) dom den 7 oktober 1988 p. 8-22.

¹⁴¹ Salabiaku mot Frankrike (10519/83) dom den 7 oktober 1988 p. 28.

¹⁴² Salabiaku mot Frankrike (10519/83) dom den 7 oktober 1988 p. 29.

¹⁴³ Salabiaku mot Frankrike (10519/83) dom den 7 oktober 1988 p. 30.

¹⁴⁴ Pham Hoang mot Frankrike (13191/87) dom den 25 september 1992.

han, tillsammans med fyra andra män, blev gripen av fransk polis. Vid gripandet hade två av de andra männen närmast sig Pham Hongs bil. På sig hade de två männen haft väskor innehållande bland annat heroin. Till följd av upptäckterna åtalades Pham Hoang för narkotikabrott enligt fransk strafflag och för import av olaga gods enligt fransk tulllag.

Eftersom åklagaren inte lyckats presentera tillräckligt med bevis för att beviskraven för narkotikabrott kunde anses vara uppfyllda i enlighet med fransk strafflag friades Pham Hoang från dessa anklagelser. Fransk tulllag uppställde emellertid inte lika höga krav på bevisning som strafflagen gjorde. Enligt tullagen gällde objektivt ansvar för innehav av smuggelgods. Vid det fall narkotika tagits i beslag låg bevisbördan på innehavaren av narkotikan eller den som haft intresse av att undandra sig tull i samband med olaglig import. Precis som i *Salabiaku mot Frankrike* var den enda möjligheten att häva skuldpresumtionen att visa att det förelåg force majeure. Fransk domstol fann inte att mannen lyckats visa på att det förelåg force majeure, varför han dömdes. Mannen överklagade domen till Europadomstolen då han menade att franska staten gjort sig skyldig till brott mot såväl artikel 6.1 som artikel 6.2 Europakonventionen. Angående artikel 6.2 anförde han att han blivit dömd på grund av flera skuldpresumtioner som varit i strid med oskyldighetspresumtionen.¹⁴⁵

Avseende frågan om Frankrike tillämpat lagen i strid med oskyldighetspresumtionen gjorde domstolen först en hänvisning till *Salabiaku*-fallet och påpekade att domstolen där förklarat att skuldpresumtioner inte är förbjudna men måste hållas inom rimliga gränser för att anses förenliga. De rimliga gränserna ska ta hänsyn till vad som står på spel och säkra att rätten till försvar fortsatt garanteras. Domstolen fortsatte sedan och gjorde gällande att Pham Hoang haft möjlighet att försvara sig genom att lägga fram skäl för varför force majeure förelegat. Det hade således inte varit omöjligt för Pham Hoang att bryta presumtionen. Någon invändning om force majeure hade emellertid inte gjorts. Den franska domstolen hade inte heller tillämpat de skuldpresumtioner som den inhemska lagen innehöll då de lagfört Pham Hoangs skuld. Istället hade de gjort en avvägning kring den bevisning som presenterats, bedömt bevisningen noggrant och grundat sin bedömning av skuld på grundval av denna. Europadomstolen fann därför inte att något brott mot oskyldighetspresumtionen förelåg.¹⁴⁶

4.2. Oskyldighetspresumtionen och det svenska skattetilläggsförfarandet

Som varit möjligt att utläsa i avsnitt 4.1 har Europadomstolen uttalat sig om att skuldpresumtioner inte nödvändigtvis utgör ett brott mot konventionens lydelse så länge de hålls inom rimliga gränser. Straff som påförs på grundval av objektivt ansvar behöver således inte stå i strid med oskyldighetspresumtionen. En följdfråga som uppstår med anledning av Europadomstolens uttalanden om rimliga gränser är dock vad som räknas som inom dessa. I *Salabiaku*-målet gjorde Europadomstolen bedömningen att Frankrike hållit sig inom rimliga gränser då *Salabiaku* haft en verklig möjlighet att exculpera sig och fransk domstol inte använt skuldpresumtionen per automatik. I *Pham Hoang*-målet ansågs Frankrike återigen ha hållit sig inom gränserna då Pham Hoang haft en verklig chans att exculpera sig och

¹⁴⁵ Pham Hoang mot Frankrike (13191/87) dom den 25 september 1992 p. 8-26.

¹⁴⁶ Pham Hoang mot Frankrike (13191/87) dom den 25 september 1992 p. 33-36.

domstolen gjort en noggrann bedömning. Kan detsamma uttryckas gällande den svenska tillämpningen vid skattetillägg? Frågan om det svenska skattetilläggsförfarandets förenlighet med oskyldighetspresumtionen har behandlats av både Regeringsrätten och Europadomstolen. Vad gäller Regeringsrättens uttalanden är det återigen Volvo-fallet som är av särskild betydelse i sammanhanget varför målet ännu en gång kommer lyftas. Därefter följer en beskrivning av vad Europadomstolen uttalade i de två betydelsefulla fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige*.

4.2.1. RÅ 2000 ref. 66 I

Efter det att domstolen klarlagt att artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet gick domstolen vidare till den principiella frågan om förfarandets förenlighet med konventionens oskyldighetspresumtion. Regeringsrätten inledde då med att referera till tidigare nämnda Salabiaku-fallet och Pham Hoang-fallet och lyfte fram att Europadomstolen uttalat att skuldpresumtioner förekommer inom alla rättssystem. Existensen av skuldpresumtioner utgör inte nödvändigtvis ett konventionsbrott utan kan vara förenliga så länge de hålls inom rimliga gränser. Mot bakgrund av dessa uttalanden gjorde Regeringsrätten en förutsägelse av hur Europadomstolen skulle komma att bedöma det svenska skattetilläggsförfarandets förenlighet. Regeringsrätten framförde då att det får hållas sannolikt att Europadomstolen skulle uppställa liknande krav som etablerades i Salabiaku-fallet. För att förfarandet ska anses hållas inom rimliga gränser förutsätts således att ansvar inte utkrävs per automatik så fort som de objektiva grunderna föreligger. Liksom möjligheten att åberopa force majeure måste det svenska systemet erbjuda någon form av försvar uppbyggt på subjektiva förhållanden.

Regeringsrätten konstaterade att påförandet av skattetillägg sker i administrativ ordning utan krav på skuld. Trots avsaknaden av skuld står det svenska skattetilläggsförfarandet däremot inte helt utan hänsyn till subjektiva förhållanden. Befrielsegrunderna finns och är tillgängliga för den enskilde att åberopa för att undgå ansvar. Enligt Regeringsrättens mening kunde befrielsegrunderna visserligen inte helt jämföras med de ansvarsförutsättningar som subjektiva rekvisit i form av uppsåt och aktsamt utgör inom straffrätten. Däremot kan de på liknande sätt erbjuda den enskilde ett sätt att undgå ansvar. Regeringsrätten kom därför fram till slutsatsen att det inte förelåg någon konflikt mellan det svenska systemet och oskyldighetspresumtionen. Det stod ju den enskilde fritt att framföra omständigheter som talade för att det förelåg grund för befrielse. Därigenom fritt att försvara sig med hjälp av hänvisning till subjektiva förhållanden. Ett sista tillägg domstolen gjorde angående frågan om förfarandets förenlighet med oskyldighetspresumtionen var dock att konventionsförenlighet förutsätter att domstolarna, vid sin tillämpning av bestämmelserna kring skattetillägg, ser till att det verkligen sker en *nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning i varje enskilt fall* ifall förutsättningar för att befria den enskilde från skattetillägg med stöd av befrielsegrunderna är tillhanda.¹⁴⁷

¹⁴⁷ RÅ 2000 ref. 66 I.

4.2.2. Janosevic mot Sverige och Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige

Regeringsrätten behövde inte vänta länge innan det blev möjligt att utläsa om domstolens förutsägelse var korrekt. Bara efter två år meddelade Europadomstolen dom i två fall där frågan om förenligheten togs upp. Målen är *Janosevic mot Sverige* och *Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige*.¹⁴⁸ Europadomstolens uttalanden kring frågan om förfarandets förenlighet med oskyldighetspresumtionen är näst intill ordagrant densamma i målen varför de med fördel kan återges tillsammans. Bakgrunden till målen är också likartade men skiljer sig något.

Bakgrunden till Janosevic-målet var att skattemyndigheten i Stockholms län, som ett led av en omfattande utredning av taxioperatörer, genomförde en revision av det taxiföretag som bedrevs av Janosevic under hösten 1995. Under revisionen upptäckte myndigheten vissa oriktigheter i de skattedeklarationer som företaget lämnat in för taxeringsår 1994. Mot bakgrund av oriktigheterna fattade skattemyndigheten beslut om att höja Janosevics inkomstskatteskyldighet, moms och arbetsgivaravgifter. Till följd av oriktigheterna ansågs Janosevic också lämnat oriktiga uppgifter varför Skattemyndigheten påförde skattetillägg.¹⁴⁹ Janosevic var inte nöjd med besluten eller hur förfarandet gått till varför han överklagade besluten både enligt inhemsk rättsordning och till Europadomstolen. I sin ansökan till Europadomstolen anförde han bland annat att tillvägagångssättet att Skattemyndigheten verkställt sitt beslut om upptaxering och skattetillägg innan dess att en domstol avkunnat dom gällande saken utgjorde ett brott mot konventionens sjätte artikel. Delvis på grund av att hans rätt att betraktas som oskyldig fram till dess att hans skuld lagligen fastställts inte beaktats.¹⁵⁰

På samma sätt som Janosevic-målet uppkom Västberga taxi aktiebolag och Vulic-målet som en konsekvens av den omfattande utredning av taxioperatörer som genomfördes av skattemyndigheten i Stockholms län under mitten av 1990-talet. Under revisionen upptäckte myndigheten, liksom i Janosevic-målet, oriktigheter i de skattedeklarationer som aktiebolaget lämnat för taxeringsåret 1994. Beslut fattades därför att revidera upp den i skattedeklarationerna angivna siffran för verksamhetens omsättning. Därtill påfördes bolaget skattetillägg. Mot bakgrund av det som framkom vid revisionen av Västberga taxi AB beslutade skattemyndigheten också att höja direktören av aktiebolagets skatteskyldighet. Liksom aktiebolaget ålades Vulic att betala skattetillägg då han lämnat oriktiga uppgifter genom att redovisa sin inkomst med för låga belopp.¹⁵¹ Aktiebolaget och Vulic överklagade besluten till Europadomstolen då de, i likhet med Janosevic, hävdade att tillvägagångssättet av skattemyndigheten att verkställa sina beslut om upptaxering och skattetillägg innan dess en dom avkunnats utgjorde brott mot artikel 6.1 och 6.2 Europakonventionen. Vidare

¹⁴⁸ Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 och Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002.

¹⁴⁹ Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 p. 8-9.

¹⁵⁰ Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 p. 59.

¹⁵¹ Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 8-36.

hävdade de att oskyldighetspresumtionen åsidosatts mot bakgrund av faktum att skattetillägg påförts enbart på objektiva grunder.¹⁵²

Avseende den principiella frågan om skattetilläggsförfarandets förenlighet med oskyldighetspresumtionen hänvisade Europadomstolen till Salabiaku-fallet och konstaterade att domstolen där framfört att skuldpresumtioner, såsom den som skattetilläggsförfarandet är uppbyggt på, inte behöver vara konventionsstridiga förutsatt att de hålls inom rimliga gränser. Klaganden i de båda fallen hade förvisso ställts inför en presumtion som var svår att bevisa felaktigheten av. Möjligheten hade däremot inte varit helt utelämnad. I och med existensen av befrielsegrunderna hade de inte lämnats utan möjlighet till försvarsmedel. Genom att åberopa omständigheter och lägga fram bevisning för varför befrielsegrund(er) föreligger kunde klagande helt eller delvis undgå ansvar.¹⁵³

Domstolen fortsatte sedan och beskrev att den, i sin bedömning kring förenligheten, tagit hänsyn till svenska statens ekonomiska intresse i frågan då skatt utgör statens huvudsakliga inkomstkälla. För att möjliggöra upprätthållandet av ett effektivt beskattningssystem, som till huvudsak förlitar sig på att de uppgifter som de skattskyldiga själva lämnar är riktiga, är det vitalt att det finns någon typ av sanktion mot de som lämnar felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Därtill kräver det stora antal deklARATIONER som myndigheten årligen har att granska standardiserade regler. Inte minst för att säkerställa en enhetlig och förutsebar hantering.¹⁵⁴

I ljuset av det nyss framförda samt med särskild vikt fäst vid att den svenska regleringen faktiskt erbjuder möjlighet till försvar byggt på subjektiva förhållanden likväl att ett effektivt system för beskattning har betydelse för Sveriges ekonomiska intressen kom Europadomstolen fram till att presumtionen i det svenska skattetilläggsförfarandet förhöll sig inom det som domstolen tidigare anfört om rimliga gränser. Janosevic, aktiebolaget och Vulic hade alla tre haft möjlighet att försvara sig med befrielsegrunderna. Någon sådan invändning hade emellertid inte gjorts varför brott mot oskyldighetspresumtionen inte ansågs föreligga. Europadomstolen avslutade dock sitt anförande med en ytterligare hänvisning. Den här gången till Volo-målet och betonade, liksom Regeringsrätten, att konventionsenlighet förutsätter att domstolen ser till att det sker en *nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning i varje enskilt fall* ifall förutsättningarna för att helt eller delvis befria någon från skattetillägg är tillhanda.¹⁵⁵

4.3. Sammanfattande kommentarer med anledning av Europadomstolens uttalanden

Som tidigare delar av avsnitt 4 visat på verkar såväl Regeringsrätten som Europadomstolen vara av uppfattningen att befrielsegrunderna ger hela det svenska skattetilläggsförfarandet

¹⁵² Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 64.

¹⁵³ Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 p. 101-102 och Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 113-114.

¹⁵⁴ Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 p. 103 och Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 115.

¹⁵⁵ Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 p. 104 och Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 116.

legalitet i förhållande till konventionens oskyldighetspresumtion. Här bör påpekas att båda domarna är från tidigt 2000-tal. Det kan därför ifrågasättas vilken betydelse domstolarnas uttalanden ska tillmätas på dagens rättsläge i och med att det gått mer än 20 år sedan domarna meddelades. Till saken hör att uttalandena som domstolarna lämnade i Volvo-målet och *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga taxi AB och Vulic mot Sverige* senare togs upp i prop. 2002/03:106 och banade väg för att bestämmelsen kring befrielse fick en bredare och tydligare ordalydelse.¹⁵⁶ Detta förarbetsuttalande hänvisas tillbaka till i bland annat HFD 2020 ref. 56 då man uttrycker att prövningen kring befrielse ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv.¹⁵⁷ Domstolarnas tolkning kring förfarandets förenlighet med konventionen får därför anses leva kvar än idag trots det att det gått mer än 20 år sedan domarna avkunnades.

På så vis kan frågeställningen som arbetet har som avsikt att ge besked i anses besvarad. Att befrielsegrunderna finns och är tillgängliga för den enskilde att använda räcker för att den svenska hanteringen av skuld i skattetilläggsförfarandet ska anses helt förenlig med Europakonventionens oskyldighetspresumtion. Det finns dock en aspekt av Regeringsrättens och Europadomstolens uttalanden som gör att detta svar inte upplevs som helt tillfredsställande. De båda lyfter fram att konventionsenlighet förutsätter att de inhemska domstolarna gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning i varje enskilt fall ifall det föreligger grund för befrielse. Då det uppställs krav på att utdelandet av skattetillägg inte sker per automatik utan som ett led av en noggrann bedömning i varje enskilt fall innebär detta att frågan behöver diskuteras ytterligare. Svaret på i vilken utsträckning skattetilläggsförfarandet är förenligt med konventionen blir nämligen beroende av om det svenska förfarandet verkligen garanterar detta.

För fortsatt diskussion behöver tolkning göras kring vad Regeringsrätten och Europadomstolen menar med att *domstolen* i sin tillämpning ska göra en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning. Innebär detta att förutsättningen enbart gäller domstolarna eller har även Skatteverket att göra en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning när de påför skattetillägg? Enligt min mening finns det två alternativa tolkningar att göra utifrån uttalandet. Den ena är att Skatteverket är att räknas som domstolsverksamhet, varför förutsättningen även gäller myndighetens verksamhet. Tolkningen är inte otänkbar i och med att både Regeringsrätten och Europadomstolen uttalat sig om att påförandet av skattetillägg utgör ett straff och att förfarandet faller in under tillämpningsområdet av artikel 6 EKMR. Då det är Skatteverket som först påför straffet är det möjligt att argumentera för att myndigheten är att betraktas som första instans i förfarandet varför förutsättningen även borde gälla myndighetens tillämpning. Denna tolkning har Skatteverket själva gett uttryck för då myndigheten, i ett ställningstagande från 2022, uttrycker att Europadomstolen i *Janosevic mot Sverige* och *Västberga taxi AB och Vulic mot Sverige* påpekat betydelsen av att *Skatteverket* gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning i varje enskilt fall om det föreligger förutsättningar att helt eller delvis befria från skattetillägg.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Detta för att skapa förutsättningar för en mer nyanserad bedömning, se prop. 2002/03:106 s. 87 och s. 137.

¹⁵⁷ HFD 2020 ref. 56 p. 18.

¹⁵⁸ Skatteverket (2022) Ställningstagande, *Befrielse från skattetillägg när det felaktigt har gjorts avdrag för nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar m.m.*, Dnr: 8-1957693.

Den andra tolkningen är att det enbart är upp till domstolarna att se till att förutsättningen uppfylls. Med andra ord så gäller kraven inte för Skatteverkets verksamhet. Inte heller denna tolkning är otänkbar i och med att praxis från Europadomstolen tyder på att myndigheter får besluta om avgifter med straffrättslig karaktär utan det att det anses stå i strid med rätten till domstolsprövning, förutsatt att besluten *kan överklagas till domstol* och att domstolen uppfyller de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 EKMR.¹⁵⁹ Utifrån dessa uttalanden verkar Europadomstolen vara av uppfattningen att den enskildes möjlighet att överklaga ett myndighetsbeslut till domstol läker att straffliknande sanktioner påförs på myndighetsnivå. När Europadomstolen, genom hänvisning till Volvo-målet, återigen använder “the courts” och inte “the authorities” eller liknande när den uttrycker vem som behöver göra en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning framstår det som att domstolen återigen är av uppfattningen att ett påförande på myndighetsnivå läks genom möjligheten till domstolsprocess. Att myndighetens straffliknande beslut läks genom möjligheten att överklaga nämns också uttryckligen i både Volvo-målet, Janosevic-målet och Västberga/Tulic-målet.¹⁶⁰

Mot bakgrund av ovanstående ligger det närmare till hands att bedöma den sistnämnda tolkningen som den rätta. Nedanstående del av uppsatsen kommer därför utgå från att förutsättningen ska förstås som att den bara gäller domstolarna. Skatteverkets tillämpning blir istället förenlig med presumtionen bara genom möjligheten att överklaga myndighetens beslut till domstol. Den efterföljande frågan blir därför om domstolarna verkligen kan anses tillgodose Europadomstolens förutsättning i sin tillämpning. Som visat utgör detta inte bara ett krav för att *domstolens tillämplighet* ska anses förenlig med konventionen utan även *hela förfarandet* som sådant då Skatteverkets beslut bara läks genom möjlighet att överklaga om alla rättssäkerhetsgarantier i artikel 6 EKMR är uppfyllda i domstolens verksamhet. Oskyldighetspresumtionen är som bekant en del av dessa. Nästkommande avsnitt syftar därför till för att undersöka hur domstolens hantering av befrielsefrågan ser ut.

5. EMPIRISK UNDERSÖKNING

Följande avsnitt presenterar resultatet av den empiriska undersökningen. Inledningsvis återges resultatet gällande kravet om icke-restriktivitet. Därefter redogörs för resultatet avseende kravet om nyansering. Till följd av avsnittets omfattande karaktär avslutas avsnittet med en sammanfattning av resultatets mest centrala delar.

5.1. Resultat angående restriktiviteten i förvaltningsrätternas avgöranden

Av de 100 avgöranden som varit föremål för granskning har förvaltningsrätterna bifallit klagandens överklagande och upphävt Skatteverkets beslut i de delar som avser skattetillägg helt i fyra fall. Ingen av dessa avgöranden grundar sig dock på att man funnit att en

¹⁵⁹ Se bl.a. Öztürk mot Tyskland (8544/79) dom den 21 februari 1984 p. 56; Bendenoun mot Frankrike (12547/86) dom den 24 februari 1994 p. 46; Flisar mot Slovenien (3127/09) dom den 29 september 2018 p. 33.

¹⁶⁰ RÅ 2000 ref. 66 I; Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002 p. 81-82; Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002 p. 93-94.

befrielsegrund gjort det oskäligt att ta ut skattetillägg.¹⁶¹ Då befrielsefrågan blir aktuell att utreda först efter det att alla förutsättningar för och eventuella undantag från att påföra skattetillägg utretts har frågan om befrielse inte behövt undersökas i dessa fall. Det kvarstår därför 96 fall där frågan om befrielse varit nödvändig att utreda.

Av dessa 96 mål finns det ytterligare fem fall där domstolen upphävt Skatteverkets beslut innehållande skattetillägg. Upphävandet sker dock enbart delvis. I samtliga avgöranden finns alltså någon form av beslutat skattetillägg som domstolen låtit stå kvar. För att synliggöra vad som avses kan nämnas FR 8168-22 m.fl.¹⁶² I målet hade Skatteverket påfört skattetillägg både för oriktig uppgift lämnad i samband med redovisning av avdrag för ingående moms och oriktig uppgift lämnad i samband med underlåtenhet att redovisa utgående moms. Förvaltningsrätten fann att bolaget gjort sannolikt att bolaget bedrivit momspliktig verksamhet varför de inte lämnat en oriktig uppgift gällande den ingående momsen. Överklagandet fick därför bifall i denna del och skattetillägget gällande ingående moms upphävdes. Skattetillägget för den oriktiga uppgiften i samband med redovisningen av den utgående momsen fick däremot stå kvar.¹⁶³

Det alla dessa fem fall har gemensamt är alltså att Skatteverket påfört skattetillägg till följd av *olika* felaktigheter eller underlåtenheter och att domstolen enbart upphävt beslutet om skattetillägg för *någon eller några* av dem. Inte heller i någon av dessa fall grundar sig upphävandet på att domstolen funnit skäl för befrielse.¹⁶⁴ I och med att det beslutas om att skattetillägget ändå delvis ska stå kvar i dessa fem fall har frågan om befrielse fortfarande varit aktuell att utreda i samtliga mål varför det fortfarande rör sig om totalt 96 fall där en bedömning kring befrielse behövs göras.

Av dessa 96 mål har Skatteverket redan medgett delvis befrielse i 23 st av fallen¹⁶⁵ I 17 av dem rör det sig om befrielse ned till tre fjärdedelar gällande arbetsgivaravgifter och/eller moms eftersom skattetilläggsgrundande ändringar av arbetsgivaravgifter och moms medför avdragsrätt vid inkomstbeskattning. I två fall har skattetillägget satts ned till tre fjärdedelar till följd av att uppgifterna om moms framgår av uppgifter från andra EU-länder eller uppgifter från Tullverket. Med andra ord har det förekommit uppgifter av avstämningskaraktär.¹⁶⁶ Därtill finns det två fall där skattetillägget satts ned till hälften till

¹⁶¹ Det har istället varit fråga om att grund för skönsbeskattning saknats, se förvaltningsrätten i Stockholm (2713-22) dom den 31 augusti 2023, att förutsättningarna för efterbeskattning inte varit uppfyllda och att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet väckts, se förvaltningsrätten i Stockholm (10423-20) dom den 17 oktober 2023 och förvaltningsrätten i Stockholm (14981-21) dom den 17 oktober 2023, eller att en oriktig uppgift aldrig lämnats, se förvaltningsrätten i Malmö (7396-22; 7402-22) dom den 3 juli 2023.

¹⁶² Förvaltningsrätten i Stockholm (8168-22; 8174-22; 8178-22; 17891-22) dom den 10 juli 2023.

¹⁶³ Förvaltningsrätten i Stockholm (8168-22; 8174-22; 8178-22; 17891-22) dom den 10 juli 2023 s. 20.

¹⁶⁴ Det har istället, utöver ovannämnda rättsfall, rört sig om kvittningsrätt, se förvaltningsrätten i Göteborg (11085-21; 11094-21; 11095-21; 11097-21; 11100-21; 11103-21; 11107-21; 11109-21; 11110-21) dom den 18 september 2023, att en oriktig uppgift inte bevisats, se förvaltningsrätten i Göteborg (5916-21; 5918-5920-21) dom den 12 september 2023, att det varit försent att ompröva inom ramen för ordinarie förfarande, se förvaltningsrätten i Växjö (2495-22; 4841-4842-22) dom den 14 juli 2023, eller att underlaget för skattetillägg sänkts då det beviljade avdraget för övriga utgifter ökat, se förvaltningsrätten i Stockholm (1459-23) dom den 29 juni 2023.

¹⁶⁵ Se bilaga 1.

¹⁶⁶ Förvaltningsrätten i Stockholm (8168-22; 8174-22; 8178-22; 17891-22) dom den 10 juli 2023 och förvaltningsrätten i Stockholm (18134-22) dom den 31 oktober 2023.

följd av att uppgifterna tillkommit Skatteverket genom informationsutbyte med andra länder vilket även det ses som uppgifter av avstämningskaraktär.¹⁶⁷ Till sist finns det även ett fall där hälften av den inkomst som klagande underlåtit att deklarerat ansågs vara utdelad till klagandens fru och ett fall där uppgifter från handelsbolagets deklaration ansågs ha avstämningskaraktär för delägarens deklaration.¹⁶⁸ Även om domstolen avslagit klagandes överklagande av Skatteverkets beslut om att påföra skattetillägg har domstolen, genom att inte ändra Skatteverkets beslut, medgett delvis befrielse i dessa 23 mål. Det är därför missvisande att utifrån resultatet påstå att domstolen aldrig medgett befrielse. Vad som kan utläsas är enbart att domstolen aldrig går emot Skatteverkets bedömning gällande befrielsefrågan.

5.2. Resultat angående antydning av nyansering i förvaltningsrätternas avgöranden

5.2.1. Avgöranden där det finns stöd för att bedömningen varit nyanserad

Undersökningen av avgörandena visar att 21 av de 96 fall där frågan kring befrielse behövt utredas innehåller en motivering som tyder på att domstolen gjort en nyanserad bedömning.¹⁶⁹ Sju av dessa kan kategoriseras in i gruppen till följd av att domstolen först och främst *bemöter* klagandes yrkanden eller framförda skäl för varför vissa subjektiva förhållanden ska medföra befrielse. Därutöver lyfter domstolen upp *andra grunder* som kan medföra befrielse och undersöker möjligheten till befrielse utifrån dessa grunder. Det vill säga utan det att den klagande själv framfört skäl för varför grunderna borde medföra befrielse. I samband härmed lyfter domstolen också *saker att beakta* vid bedömningen kring om en befrielsegrund är tillämplig genom att t.ex. hänvisa till förarbeten och praxis. Till sist är också *omfattningen* av motiveringen som ges kring befrielsefrågan så pass omfattande att hela framställningen uppfattas som att det gjorts en noggrann avvägning mellan olika omständigheterna och dess eventuella möjlighet till befrielse. För att lyfta ett exempel på avgörande som kategoriserats in här kan nämnas FR 23583-22 där ett bolag påförts skattetillägg till följd av att Skatteverket funnit att bolaget lämnat en oriktig uppgift genom att göra avdrag för räntor i strid med reglerna kring avdragsbegränsningar för negativa räntenetton.¹⁷⁰ Bolaget yrkade på att Skatteverkets beslut skulle upphävas i den del som avser skattetillägg. Till stöd för sin talan framförde bolaget bland annat att det finns grund för befrielse då agerandet inte inneburit en konkret risk för undanhållande av skatt.¹⁷¹

När förvaltningsrätten behandlar frågan om befrielse inleder domstolen med en hänvisning till lagen och lyfter att det där föreskrivs att det särskilt ska beaktas om avgiften står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten. Senare tar domstolen upp det som klagande

¹⁶⁷ Förvaltningsrätten i Göteborg (6362-23) dom den 4 september 2023 och förvaltningsrätten i Göteborg (2245-23) dom den 5 september 2023.

¹⁶⁸ Förvaltningsrätten i Göteborg (9503-22) dom den 27 juni 2023 och förvaltningsrätten i Stockholm (497-23) dom den 20 september 2023.

¹⁶⁹ Se bilaga 2.

¹⁷⁰ Förvaltningsrätten i Stockholm (23583-22) dom den 31 oktober 2023.

¹⁷¹ Förvaltningsrätten i Stockholm (23583-22) dom den 31 oktober 2023 s. 2.

själv framfört angående proportionaliteten och om att risken för skatteundandragande varit obetydlig. Genom en hänvisning till tidigare kammarrättsdom bemöter man yrkandena och avvisar befrielse mot denna bakgrund. Man uttrycker också att uppsåt inte spelar någon roll för bedömningen. Dock utan någon närmare redogörelse för varför. Därutöver lyfter domstolen att det även finns utrymme att beakta om felaktigheten eller passiviteten är ett resultat av en felbedömning av en regel eller betydelsen av faktiska förhållanden. Detta har bolaget inte själv gjort gällande varför man går utöver det som bolaget använt som förvar. Man skriver vidare att såväl uppgiftens art som uppgiftlämnarens kvalifikationer särskilt ska beaktas vid bedömningen kring om felbedömningen ska anses vara ursäktlig samt applicerar sedan dessa omständigheter på fallet och gör bedömningen att bolaget inte borde befrias på denna grund. Resonemanget avslutas med en hänvisning till förarbeten. Allt som allt indikerar motiveringen att man *vägt olika aspekter mot varandra* och gjort en *noggrann* bedömning kring befrielsegrundernas applicerbarhet på fallet.¹⁷² En motivering av mer eller mindre samma omfattning återkommer i sex fall.¹⁷³

Inte bara de fall där domstolen bemött det som klagande anfört, redogjort för tillämpligheten av någon annan grund än den som åberopats, framfört saker att beakta och presenterat allt detta på ett välutvecklat sätt har kategoriserats som att motiveringen ger stöd för en nyanserad bedömning. Även de fall då domstolen enbart *bemött* det som klagande framfört utan att lyfta andra befrielsegrunder eller nödvändigtvis tagit upp saker att beakta vid bedömningen kring applicerbarheten av befrielsegrunden har kategoriserats hit om motiveringen är framförd på ett så välutvecklat sätt att den inte kan annat än att tyda på att bedömningen varit nyanserad. Så är fallet för 14 av de totalt 21 avgöranden som räknas in under kategorin.¹⁷⁴

För att ge ett exempel kan nämnas FR 11260-23 där ett bolag påförts skattetillägg till följd av att bolaget redovisat ett för högt underskott av näringsverksamhet.¹⁷⁵ Bolaget yrkade på att de inte skulle påföras skattetillägg då det kan ses som ett straff och bolaget inte haft uppsåt. Bolaget menade vidare att de inte tjänat något på det fel som gjorts och att man haft stor stress till följd av Covid-19. Skattetillägget stod inte heller i proportion till det fel som gjorts.¹⁷⁶ Domstolen börjar sin framställning med att hänvisa till lagen och att det där föreskrivs att det särskilt ska beaktas om avgiften står i proportion till felaktigheten eller passiviteten. Genom att lyfta fram vad Regeringsrätten tidigare framfört angående vad som ska beaktas vid proportionalitetsbedömningen och sedan applicera dessa uttalanden på det aktuella fallet lämnar domstolen en motivering som måste betraktas som både underbyggd och som att den antyder att domstolens bedömning varit nyanserad.¹⁷⁷

Ett annat fall som utgör ett bra exempel är ett mål rörande en fysisk person som påförts skattetillägg till följd av den oriktig uppgift Skatteverket funnit att personen lämnat genom att inte redovisa den hyresintäkt som hon mottagit genom att låna ut sin bil till sin mammas

¹⁷² Förvaltningsrätten i Stockholm (23583-22) dom den 31 oktober 2023 s. 4-5.

¹⁷³ Se bilaga 2 del A.

¹⁷⁴ Se bilaga 2 del B.

¹⁷⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm (11260-23) dom den 21 september 2023.

¹⁷⁶ Förvaltningsrätten i Stockholm (11260-23) dom den 21 september 2023 s. 2.

¹⁷⁷ Förvaltningsrätten i Stockholm (11260-23) dom den 21 september 2023 s. 2-3.

bolag.¹⁷⁸ Klagande yrkade på att hon inte visste att inkomsten skulle tas upp i deklarationen och att hon inte fått information om detta när hon kontaktade skatteupplysning. Hon framförde vidare på att hon bara var 21 år gammal och att hon saknat uppsåt.¹⁷⁹ Förvaltningsrätten bemöter bara de omständigheter som den klagande menar utgör grund för befrielse men gör detta på ett välutvecklat sätt genom att lyfta saker som särskilt ska beaktas vid bedömningen kring till exempel deklarantens ålder.¹⁸⁰ Även detta mål hör därför till kategorin mål där det finns stöd att antyda att domstolens bedömning varit nyanserad.

5.2.2. Avgöranden där motiveringen är summarisk

Utifrån granskningen är det också möjligt att utläsa att domstolarna använt sig av olika uttryckssätt för frasen “det har inte kommit fram några omständigheter som medför befrielse från skattetillägg” som enda motivering i 38 av 96 fall där behov att utreda befrielsefrågan förelegat.¹⁸¹ I sju av dessa 38 fall har det antingen klart yrkats på befrielse och/eller framförts skäl för varför befrielse bör medges eller i övrigt framkommit vissa subjektiva omständigheter som skulle kunna medföra befrielse.¹⁸² I ett fall, FR 9728-22 m.fl., rörande ett bolag som påförts skattetillägg till följd av att Skatteverket, i samband med efterbeskattning, funnit att bolaget lämnat en oriktig uppgift framförde bolaget att det under alla omständigheter var fråga om en svår skatterättslig fråga varför felaktigheten var ursäktlig.¹⁸³ Skatteverket hade i sitt beslut satt ned skattetillägget till tre fjärdedelar till följd av avdragsrätt vid inkomstbeskattning. Efter det att domstolen återger att Skatteverket gjort denna nedsättning är det enda domstolen framför angående frågan om befrielse att “förvaltningsrätten anser att det inte har framkommit skäl för någon ytterligare befrielse utöver den av Skatteverket beslutade”.¹⁸⁴ Någon närmare förklaring för *varför* det som bolaget framfört inte utgör grund för befrielse lämnas inte.

Ett annat av de sju fallen är FR 4482-22.¹⁸⁵ Målet handlar om en fysisk person som påförts skattetillägg till följd av att den redovisning han inkommit med gällande hans näringsverksamhet bedömdes vara alltför bristfällig för att kunna ligga till grund för hans beskattning. Skatteverket påförde därför skattetillägg i samband med beslut om skönsbeskattning. Mannen framförde att felet uppkommit till följd av att personen som hjälpt honom med bokföringen inte var någon dataexpert. Hon trodde att dataprogrammet sparade avskrivningar och inventarier. Mannen framförde vidare att kravet inte stod i proportion till de misstag som gjorts.¹⁸⁶ När domstolen behandlar frågan om befrielse framför den att “det

¹⁷⁸ Förvaltningsrätten i Göteborg (7452-22) dom den 9 augusti 2023.

¹⁷⁹ Förvaltningsrätten i Göteborg (7452-22) dom den 9 augusti 2023 s. 2.

¹⁸⁰ Förvaltningsrätten i Göteborg (7452-22) dom den 9 augusti 2023 s. 4.

¹⁸¹ Se bilaga 3 del A.

¹⁸² Förvaltningsrätten i Jönköping (3664-22; 3665-22) dom den 18 september 2023; förvaltningsrätten i Jönköping (4482-22) dom den 20 oktober 2023; förvaltningsrätten i Malmö (9728-22; 9730-9737-22) dom den 21 juni 2023; förvaltningsrätten i Malmö (3198-22) dom den 30 juni 2023; förvaltningsrätten i Stockholm (3381-23) dom den 31 oktober 2023; förvaltningsrätten i Stockholm (3419-23; 3423-23) dom den 31 oktober 2023; förvaltningsrätten i Växjö (2503-22; 4843-4849-22) dom den 14 juli 2023.

¹⁸³ Förvaltningsrätten Malmö (9728-22; 9730-9737-22) dom den 21 juni 2023 s. 5.

¹⁸⁴ Förvaltningsrätten Malmö (9728-22; 9730-9737-22) dom den 21 juni 2023 s. 11.

¹⁸⁵ Förvaltningsrätten i Jönköping (4482-22) dom den 20 oktober 2023.

¹⁸⁶ Förvaltningsrätten i Jönköping (4482-22) dom den 20 oktober 2023. s. 1-2.

har inte kommit fram omständigheter som medför att (klagandes namn) ska befrias från skattetillägget”.¹⁸⁷ Inte heller här bemöts det som klagande anfört trots att detta skulle kunna innebära att en befrielsegrund är till handa. Här ska poängteras att målen, varken nu eller senare under framställningen, lyfts fram för att ifrågasätta riktigheten av bedömningen av att det inte finns grund för befrielse. Däremot måste det betraktas som anmärkningsvärt att domstolen inte ens tar upp det som klagande anförts eller lämnar någon närmare motivering kring *varför* personen inte ska befrias med stöd av det som framförts.

Utöver de 38 fall där domstolen motivering består av enstaka meningar där det kort förklaras att det inte framkommit några skäl för *varför* befrielse (i vissa fall ytterligare befrielse än den som Skatteverket redan medgett) ska medges finns det även tio fall där domstolen helt utelämnat att ta upp frågan om befrielse.¹⁸⁸ Det domstolen gör i dessa mål är istället att skriva att den gör samma bedömning som Skatteverket ifråga om påförandet av skattetillägg. Domstolen använder sig, med viss variation, av meningen “Vad (klagandes namn) anfört och vad som i övrigt framkommit föranleder ingen annan bedömning än den Skatteverket gjort”.¹⁸⁹ Det är inte möjligt att med säkerhet framföra att domstolen inte gjort en bedömning kring om någon befrielsegrund skulle kunna medföra befrielse i någon av de tio fallen. Däremot är det inte heller möjligt att utläsa motsatsen. Klaganden har således ingen möjlighet att veta *om* frågan lyfts.

Att domstolen enbart motiverar påförandet av skattetillägg genom att skriva att man gör samma bedömning som Skatteverket förekommer i ytterligare fyra fall.¹⁹⁰ I dessa är det däremot möjligt att åtminstone utläsa att domstolen beaktat frågan om befrielse. I ett av fallen, FR 6362-23, skriver man “det är (klagandes namn) som har att göra sannolikt att det finns skäl för befrielse från skattetillägget. Varken vad (klagandes namn) anför eller vad som i övrigt framkommit av utredningen i målet *ger skäl att sätta ner* skattetillägget utöver vad Skatteverket redan medgivit”.¹⁹¹ I ett annat mål, FR 3297-22, uttrycker man att “förvaltningsrätten instämmer i Skatteverkets bedömning att det inte finns några omständigheter som motiverar *mer befrielse* än vad Skatteverket redan beviljat”.¹⁹² I båda målen har delvis befrielse medgetts till följd av avdragsrätt i inkomstbeskattningen. Något mer än detta nämns dock inte i något av de fyra fallen.

Något som kan upplevas som extra anmärkningsvärt utifrån de totalt 14 fall där domstolen motiverat påförandet av skattetillägg genom att hänvisa till Skatteverkets bedömning och att man finner myndighetens bedömning som riktig är att sex av dem innehåller klara yrkanden på befrielse med stöd av befrielsegrund eller i övrigt innehåller skäl för *varför* det är aktuellt att diskutera frågan kring befrielse närmare.¹⁹³ Som exempel på det sistnämnda kan nämnas

¹⁸⁷ Förvaltningsrätten i Jönköping (4482-22) dom den 20 oktober 2023. s. 3.

¹⁸⁸ Bilaga 3 del B.

¹⁸⁹ Se exempelvis förvaltningsrätten i Uppsala (7461-22) dom den 4 juli 2023 s. 2.

¹⁹⁰ Förvaltningsrätten i Göteborg (6362-23) dom den 4 september 2023; förvaltningsrätten i Göteborg (1029-22) dom den 21 september 2023; förvaltningsrätten i Jönköping (3297-22) dom den 23 oktober 2023; förvaltningsrätten i Uppsala (3132-21) dom den 4 juli 2023.

¹⁹¹ Förvaltningsrätten i Göteborg (6362-23) dom den 4 september 2023 s. 4.

¹⁹² Förvaltningsrätten i Jönköping (3297-22) dom den 23 oktober 2023 s. 2.

¹⁹³ Förvaltningsrätten i Göteborg (6362-23) dom den 4 september 2023; förvaltningsrätten i Stockholm (6874-22; 6875-22) dom den 22 juni 2023; förvaltningsrätten i Stockholm (25365-22) dom den 14 september

två avgöranden, FR 4914-22 och FR 25365-22, där klaganden visserligen inte yrkat på befrielse till följd av (o)hälsa men då det i avgörandena framkommer att klaganden lider av somatiska sjukdomar. Domstolens motivering i det ena fallet består av att domstolen uttrycker att det som klaganden anfört och vad som i övrigt framkommit inte föranleder någon annan bedömning än den Skatteverket gjort.¹⁹⁴ Något närmare kring att deklarerantens (o)hälsa är något som ska beaktas vid bedömningen kring om det finns grund för befrielse återfinns inte. Frågan om befrielse tas aldrig upp. I det andra fallet använder sig förvaltningsrätten också av motiveringen att det inte kommit fram skäl att bedöma på annat sätt än vad Skatteverket gjort. Man skriver därefter att Skatteverket haft fog för att besluta om skattetillägg.¹⁹⁵ Att man beaktat den klagandes hälsotillstånd när man kommit fram till slutsatsen är inget som uttryckligen nämns.

Att domstolen lämnar en summarisk motivering kring befrielsefrågan fastän klaganden yrkar på befrielse med stöd av befrielsegrund eller att det i övrigt framkommit vissa subjektiva omständigheter som gör det aktuellt att diskutera befrielsefrågan fortsätter i ytterligare tolv fall.¹⁹⁶ I tre av dem är domstolens motivering snarlik den som lämnas i de fall då domstolen uttrycker att den håller med om Skatteverkets bedömning. Utan att bemöta *varför* de skäl som klagande lagt fram för sitt yrkande eller *varför* de subjektiva förhållanden som kommit fram inte medför befrielse i det aktuella målet avfärdar man idén om befrielse genom att kort skriva att det inte kommit fram något som skulle medföra hel eller delvis befrielse eller att det som förts fram ändrar bedömningen.

För att synliggöra denna typ av hanteringen kan lyftas två av tre fall där detta förekommer eftersom omständigheterna i de två målen är snarlika bara att det ena målet, FR 8030-21, gällde maken och det andra målet FR 8031-21, gällde maken. Klaganden hade påförts skattetillägg i samband med skönsbeskattning då klaganden inte tagit upp inkomst i sin inkomstdeklaration. Som grund för befrielse för båda fram att de är utländska medborgare och därför inte insatta i den enskildes skyldigheter gentemot myndigheten i form av dokumentationsskyldighet och liknande. Klagande framför vidare att Skatteverket inte övervägt att använda tolk fastän sådana behov förelegat.¹⁹⁷ I målen skulle det kunna vara aktuellt att föra en diskussion kring om felet kan ursäktas genom det som i lagen återges som *liknande fall* då klagande, på liknande sätt som den som är ung, har bristande kunskap och erfarenhet av att deklarerat.¹⁹⁸ Inget av det som klagande lyfter fram är dock något som utvecklas i motiveringen. Domstolen tar enbart upp att det som klagande fört fram inte ändrar domstolens bedömning att skattetillägg ska påföras samt att det inte kommit fram något annat

2023; förvaltningsrätten i Uppsala (3132-21) dom den 4 juli 2023; förvaltningsrätten i Uppsala (4914- 22) dom den 5 september 2023; förvaltningsrätten i Uppsala (515-23; 516-23) dom den 24 oktober 2023.

¹⁹⁴ Förvaltningsrätten i Uppsala (4914- 22) dom den 5 september 2023 s. 3.

¹⁹⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm (25365-22) dom den 14 september 2023 s. 3.

¹⁹⁶ Bilaga 3 del C.

¹⁹⁷ Förvaltningsrätten i Uppsala (8030-21) dom den 6 september 2023 s. 3 och förvaltningsrätten i Uppsala (8031-21) dom den 6 september 2023 s. 6.

¹⁹⁸ Jfr. prop. 1977/78:136 s. 206.

som skulle kunna medföra hel eller delvis befrielse.¹⁹⁹ Vad klagande lyft fram eller framförallt *varför* dessa omständigheter inte utgör grund för befrielse är inget som nämns.

I de resterande nio av tolv fall där domstolen också lämnat en summarisk motivering vad gäller befrielsefrågan tar domstolen upp vad klagande framfört eller vad som i övrigt framkommit. Därefter avslår domstolen frågan om befrielse med enstaka meningar. I ett mål gällande ett bolag som påförts skattetillägg till följd av oriktiga uppgifter gällande redovisningen av arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, inkomstbeskattning och moms hade Skatteverket beviljat bolaget befrielse ner till tre fjärdedelar gällande arbetsgivaravgifterna och moms. Målet är FR 10252-22 m.fl.²⁰⁰ Bolaget överklagade och framförde att skattetillägget borde sättas ned till följd av hälsa eller liknande förhållande bland annat till följd av den påverkan som företrädaren av bolagets brors insjuknande i missbruk haft på bolagets förmåga att uppfylla deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Likaså framfördes att företrädarens separation från sin fru och sina barn påverkat bolagets möjligheter att fullgöra sina skyldigheter gentemot myndigheten på ett korrekt sätt.²⁰¹ Förvaltningsrättens uttalande om befrielsefrågan lyder “förvaltningsrätten ska ta ställning till om det finns skäl för ytterligare befrielse. Bolaget har inte minst gjort gällande att eventuell felaktighet och/eller passivitet har berott på hälsa eller liknande förhållande. Även med beaktande av vad bolaget uppgett om bl.a. sjukdom och skilsmässa har det inte kommit fram att det är oskäligt att ta ut de skattetillägg som Skatteverket har gjort”.²⁰²

Av motiveringen kan vi utläsa att man har gjort en bedömning kring om omständigheterna kan medföra befrielse och kommit fram till att så inte är fallet. Återigen är det däremot inte möjligt att utläsa *varför* omständigheterna inte medför befrielse. Varken vi som utomstående part eller det bolag som faktiskt påförts straffet kan således veta vad domstolen grundar sin slutsats på.

I ett ytterligare fall gällande företrädaren av det nyss nämnda bolag, som också han påförts skattetillägg till följd av oriktig uppgift, framför klagande att om nu förvaltningsrätten skulle finna att han lämnat en oriktig uppgift så ska han befrias. Bland annat till följd av den hotbild han varit utsatt för. Hotbilden har påverkat hans hälsa och därigenom hans möjlighet att fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET.²⁰³ När förvaltningsrätten behandlar frågan om befrielse uttrycker man först att klagande gjort gällande att eventuell felaktighet och/eller passivitet berott på hälsa eller liknande förhållande. Därefter skriver man att även med beaktande av det som mannen *anfört om bl.a. hotbild och övermäktig situation* så har det inte kommit fram något som gör det oskäligt att ta ut skattetillägg i enlighet med det som Skatteverket beslutat

¹⁹⁹ Förvaltningsrätten i Uppsala (8030-21) dom den 6 september 2023 s. 8 och förvaltningsrätten i Uppsala (8031-21) dom den 6 september 2023 s. 7.

²⁰⁰ Förvaltningsrätten i Göteborg (10252-22; 10253-22; 10256-22; 10258-22; 10260-22) dom den 18 oktober 2023.

²⁰¹ Förvaltningsrätten i Göteborg (10252-22; 10253-22; 10256-22; 10258-22; 10260-22) dom den 18 oktober 2023 s. 6-7.

²⁰² Förvaltningsrätten i Göteborg (10252-22; 10253-22; 10256-22; 10258-22; 10260-22) dom den 18 oktober 2023 s. 11.

²⁰³ Förvaltningsrätten i Göteborg (10262-22; 10263-22; 10265-22; 10266-22; 10268-22; 10269-22; 10271-22; 10272-22) dom den 18 oktober 2023 s. 3-4.

om.²⁰⁴ Oavsett riktigheten av bedömningen kan denna motivering upplevas som lustig sett till hur spektakulära personen i frågas subjektiva förhållanden ändå måste uppskattas vara. Att man inte lämnar någon närmare förklaring kring *varför* sådana särskilda omständigheter såsom hotbild och övermäktig situation inte medför att det är att betraktas som oskäligt att ta ut skattetillägg annat än att man inte anser förhållandena vara det kan upplevas som att man inte gjort en nyanserad bedömning. Åtminstone ger inte det man skrivit ner angående bedömningen indikation för det.

Till sist finns ett fall där motiveringen är så pass unik att den kräver sin egen underkategori. Målet är FR 5916-21/5918-5920-21.²⁰⁵ I fallet påförs en fysisk person skattetillägg i samband med lämnande av oriktig uppgift. Varför Skatteverket funnit att han lämnat oriktig uppgift är till följd av att han inte redovisat alla sina intäkter, gjort avdrag han inte haft rätt till och underlåtit att redovisat all utgående moms verksamheten haft under perioden. För inkomstår 2017 sker påförandet av skattetillägg i samband med reglerna kring efterbeskattning och skönsbeskattning då man fastställer klagandes överskott av näringsverksamhet till ett högre belopp än det som klagande själv redovisat och ökar den utgående momsen. För inkomstår 2018 sker påförandet av sanktionen genom särskilt beslut efter det att det fattats beslut om att höja klagandes inkomst av näringsverksamhet.²⁰⁶

När domstolen behandlar frågan om skattetillägg avseende inkomstbeskattningen för 2017 är domstolens enda uttalande angående befrielsefrågan att “skäl att befria från det påförda skattetillägget har inte kommit fram”.²⁰⁷ De lämnar därför en summarisk motivering. I samband med frågan om skattetillägg avseende inkomstbeskattningen för 2018 uttrycker domstolen att skattetilläggsbeslutet som Skatteverket fattat är kortfattat. Man skriver också att de skäl som Skatteverket lämnar i beslutet för varför bolaget ska påföras sanktionen inte är tillräckligt och att beslutet inte bara är materiellt felaktigt utan också formellt tveksamt. Här efter skriver de något av extra intresse. Nämligen att skattetillägg är ett straff varför det är av särskilt vikt att besluten som innehåller skattetillägg utformas på så vis att det är möjligt att förstå vad de avser och *skälen för besluten*. Man avslutar med att framföra att Skatteverkets beslut inte uppfyller kraven varför beslutet ska undanröjas och skattetillägget avseende inkomstbeskattningen för 2018 likaså.²⁰⁸ Därefter går domstolen över till momsen för 2017 och 2018 och det skattetillägg som påförts med anledning av att klagande inte redovisat all utgående moms. Vad gäller befrielsefrågan är domstolens enda motivering återigen att skäl för befrielse inte kommit fram.²⁰⁹ Sett till att domstolen precis uttryckt vikten av att skälen för Skatteverkets beslut ska framgå i beslutet och att detta är ett krav för att beslutet ska uppfattas som formellt riktigt går det att ifrågasätta varför domstolen inte utvecklar frågan om befrielse närmare. Det framstår som att domstolen inte applicerar samma krav för sin egen verksamhet.

²⁰⁴ Förvaltningsrätten i Göteborg (10262-22; 10263-22; 10265-22; 10266-22; 10268-22; 10269-22; 10271-22; 10272-22) dom den 18 oktober 2023 s. 7.

²⁰⁵ Förvaltningsrätten i Göteborg (5916-21; 5918-5920-21) dom den 12 september 2023.

²⁰⁶ Förvaltningsrätten i Göteborg (5916-21; 5918-5920-21) dom den 12 september 2023 s. 2 och s. 7.

²⁰⁷ Förvaltningsrätten i Göteborg (5916-21; 5918-5920-21) dom den 12 september 2023 s. 9.

²⁰⁸ Förvaltningsrätten i Göteborg (5916-21; 5918-5920-21) dom den 12 september 2023 s. 11-12.

²⁰⁹ Förvaltningsrätten i Göteborg (5916-21; 5918-5920-21) dom den 12 september 2023 s. 13.

Utifrån läsningen av de 96 fall där frågan om befrielse varit aktuell att utreda återfinns alltså en summarisk motivering i 65 st av fallen. 38 st i form av någon typ av omskrivning av meningen “det finns inte skäl att helt eller delvis befria från påfört skattetillägg”. 14 st genom en kort beskrivning av att man håller med om Skatteverkets bedömning. Tolv mål där man inte bemöter de yrkanden om befrielse eller de subjektiva förhållanden som i övrigt framkommit i ärendet utan istället skriver att det som anförts eller framkommit i övrigt inte medför grund för befrielse eller att förvaltningsrätten inte anser att omständighet x eller y innebär att det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg helt eller delvis. Några skäl för varför man kommer fram till denna slutsats återges inte. Till sist finns också avgörandet där domstolen uttrycker vikten av att skälen för beslutet ska framgå i beslutet men samtidigt avslår befrielsefrågan med en enda mening.

5.2.3. Avgöranden där bedömningen är tveksam

Utöver de 21 fall där den motivering som lämnas ger stöd för att den bedömning som gjorts varit nyanserad och de 65 fall där motiveringen är summarisk finns det tio fall som av olika skäl varken kan klassificeras som det ena eller det andra varför målen hamnar i en egen kategori. Tre av dessa tio fall kan närmast beskrivas som ett mellanting mellan de 14 mål där motiveringen kategoriserats som att den ger stöd för att bedömningen varit nyanserad då domstolen bemött det som klagande framfört på ett välutvecklat sätt och de tolv mål där motiveringen kategoriserats till summarisk eftersom domstolen enbart lyft vad klaganden framfört och sedan avslått att denna grund skulle medföra befrielse med ett fåtal meningar.

I de tre aktuella fallen lyfter domstolen det klagande framfört och nämner något om vad som ska beaktas vid bedömningen om en befrielsegrund kan befria. Därefter avslår domstolen det klagande framfört med ett fåtal meningar.²¹⁰ För att synliggöra innebörden kan nämnas FR 4729-23 m.fl.²¹¹ Ett mål där en fysisk person, i samband med ett beslut om skönsbeskattning och efterbeskattning, påförs skattetillägg då Skatteverket anser att han lämnat en oriktig uppgift genom att inte ta upp intäkter han haft genom sin försäljning av körlektioner. Mannen i fråga har inför Skatteverkets beslut anført att han är sjuk och pensionerad varför han ska befrias från sanktionen. När domstolen behandlar befrielsefrågan uttrycker domstolen att man vid bedömningen om befrielse särskilt ska beakta om felaktigheten eller passiviteten berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande. Därefter gör man en hänvisning till lagen och framför att klagande har bevisbördan för befrielsen. Domstolen lyfter sedan det klagande anført om att han är sjuk och pensionerad men uttrycker att man inte anser att dessa skäl “utgör tillräckligt stöd för att han har haft nedsatt förmåga att fullgöra sin deklarationsskyldighet”. Man fortsätter och uttalar att denna ställning kvarstår *även med beaktande av läkarjournalerna* klagande inkommit med då han genom dessa inte gjort sannolikt att hälsotillståndet är av sådan omfattning att han inte kunnat fortsätta bedriva sin näringsverksamhet.²¹² Motiveringen ger inte stöd av att vara nyanserad då man inte lämnar

²¹⁰ Förvaltningsrätten i Jönköping (3193-22) dom den 7 augusti 2023; förvaltningsrätten i Göteborg (4729-23; 4730-23; 4732-23; 4733-23) dom den 4 september 2023; förvaltningsrätten i Göteborg (2245-23) dom den 5 september 2023.

²¹¹ Förvaltningsrätten i Göteborg (4729-23; 4730-23; 4732-23; 4733-23) dom den 4 september 2023.

²¹² Förvaltningsrätten i Göteborg (4729-23; 4730-23; 4732-23; 4733-23) dom den 4 september 2023 s. 8.

någon närmare förklaring kring *varför* inte mannen kan befrias till följd av sin hälsa annat än att domstolen *inte anser att han kan det*. Domstolen tar inte heller upp det mannen anfört om att han är pensionerad eller om detta skulle kunna utgöra grund för befrielse. Domstolens motivering är dock inte heller riktigt så knapphändig som vid de målen som beskrevs i avsnitt 5.2.2. Domstolen tar ändå upp omständigheter att beakta. Bedömningen kring om motiveringen antyder att bedömningen varit nyanserad är därför inte given.

Ytterligare fall där prövningen inte är helt självklar är då domstolen, *utan* det att klagande yrkar på befrielse lyfter en omständighet i fallet som skulle kunna göra det aktuellt att befria men avvisar frågan utan att lämna någon närmare motivering kring *varför*. Varför dessa fall är svårbedömda är då det är tydligt att domstolen beaktar omständigheter *ex officio* men samtidigt tydligt att man inte lämnar någon motivering kring *varför* omständigheten inte medför befrielse. Så är fallet i fyra mål. I det ena lyfter domstolen det läkarintyg som klagande inkommit med. Läkarintyget som inkommit har inte lämnats för att klagande ska visa på att han ska befrias från skattetillägg utan som bevis avseende själva beskattningsfrågan. Motiveringen som lämnas kring *varför* den klagande inte ska befrias är dock bara att ingivet intyg inte visar att det finns skäl för befrielse och att det inte heller i övrigt framkommit skäl att sätta ned skattetillägget.²¹³

I det andra fallet är det en fysisk person som påförs skattetillägg i samband med efterbeskattning då personen lämnat en oriktig uppgift. Utan det att klagande framför det lyfter domstolen frågan om det kan anses ha gått oskäligt lång tid för att skattetillägg ska påföras. Detta tyder på att domstolen gjort en bedömning kring eventuell befrielse med stöd av befrielsegrunderna *ex officio*. Den motivering som domstolen lämnar kring *varför* det inte ska vara fråga om skäligt lång tid är att förvaltningsrätten inte anser att de knappt fyra månader som gått mellan det att beskattningsbeslutet fattades och beslutet om skattetillägg innebär att det förflutit oskäligt lång tid.²¹⁴ *Hur* man kommit fram till detta anges inte. Man framför enbart att domstolen inte heller i övrigt anser att det framkommit skäl till befrielse.

I det tredje fallet handlar målet om en fysisk person som påförs skattetillägg då Skatteverket anser att han lämnat en oriktig uppgift genom att göra felaktiga avdrag för förbättringsutgifter vid försäljning av fastighet. Utan det att klagande framför skäl för det tar domstolen upp att skattetillägg ska stå i proportion till felaktigheten. Man skriver att avsikten i sig inte utgör grund för befrielse men har betydelse för proportionalitetsbedömningen och hänvisar till praxis. Likväl för man fram att bedömningen om det finns skäl för befrielse ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv.²¹⁵ Man talar dock bara om proportionaliteten i generella termer och applicerar egentligen aldrig befrielsegrunden på själva målet. Man skriver istället att det enligt domstolens bedömning “inte framkommit några omständigheter som medför att befrielse från skattetillägget ska medges” *varför* motiveringen blir svårbedömd.²¹⁶

²¹³ Förvaltningsrätten i Umeå (790-23) dom den 24 oktober 2023 s. 4.

²¹⁴ Förvaltningsrätten i Växjö (2495-22; 4841-4842-22) dom den 14 juli 2023 s. 4.

²¹⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm (12319-23) dom den 23 augusti 2023 s. 5.

²¹⁶ Förvaltningsrätten i Stockholm (12319-23) dom den 23 augusti 2023 s. 6.

Till sist, det fjärde fallet som kategoriseras in under denna underkategori är FR 920-23.²¹⁷ I målet har en fysisk person påförts skattetillägg till följd av den oriktiga uppgift Skatteverket funnit att han lämnat genom att redovisa ett för högt avdrag för tjänsteresor och för dubbel bosättning och hemresor. Utan att mannen yrkat på det eller framför skäl för det tar domstolen upp att utredningen inte ger stöd för att det var ursäktligt att lämna de oriktiga uppgifterna eller att skattetillägget skulle vara oproportionerligt samt att det inte heller framkommit skäl för eftergift.²¹⁸ Även om domstolen inte utvecklar mer än så visar detta resonemang att man ändå tagit frågan om befrielse i beaktelse när man meddelat domen. Man framför dock inte mycket mer än att man inte anser det finnas grund för befrielse varför det ändå får hållas tveksamt om motiveringen ger stöd för att bedömningen varit nyanserad.

I inget av de fyra fallen utvecklar man alltså *hur* man kommer fram till sina slutsatser varför det går att argumentera för att motiveringen är alltför outvecklad för att antyda att bedömningen av befrielsefrågan varit nyanserad. Samtidigt är det tydligt att domstolen gjort någon typ av bedömning kring befrielsefrågan utan det att klagande behövt framföra skäl för det, vilket talar för motsatsen. Liknande tveksamhet uppstår i tre mål där domstolen återger alla de exempel på tillfällen som lagen uttrycker ska beaktas vid frågan om befrielse men avslår sedan möjligheten till befrielse med några fåtal meningar.²¹⁹ För att synliggöra innebörden kan nämnas ett mål där domstolen först återger den “långa” versionen av lagtexten för att sedan avslå frågan om befrielse med meningen “förvaltningsrätten anser inte att det framkommit skäl för att skattetillägget ska sättas ner i större omfattning än vad Skatteverket kommit fram till”.²²⁰ Skatteverket hade redan satt ner skattetillägget till tre fjärdedelar då målet handlar om en juridisk person som påförts skattetillägg då bolaget lämnat en oriktig uppgift genom att inte redovisa arbetsgivaravgifter för alla löner och genom att ta upp ett felaktigt angivet utgående moms.²²¹ Domstolen lämnar återigen ingen närmare motivering kring *varför* man kommit fram till slutsatsen. Genom att återge lagtexten lyckas dock domstolen ge ifrån sig bilden av att den ändå beaktat de grunder som lagen föreskriver vid sin bedömning vilket gör att det blir svårt att göra en riktig bedömning kring antydning av nyansering.

5.3. Sammanfattning av resultatet av den empiriska undersökningen

För att sammanfatta resultatet gällande restriktiviteten i förvaltningsrätternas avgöranden kan framföras att domstolen upphävt Skatteverkets beslut om skattetillägg helt i fyra mål. Upphävandet sker dock aldrig till följd av befrielse. Därav föreligger 96 mål där frågan om befrielse varit nödvändig att utreda. Av dessa har domstolen upphävt Skatteverkets beslut om

²¹⁷ Förvaltningsrätten i Uppsala (920-23) dom den 19 september 2023.

²¹⁸ Förvaltningsrätten i Uppsala (920-23) dom den 19 september 2023 s. 4.

²¹⁹ Förvaltningsrätten i Härnösand (1387-22, 1389-22, 1390-22, 1391-22, 1392-22 och 1393-22) dom den 31 januari 2023; förvaltningsrätten i Linköping (8143-22) dom den 22 augusti 2023; förvaltningsrätten i Luleå (388-23) dom den 29 juni 2023.

²²⁰ Förvaltningsrätten i Härnösand (1387-22; 1389-22; 1390-22; 1391-22; 1392-22; 1393-22) dom den 31 januari 2023 s. 23.

²²¹ Förvaltningsrätten i Härnösand (1387-22; 1389-22; 1390-22; 1391-22; 1392-22; 1393-22) dom den 31 januari 2023 s. 6-7.

skattetillägg delvis i fem mål. Inte heller här sker upphävandet till följd av befrielse. Av dessa 96 mål har dock Skatteverket redan beviljat delvis befrielse i 23 fall. Det är därför felaktigt att påstå att domstolen aldrig medgett befrielse. Resultatet får enbart tolkas som att domstolen aldrig går emot Skatteverkets bedömning gällande befrielse.

Gällande antydning av nyansering i förvaltningsrätternas domar kan resultatet sammanfattas som att 21 av 96 mål ger klart stöd för att bedömningen varit nyanserad. I sju av dessa bemöter domstolen först det klagande framfört gällande befrielse, därefter lyfts andra grunder att kan medföra befrielse, vidare framförs saker att beakta vid bedömningen och omfattningen av framställningen är så pass omfångsrik att motiveringen uppfattas som att den ger stöd för flera nyanser. Därutöver föreligger 14 fall där domstolen bemöter det klagande framfört på ett sådant välutvecklat sätt att motiveringen inte kan bedömas på annat sätt än att den antyds vara nyanserad.

Därtill föreligger 65 fall där motiveringen är summarisk varav 38 fall där motiveringen enbart består av en kort beskrivning av att skäl för befrielse inte förekommit. I sju av dessa 38 mål förekommer omständigheter som skulle kunna medföra befrielse. Vidare består motiveringen i 14 av dessa 65 fall av att domstolen beskriver att den håller med Skatteverket i sin bedömning. I sex av dessa 14 fall förekommer återigen omständigheter som skulle kunna medföra befrielse. Därtill består motiveringen i tolv fall av dessa 65 mål av att domstolen antingen beskriver att det inte kommit fram något som skulle medföra hel eller delvis befrielse samt att det som förts fram inte ändrar bedömningen eller så lyfter domstolen det som förts fram varvid den senare avslår frågan om befrielse med enstaka meningar. Till sist föreligger ett mål av dessa 65 fall där motiveringen som är så unik att den kräver sin egen underkategori. I målet beskrivs vikten av att skälen för beslutet framgår samtidigt som frågan om befrielse avseende två andra grunder för skattetillägg avslås med några få ord. Till sist föreligger tio fall där motiveringen är svårbedömd varför det är tveksamt om kravet kring nyansering är uppfyllt.

6. ANALYS

6.1. Skuldhanteringen i det svenska skattetilläggsförfarandet

Som synliggjorts i avsnitt 2 tar regelverket för påförandet av skattetillägg utgångspunkt i modellen "om...så...om inte...". Om någon lämnar en oriktig uppgift eller försummar sin deklarationsskyldighet så blir följden skattetillägg om inte det att det föreligger något undantag eller skäl för befrielse. Ingenstans i denna schabloniserade konstruktion nämns något om den enskildes subjektiva förhållande till sitt handlande eller att det skulle föreligga något krav på närvaro av sådant förhållande för att denne ska kunna klandras för handlandet. Skatteverket ska bevisa att vissa objektiva faktum är tillhanda. Lyckas myndigheten så kan straffet påföras. Av denna anledning kan det svenska skattetilläggsförfarandets hantering av skuld summeras väldigt enkelt. Det sker ingen. Detta har redan formulerats i avsnitt 2.4. Vad som däremot inte togs upp då är att en icke-hantering också är en hantering. Åtminstone måste det betraktas som det i just det här avseendet då man gått från ett rent straffrättsligt

förfarande med uppställda krav på skuld till dagens förfarande där man aktivt valt att helt ta bort skuldkravet.

Konstruktionens icke-hantering av skuld medför att även rena olyckshändelser sanktioneras varför det är möjligt att argumentera att påförandet är att likställas med objektivt ansvar. Som påtalats i avsnitt 2.4 innebär dock denna ansvarsform ansvar oberoende av skuld *eller andra subjektiva förhållanden* från den enskildes sida. Som bekant är påförandet av skattetillägg inte helt utelämnat hänsyn till subjektiva förhållanden varför det kan ifrågasättas om skattetillägg verkligen är att likställas med ansvarsformen. För att undvika obilliga beslut utan hänsyn till omständigheter i det enskilda fallet finns befrielsegrunderna. Även om både Skatteverket och domstolen har att göra en bedömning kring befrielsefrågan utan det att den skattskyldige framför skäl för det ligger det mesta av ansvaret på den enskilde själv. Vad gäller den bedömning som görs hos Skatteverket berördes skälen för detta redan i avsnitt 2.4. De omständigheter som Skatteverket kan basera sin bedömning på är helt beroende av vad som framkommer av personen i frågas ärendeakt. Medan omständigheter såsom ålder är enkelt att göra en bedömning kring har myndigheten liten eller ingen möjlighet alls att upptäcka och beakta andra omständigheter såsom exempelvis (o)hälsa eller det som i lagen beskrivs som liknande förhållanden om inte den enskilde själv påtalar det.

Resultatet av undersökningen visar på att detsamma gäller hos domstolen. I flera avgöranden där det förelagat behov av att utreda befrielsefrågan framför domstolen till och med att det är klagande som har bevisbördan angående befrielsefrågan. Motiveringen sker genom någon form av lydelse av meningens "det är (klagandes namn) som har att göra sannolikt att det finns skäl för befrielse från skattetillägget".²²² Vad domstolarna baserar detta på är inte möjligt att utläsa. Att det är den som försummat sin deklarationsskyldighet eller lämnat en oriktig uppgift som har bevisbördan angående befrielsefrågan är ingenting som framgår av den inhemska lagstiftningen. Däremot är det möjligt att förvaltningsrätterna utgår från uttalanden gjorda av Europadomstolen då domstolen, som framförts i avsnitt 2.4, bekräftat att bevisbördan angående skäl för befrielse ligger på den enskilde.

Mot bakgrund av avsaknaden av krav på skuld och att det är den enskilde själv som har bevisbördan för att det föreligger skäl för befrielse finns det goda grunder att påstå att skattetillägg är att likställas med objektivt ansvar. Likaså att sanktionen påförs med utgångspunkt i presumtionen att personen i fråga gjort sig skyldig till ett klandervärt beteende under icke ursäktliga förhållanden. Hanteringen av skuld inom det svenska skattetilläggsförfarandet kan därför summeras mycket kortfattat. Den består i en icke-hantering. Konstruktionen bygger istället på objektivt ansvar med presumtion om att personen gjort sig skyldig till något klandervärt och detta under omständigheter som inte är ursäktliga.

²²² Se förvaltningsrätten i Göteborg (4729-23; 4730-23; 4732-23; 4733-23) dom den 4 september 2023 s. 8; förvaltningsrätten i Göteborg (6362-23) dom den 4 september 2023 s. 4; förvaltningsrätten i Göteborg (2245-23) dom den 5 september 2023 s. 8; förvaltningsrätten i Göteborg (6140-23; 6142-23; 8717-8720-23) dom den 20 oktober 2023 s. 10; förvaltningsrätten i Stockholm (4584-23) dom den 21 juni 2023 s. 5.

6.2. Åklagarens ensamma bevisbörda och rätten till tystnad är inte absolut

Utifrån ett EKMR-perspektiv kan förhållandet mellan konstruktionen och konventionens oskyldighetspresumtionen initialt inte beskrivas på annat sätt än att det föreligger en konflikt. Samtidigt som hanteringen av skuld inom det svenska förfarandet för skattetillägg består i en icke-hantering och är uppbyggt på presumtionen att den enskilde gjort något klandervärt som denne inte kan ursäktas för uppställer Europakonventionen krav på att domstolarna inte grundar sina beslut kring skulden utifrån antaganden. Likaså innehåller det svenska förfarandet ett krav på den enskilde att agera för att bryta presumtionen samtidigt som oskyldighetspresumtionen innebär att hela bevisbördan ska ligga på åklagaren och att den enskilde har rätt till tystnad.

Praxis från Europadomstolen visar dock att konflikt inte nödvändigtvis utgör sanningen. Som redogjorts för i avsnitt 4 har Europadomstolen uttryckt att objektivet ansvar och den presumtion om skuld som denna ansvarsform tar utgångspunkt i inte behöver utgöra ett brott mot konventionens oskyldighetspresumtionen så länge skuldpresumtionen håller sig inom rimliga gränser. Vidare har Europadomstolen, genom att bekräfta Regeringsrättens förutsägelse, uttryckt att skattetilläggsförfarandet får anses hålla sig inom rimliga gränser i och med att förfarandet faktiskt erbjuder den enskilde en *verklig möjlighet att exculpera sig*. Mot bakgrund av detta får det hållas som en sanning att Europadomstolen inte uppfattar bevisbördans omvända placering som stridig med konventionen. Därmed får det också hållas som sanning att åklagarens ensamma bevisbörda inte ska uppfattas som absolut.

I och med bevisbördans omvända placering är försvar med hjälp av befrielsegrunderna i huvudsak beroende av att den enskilde faktiskt *påtalar* sina subjektiva förhållanden. Den lungsjuke kvinnan som nämndes i avsnitt 1.1 hade påförts straffet i det fall hon inte själv kontaktat Skatteverket och sättet hon andats på väckt Skatteverkets skyldighet att ställa fler frågor kring hennes tillstånd. Hade kvinnan aldrig hört av sig hade hon fått samma motivering som de flertalet personer i rättsfallsundersökningen vars motivering gällande befrielsefrågan enbart består av att det inte framkommit några omständigheter som utgjort skäl för befrielse. Bevisbördans omvända placering medför således krav på den enskilde att vara aktiv och tala ut för sin sak. Mot bakgrund av att Europadomstolen uttrycker att konstruktionen är förenligt med konventionen samt att man vid denna bedömning fäster särskild vikt vid att den svenska regleringen faktiskt erbjuder en *möjlighet för den enskilde att bryta presumtionen* kan inte heller rätten till tystnad tolkas på annat sätt än att den inte är absolut.

6.3. Förvaltningsrätternas efterföljsamhet av Europadomstolens krav på en nyanserad och icke-restriktiv bedömning

Varken åklagarens ensamma bevisbörda eller rätten till tystnad är alltså absolut. Utrymmet för att det ska vara tillåtet att placera bevisbördan vad gäller befrielsegrundernas tillämplighet på den enskilde är därför inte stängt. Är det därför möjligt att dra slutsatsen att existensen av

befrielsegrunderna medför att den icke befintliga skuldhantering som sker är förenlig med konventionen?

Mot bakgrund av Europadomstolens uttalanden är det mycket som talar för det. Åtminstone mycket som talar för att *regelverket* som sådant är helt förenligt med konventionens lydelse då domstolens uttalanden tyder på att sättet att bygga upp författningarna utifrån den schabloniserade konstruktionen med “om...så...om inte...” inte utgör en konflikt med konventionens oskyldighetspresumtion. Vad gäller *hela förfarandet* är svaret inte lika självklart. Med hela förfarandet menas återigen regelverket men också den *tillämpning av regelverket* som sker i det enskilda fallet. Som bekant avslutar Europadomstolen sin framställning kring frågan om förenlighet med en hänvisning till Volvo-fallet och betonar att domstolen där klargjort att förenlighet är beroende av att det sker en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning i varje enskilt fall om befrielsegrunderna kan medföra befrielse. Trots att dessa uttalanden är mer 20 år gamla lever dess aktualitet för det svenska skattetillägsförfarandets förenlighet fortfarande kvar. Så sent som i HFD 2020 ref. 56 betonas vikten av att prövningen kring befrielse ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv. Frågan är därför om domstolarna anses leva upp till dessa krav.

6.3.1. Kravet avseende restriktivitet

Vad gäller kravet att domstolen inte ska vara alltför restriktiv vid bedömningen kring befrielsegrundernas tillämplighet kan resultatet av undersökningen se oroväckande ut vid en första anblick. Att förvaltningsrätterna enbart bifallit klagandes överklagande helt i fyra av 100 fall och att ingen av dessa berott på att domstolen funnit att en befrielsegrund borde medföra befrielse talar inte direkt *för* icke-återhållsamhet vad gäller tillämpligheten. I och med att man låtit Skatteverkets beslut om att påföra sanktionen stå kvar i samtliga fall där befrielsefrågan behövt utredas går det att argumentera på att domstolen varit alltför återhållsam vid sin bedömning kring om befrielsegrunderna kan medföra befrielse.

Det finns dock anledning att vara försiktig med att dra slutsatser om att förutsättningen om icke-restriktivitet inte är uppfylld utifrån detta resultat. Det finns en alldeles för stor osäkerhet kring betydelsen av resultatet för att det ska vara möjligt att dra sådana slutsatser. Till att börja med är det trots allt bara de beslut där Skatteverket funnit att skattetillägg *ska* tas ut som utgör underlag för undersökningen. Beslut som inte innehåller skattetillägg till följd av att Skatteverket bedömt att en befrielsegrund ska medföra hel befrielse omfattas inte av underlaget. Därigenom kan en första solning anses ha skett. Dessutom kan resultatet att förvaltningsrätterna inte bifallit den klagandes överklagande i något av de 96 fallen där befrielse behövt undersökas lika gärna vara ett resultat av att Skatteverket sett till att inte tillämpa reglerna kring befrielse restriktivt från första början. Är myndighetens beslut korrekt har domstolen ingen anledning att upphäva myndighetens beslut och bifalla överklagandet.

Domstolens sätt att aldrig ändra Skatteverkets beslut behöver således inte utgöra ett bevis för att domstolen inte uppfyller Europadomstolens krav på icke-restriktivitet. Det kan lika gärna tyda på att det redan hos myndigheten gjorts riktiga bedömningar kring befrielsegrundernas applicerbarhet. Om så är fallet borde detta betraktas som positivt sett utifrån ett större

perspektiv då långt ifrån alla beslut överklagas till domstol och blir föremål för ytterligare prövning.

För att kunna göra en heltäckande bedömning kring restriktiviteten vad gäller befrielsegrunderna i skattetilläggsförfarandet hade nästan behövts undersökas i hur många fall Skatteverket medger befrielse och inte hur många fall myndigheten inte medger befrielse. Som diskuterats i avsnitt 4.3 får dock Europadomstolens uttalande tolkas som att kravet enbart gäller domstolens bedömning och inte den som sker hos Skatteverket, varför ett sådant resultat skulle vara ännu mer intetsägande vad gäller prövningen kring kravets uppfyllnad.

Viss skildring vad gäller förvaltningsrätternas uppfyllnad av Europadomstolens krav på icke-restriktivitet borde dock kunna utvinnas av det faktum att 23 av de 96 fall där befrielsefrågan behövt utredas innehåller delvis befrielse. Förvaltningsrätten har visserligen inte själv kommit fram till slutsatsen att den skattskyldige ska medges delvis befrielse i dessa mål men får ändå betraktas medgett befrielse genom att inte ändra eller upphäva Skatteverkets beslut.

Av resultat följer att det i en klar majoritet av fallen är juridiska personer eller personer som bedriver enskild näringsverksamhet som medgetts befrielse. Detta skulle kunna tala för att det är svårare för fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet att medges befrielse. Likaså följer att den befrielsegrund som lett till befrielse i majoriteten av fallen är att skattetillägget inte ansetts stå i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten. Inte vid ett enda tillfälle har någon befriats mot bakgrund av annan omständighet såsom ålder, (o)hälsa, eller liknande förhållande. Detta trots det att klagande yrkat på det eller att det i övrigt framkommit omständigheter som gjort att denna befrielsegrund åtminstone borde diskuteras. Resultatet skulle kunna tolkas som något oroväckande då befrielsegrunder såsom (o)hälsa och *liknande förhållanden* knyter an mer till den enskildes personliga situation och subjektiva förhållanden än att det förekommit uppgifter som anses ha avstämmingskaraktär eller innebär avdragsrätt inom inkomstbeskattningen. Sistnämnda skäl att sätta ned ett skattetillägg grundar sig visserligen lika mycket på bestämmelsen om befrielse som någon annan, däremot sker befrielsen mer till följd av hänsyn till *själva uppgiften* och *omständigheterna kring denna* snarare än med hänsyn till *person bakom* felaktigheten eller passiviteten.

Omständigheten (o)hälsa ger dock oftast full befrielse. Incitament att överklaga ett beslut om skattetillägg där Skatteverket redan befriat den enskilde från sanktionen finns inte. Som redan nämnts har alla avgöranden som utgjort underlag för undersökningen varit sådana där det beslut som överklagats innehållit skattetillägg. De fall där Skatteverket medgett hel befrielse utgör således inte del av underlaget. Vidare har, som tidigare nämnt, syftet med undersökningen inte varit att undersöka riktigheten av domstolarnas beslut. Mot bakgrund av detta kan resultatet att domstolen nästan uteslutande medgett delvis befrielse till följd av avdragsrätten inom inkomstbeskattningen eller till följd av att det förelegat uppgifter av avstämmingskaraktär inte tolkas som en klar sanning att förvaltningsrätterna varit alltför restriktiva gällande de andra befrielsegrunderna. Resultatet visar på att domstolarna varit restriktiva men inte restriktiva på sådant sätt att det borde vara domstolarna till last i en prövning kring om de uppfyller Europadomstolens krav.

Sammantaget får ovissheten kring betydelsen av resultatet innebära att resultatet inte är tillräckligt för att man med säkerhet ska kunna framföra att de domstolar som utgjort underlag för undersökningen inte lever upp till Europadomstolens krav angående icke-restriktivitet. Däremot är det inte heller möjligt att med säkerhet framföra motsatsen. Domstolen är restriktiv. Frågan är dock om den är *alltför* restriktiv för att leva upp till Europadomstolens krav. I avsaknad av en klar definition från Europadomstolen vad domstolen anser utgöra en alltför restriktiv bedömning kommer resultatet att tolkas till fördel för domstolarna vad gäller kravet på icke-restriktivitet. Förvaltningsrätternas hantering tolkas således som att den är förenlig. Någon annan tolkning vore missvisande just eftersom det inte kan vara domstolen till last att domstolen inte medger befrielse i det fall domstolen finner att Skatteverkets gjort en korrekt bedömning från första början. Detta får antas vara fallet i och med att man beslutar i enlighet med Skatteverkets bedömning.

6.3.2. Kravet avseende nyansering

När det kommer till kravet på att varje enskild bedömning ska vara nyanserad visar resultatet av undersökningen att 21 av 96 fall innehåller en motivering som ger stöd för att bedömningen varit nyanserad. Tio fall där bedömningen är tveksam och 65 fall där motiveringen är summarisk varför det kan ifrågasättas om bedömningen varit nyanserad. Sett till kravet på nyansering ser inte heller detta resultat särskilt ljus ut vid en första anblick.

Vad gäller de avgöranden som hamnat i kategorin tveksamt förekommer olika skäl för varför det är möjligt att argumentera för att kravet på nyansering ska anses vara uppfyllt. Samtidigt föreligger också skäl som gör det möjligt att argumentera för motsatsen. Bara själva tveksamheten borde dock kunna utgöra ett resultat. Europadomstolens krav är att bedömningen *ska* vara nyanserad. Föreligger en tveksamhet om kravet är uppfyllt borde en brist kunna anses föreligga bara genom det att det går att ifrågasätta kravets uppfyllnad. Oavsett om dessa fall skulle bedömas till domstolens fördel och adderas ihop med de mål där motiveringen ger stöd för en nyanserad bedömning föreligger fortfarande ett oroväckande resultat i och med att en klar majoritet av fallen enbart har en summarisk motivering.

Summarisk motivering behöver dock inte nödvändigtvis betyda att bedömningen inte varit nyanserad. Som inte nog kan poängteras är det omöjligt att veta hur förvaltningsrätternas diskussioner gått i samband med avkunnandet av dom. Det är möjligt att frågan om befrielse har diskuterats på ett nyanserat sätt utan det att vi kan ta del av det i själva avgörandet. Bara det att vi inte kan det borde dock kunna uttryckas utgöra en brist utifrån samma resonemang som i ovannämnda stycke. Föreligger en tveksamhet om kravet är uppfyllt borde en brist kunna anses föreligga bara genom det att det går att *ifrågasätta* kravets uppfyllnad. För att förvaltningsrätterna ska anses ta Europadomstolens krav på allvar borde det över huvud taget inte föreligga några tveksamheter kring kravets uppfyllnad.

Förvaltningsrätternas sätt att endast motivera frågan om befrielse med någon form av meningen "det har inte kommit fram några omständigheter som medför befrielse från skattetillägg" kan därför ifrågasättas. Det vore dock missvisande att inte påtala det faktum att det i majoriteten av de fall där denna typ av formulering förekommer inte framkommer

någonting som domstolen faktiskt kan bygga en motivering på. Klagande har inte yrkat på befrielse eller lagt fram skäl för varför sådan är möjlig. Inte heller har det på annat sätt framkommit omständigheter som gör det aktuellt att föra någon närmare diskussion kring om någon befrielsegrund skulle kunna medföra befrielse. Även om det skulle vara önskvärt att domstolen utvecklade frågan om befrielse närmare även i dessa fall kanske detta inte kan krävas för att Europadomstolens krav ska anses vara uppfyllt. Finns det ingenting att diskutera finns heller inget behov av att närmare motivera.

I de fall där det däremot framgår aspekter som gör att befrielsefrågan kan och borde diskuteras närmare kan den motivering som domstolen lämnar inte anses antyda att förvaltningsrätterna tillskrivit frågan om befrielse lika viktig roll som krävs för konventionsförenlighet. Motivering som lämnas tyder inte på att det gjorts en nyanserad bedömning eftersom man varken bemöter det som framkommit eller lyfter fram skälen för hur man kommer fram till sin slutsats.²²³ Desamma gäller de fall där domstolens motivering består av någon form av formulering att domstolen håller med i Skatteverkets bedömning trots det att det av yrkanden eller genom omständigheter i övrigt framkommit skäl att diskutera frågan om befrielse närmare.²²⁴ Likaså gällande de fall där domstolen, utan att bemöta varför de skäl som klagande lagt fram för sitt yrkande eller varför de subjektiva förhållanden som i övrigt kommit fram inte medför befrielse avfärdar idén om befrielse genom att kort skriva att det inte kommit fram något som skulle medföra hel eller delvis befrielse eller att det som förts fram ändrar bedömningen. Till sist får desamma anses gälla för de fall förvaltningsrätten visserligen lyfter det som klagande yrkat men avslår frågan om befrielse med några fåtal meningar.²²⁵

Den summariska motiveringen som lämnas i dessa mål behöver inte innebära att bedömningen inte varit nyanserad. Som redan poängterats ligger problemet i att det inte heller är möjligt att *utläsa* motsatsen. I ett förvaltningsrättsligt förfarande, där huvudregeln är att kommunikationen sker genom skrift, måste avsaknaden av möjligheten att utläsa motsatsen betraktas som tillräckligt för att det ska anses föreligga en brist sett till kravet på nyansering. Som förvaltningsrätten poängterade i FR 5916-21/5918-5920-är skattetillägg ett straff varför den som påförs straffet ska kunna utläsa skälen för påförandet. Givetvis är detta viktigt för att som vi utomstående part ska kunna känna tillit till att bedömningen är riktig men framförallt är detta av vikt för den enskilde då det är denne som faktiskt påförs straffet.

I dessa fall finns det alltså ingenting som tyder på att bedömningen varit nyanserad. Mot bakgrund av hur viktigt det är att den enskilde ska kunna utläsa skälen för varför den påförs straffet tolkas resultatet till nackdel för domstolarna vad gäller kravets uppfyllnad. Resultatet av undersökningen tolkas således som att förvaltningsrätterna inte uppfyller kravet om nyansering i samtliga mål där frågan om befrielse behövt utredas. Givetvis är det något positivt att detta enbart utgör fallet i en minoritet av fallen. Kravet är dock formulerat som att bedömningen ska vara nyanserad *i varje enskilt fall*. Innebär därför misslyckandet att

²²³ Se fotnot 182 för vilka sju rättsfall som åsyftas.

²²⁴ Se fotnot 193 för vilka sex rättsfall som åsyftas.

²²⁵ Se bilaga 3 del C för vilka tolv rättsfall som åsyftas.

uppfylla kravet på nyansering i samtliga fall att Europadomstolen skulle finna att det svenska skattetilläggsförfarandet inte är förenligt med konventionen?

När Europadomstolen uttalade sig om skattetilläggets förenlighet med oskyldighetspresumtionen i *Janosevic mot Sverige* och i *Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige* tog domstolen upp hur den svenska lagstiftningen kring påförandet såg ut. Därefter gjordes generella uttalanden kring hur regelverket står sig mot konventionen. När man bedömde förfarandet som konventionskonformt hade man inga konkreta uppgifter om hur svenska underrätter faktiskt tillämpar regelverket i det enskilda fallet. Sett till uttalandet att konventionsförenlighet förutsätter att domstolarna gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning i varje enskilt fall föreligger därför grund för påståendet att domstolen skulle komma fram till en annan slutsats i det fall det uppdragades för Europadomstolen att de svenska domstolarna inte lever upp till kravet om nyanserad bedömning i varje fall.

Som nämndes redan i avsnitt 1.4.1 är det dock av vikt att vara försiktig med att dra generella slutsatser i kvantitativa studier av mindre omfattning. Risken finns att urvalet inte är representativt. Även om det studerade rättsfallsmaterialet består av avgöranden från ett flertal olika förvaltningsrätter har ett urval trots allt gjorts. Det är visserligen redan nu möjligt att utläsa att förvaltningsrätterna i många fall använder sig av samma typer av formuleringar. Detta indikerar att domstolarna använder sig av färdiga standardtexter i sina domar. För att kunna komma fram till en klar slutsats att *domstolarna* som sådana, och inte bara domstolarna som utgör underlag för undersökningen, inte lever upp till Europadomstolen krav om nyansering hade dock ett större antal domar behövt undersökas. Slutsatsen att skuldhanteringen som sker inom *hela* förfarandet inte lever upp till Europadomstolen krav om nyansering, varför den inte heller är förenlig med konventionens oskyldighetspresumtion, kan därför bara göras gällande avseende det studerade materialet.

7. AVSLUTANDE SAMMANFATTNING OCH REFLEKTIONER

Syftet med arbetet är att granska huruvida hanteringen av skuld inom det svenska skattetilläggsförfarandet är förenligt med Europakonventionens oskyldighetspresumtion. För att uppnå syftet har frågeställningen, i vilken utsträckning är hanteringen av skuld inom det svenska skattetilläggsförfarandet förenligt med Europakonventionens oskyldighetspresumtion, formulerats. För att sammanfatta svaret på arbetets frågeställning kan framföras följande. Utifrån ett EKMR-perspektiv är det mycket som talar för att själva *regelverket* och förevarande *om...så...om inte-*modell är förenlig med Europakonventionens oskyldighetspresumtion. Att lagen inte uppställer något krav på skuld och är uppbyggd utifrån presumtionen att den enskilde gjort sig skyldig till ett klandervärt handlande under icke ursäktliga förhållanden utgör inte ett brott i och med att lagen också erbjuder en möjlighet att exculpera sig. Däremot får det hållas ovisst om detsamma kan sägas om *hela* förfarandet.

Förenligheten med en hantering av skuld bestående av en icke-hantering är beroende av att domstolarna garanterar att bedömningen kring befrielsefrågan är nyanserad och inte alltför restriktiv. Gällande kravet på icke-restriktivitet föreligger alltför stora osäkerheter kring

innehörden av resultatet av den empiriska undersökningen för att kunna dra klara slutsatser att de domstolar som utgör underlag för undersökning varit alltför restriktiva genom att aldrig gå emot Skatteverkets bedömning gällande befrielsefrågan. Att de varit restriktiva råder det ingen tvivel om. Däremot får det hållas osäkert om denna återhållsamhet ska tolkas som *alltför* restriktiv i och med att riktigheten av besluten inte undersökts. I det fall myndighetens beslut är riktiga borde detta inte ligga domstolen till last vid prövningen om Europadomstolens krav uppfylls. Sett till att långt ifrån alla beslut som fattas av Skatteverket när en domstolsprövning kan det lika gärna tolkas som något positivt att domstolen inte går emot myndighetens beslut då det tyder på att domstolen finner att besluten varit riktiga redan från början. Mot bakgrund av brist på säkerhet i att hävda motsatsen kommer resultatet tolkas som att domstolarna inte varit alltför restriktiva. Därav får domstolarna anses leva upp till kravet. I och med att domstolen aldrig gått emot myndighetens bedömning gällande befrielse får det däremot uppfattas som extra viktigt att domstolen motiverar skälen för sin bedömning för att det ska uppfattas som trovärdigt att domstolarna tillskrivit frågan om befrielse den betydelse som krävs för förfarandets förenlighet. Detta leder oss in på kravet gällande nyansering.

I ett flertal av de mål där frågan om befrielse behövt utredas är det omöjligt att *utläsa* att bedömningen varit nyanserad. Sett till kravet att bedömningen *ska* vara nyanserad i varje enskilt mål leder detta till slutsatsen att domstolarna, åtminstone i det urval som varit föremål för granskning, inte kan garantera kravets uppfyllnad. Det finns fog för uppfattningen att Europadomstolen skulle komma fram till en annan bedömning gällande förfarandets förenlighet med konventionen i det fall det uppdragades för Europadomstolen att domstolarna inte kan garantera att kravet om nyansering respekteras. Inte minst sett till det faktum att Europadomstolen, när den uttalade sig om skattetilläggets förenlighet med oskyldighetspresumtionen i *Janosevic mot Sverige* och i *västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige* tog upp att det fanns en möjlighet att försvara sig med stöd av befrielsegrunderna men att klaganden *inte utnyttjat den*. I samtliga mål där motiveringen underkänts utifrån kravet på nyansering har klagande framfört skäl för befrielse eller så har det i övrigt uppkommit omständigheter som gör att befrielsefrågan åtminstone behövs diskuteras närmare. Klagande har således utnyttjat möjligheten men ändå mottagit en dom där det inte är möjligt att utläsa om bedömningen kring befrielsefrågan varit nyanserad.

Mot bakgrund av arbetets omfattning kan dock slutsatsen att domstolarna inte lever upp till kravet om nyansering enbart hållas säker vad gäller de domar som undersökts. För att kunna komma fram till samma klara besked vad gäller de svenska domstolarnas hantering *i stort* behöver ett större antal rättsfall vara föremål för granskning. För att återknyta till arbetets syfte är skuldhanteringen inom det svenska skattetilläggsförfarandet således förenligt med Europakonventionens oskyldighetspresumtion i den utsträckning att själva regelverket är konventionskonformt. Vad gäller *hela förfarandet som sådant* får dock förhållandet betraktas som ovisst. Det studerade rättsfallsmaterialet visar på att det föreligger brister vad gäller kravet på nyansering, vilket indikerar att desamma *kan* vara fallet för domstolarnas hantering i stort. Om så är fallet är varken myndighetens eller domstolens skuldhantering förenlig med Europakonventionens oskyldighetspresumtion då Skatteverkets beslut bara läks genom

möjligheten att överklaga om *alla* rättssäkerhetsgarantier i artikel 6 i Europakonventionen är uppfyllda i domstolens verksamhet. För närvarande kan dock slutsatsen att skuldhanteringen som sker inte förenlig med konventionens oskyldighetspresumtion bara göras gällande för det studerade materialet. Vad gäller domstolarnas hantering i stort och och därmed *hela förfarandet som sådant* får förhållandet betraktas som ovisst. Även om studien saknar klara besked i frågan är ambitionen att granskningen uppmärksammat att det ovissa förhållande föreligger. Likaså är ambitionen att granskningen synliggjort varför denna ovisshet inte kan fortgå. Fortsatta studier kring frågan välkomnas då oskyldighetspresumtionen är en alltför viktig rättssäkerhetsgaranti för att kunna åsidosättas.

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1971:10. *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.*

Prop. 1975/76:209. *Om ändring i regeringsformen*

Prop. 1977/78:136. *Om ändrade regler för skattetillägg 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*

Statliga offentliga utredningar

SOU 1993:40. *Fri- och rättighetsfrågor: Inkorporering av Europakonventionen Del B*

SOU 1996:185. *Straffansvarets gränser*

SOU 2001:25. *Skattetillägg m.m.*

SOU 2017:17. *Om oskuldspresumtionen och rätten att närvara vid rättegången.*

Genomförande av EU:s oskuldspresumtionsdirektiv

Övrigt offentligt tryck

Skatteverket (2005) Ställningstagande, *Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning*, Dnr: 130 358414-05/111. Tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/341319.html>

Skolverket (2011) *Gymnasieskola 2011*. Tillgänglig:

<https://www.skolverket.se/download/18.6bfaca41169863e6a65942e/1553963779361/pdf2597.pdf>

Skatteverket (2015) Ställningstagande, *Delvis befrielse från skattetillägg med tillämpning av skatteförfarandelagen när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, Dnr:131 325504-15/111. Tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/340934.html>

Skatteverket (2016) Ställningstagande, *Delvis befrielse från ett fullt skattetillägg om en oriktig uppgift i en mervärdesskattedeklaration framgår av VIES-uppgifter*, Dnr: 131 232353-16/111. Tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/355525.html>

Skatteverket (2022) Ställningstagande, *Befrielse från skattetillägg när det felaktigt har gjorts avdrag för nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar m.m.*, Dnr: 8-1957693.

Tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/417681.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Befria om skattetillägget är oskäligt*. Hämtad 2023-09-18, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.16/324455.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Hälsa*. Hämtad 2023-10-24, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/324459.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Lång handläggningstid*. Hämtad 2023-11-02, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/324477.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, När den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter*. Hämtad 2023-09-29, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/348308.html#h-Exempel-for-saljning-av-en-bostadsratt-har-inte-redovisats>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, När en person har avlidit*. Hämtad 2023-2023-10-14, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/340179.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, När har en oriktig uppgift lämnats?* Hämtad 2023-09-28, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/340160.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter*. Hämtad 2023-09-24, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/331193.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Svår rättslig fråga*. Hämtad 2023-10-24, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/324460.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Vid rättelse på eget initiativ*. Hämtad 2023-10-14, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/340169.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Vid skönsbeskattning på den skatt som har bestämts enligt avstämningsuppgifter*. Hämtad 2023-11-26, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/348314.html>

Skatteverket (2023) *Rättslig vägledning, Ålder*. Hämtad 2023-11-22, från

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/324458.html>

Skatteverket (2023) *Skatteverkets årsredovisning 2022*. Tillgänglig:

<https://www.skatteverket.se/download/18.48cfd212185efbb440b2db9/1676993313236/arsredovisning-skatteverket-2022-skv165-utgava31.pdf>

Litteratur

Axén, Linderl, Annica & Leidhammar, Börje (2005) *Skattetillägg och rättsäkerheten - i ljuset av Europakonventionen*. Malmö: Liber ekonomi i samarbete med Ernst & Young

Danelius, Hans (2007) *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*. Stockholm: Norstedts juridik

Denscombe, Martyn (2017) *The Good Research Guide- For small-scale social research projects*. London: McGraw- Hill Education

Halila, Leena, Lankinen, Veronica & Nilsson, Annika (2018) *Administrativa sanktionsavgifter: en nordisk komparativ studie*. Köpenhamn: Nordisk Ministerråd

Nowak, Karol (2003) *Oskyldighetspresumtionen* (Akademisk avhandling, juris doktorsexamen vid Handelshögskolan, Göteborgs Universitet). Göteborg: Göteborgs Universitet. Tillgänglig: <https://books.lub.lu.se/catalog/view/109/116/1210>

Artiklar i vetenskaplig tidskrift

Andersson, Torbjörn (2001) "Rätten till domstolsprövning och svenska domstolars behörighet —nygamla problem i ljuset av ett HD avgörande". *Svensk juristtidning* (10): 861-884

Derlén, Mattias & Lindholm, Johan (2019) "Perspektiv på prejudikat: En empirisk undersökning av tingsrätternas bruk av Högsta domstolens rättspraxis i tvistemål". *Svensk Juristtidning* 7: 751-772

Eklund, Hans & Johansson, Anders (1999) "Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg". *Skattenytt* (4): 174-185

Peczenik, Aleksander (1982) "Rätt och moral". *Svensk juristtidning* 609-620

Sandgren, Claes (1995/96) "Om empiri och rättsvetenskap Del I". *Juridisk tidskrift vid Stockholms universitet* (3): 726-748

Ulväng, Magnus (2013) "Presumption of innocence Versus a Principle of Fairness: A response to Duff". *Netherlands Journal of legal Philosophy* (42) 3: 205-224

Van Dijk, Alwin A. (2013) "Retributivist Arguments against Presuming Innocence: Answering to Duff". *Netherlands Journal of legal Philosophy* (42) 3: 249-267

Internetkällor

Europeiska kommissionen (u.å) *A huge problem*. Hämtad 2023-09-04, från https://taxation-customs.ec.europa.eu/huge-problem_en

Nationalencyklopedin [NE] (u.å) *Nyansera*. Hämtad 2023-10-29, från <https://www-ne-se.ezproxy.ub.gu.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/nyansera>

Nationalencyklopedin [NE] (u.å) *Objektivt ansvar*. Hämtad 2023-09-03, från <https://www-ne-se.ezproxy.ub.gu.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/objektivt-ansvar>

Nationalencyklopedin [NE] (u.å) *Restriktiv*. Hämtad 2023-10-29, från <https://www-ne-se.ezproxy.ub.gu.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/restriktiv>

Svenska Akademiens Ordbok (u.å) *Nyansera*. Hämtad 2023-10-29, från <https://www.saob.se/artikel/?seek=nyansera&pz=1>

Rättsfallsförteckning

Europadomstolen

Allen mot Storbritannien (25424/09) dom den 12 juli 2013
Barberá, Messegué och Jabardo mot Spanien (10590/83) dom den 6 december 1988
Bendenoun mot Frankrike (12547/86) dom den 24 februari 1994
Busuttil mot Malta (48431/18) dom den 3 juni 2021
Engel m.fl. mot Nederländerna (5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72), dom den 8 juni 1976
Flisar mot Slovenien (3127/09) dom den 29 september 2018
Garyfallou AEBE mot Grekland (93/1996/712/909) dom den 24 september 1997
Gestur Jónsson och Ragnar Halldór Hall mot Island (68273/14; 68271/14) dom den 22 december 2020
G.I.E.M. S.R.L. m.fl mot Italien (1828/06; 34163/07; 19029/11) dom den 28 juni 2018
Grayson och Barnham mot Storbritannien (19955/05; 15085/06) dom den 23 september 2008
Janosevic mot Sverige (34619/97) dom den 23 juli 2002
Kadubec mot Slovakien (5/1998/908/1120) dom den 2 september 1998
Lauko mot Slovakien (4/1998/907/1119) dom den 2 september 1998
Lilja mot Sverige (36689/02) dom den 23 januari 2007
Lucky Dev mot Sverige (7356/10) dom den 27 november 2014
Lutz mot Tyskland (9912/82) dom den 25 augusti 1987
Pham Hoang mot Frankrike (13191/87) dom den 25 september 1992
Salabiaku mot Frankrike (10519/83) dom den 7 oktober 1988
Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige (36985/97) dom den 23 juli 2002
Weber mot Schweiz (11034/84) dom den 22 maj 1990
Öztürk mot Tyskland (8544/79) dom den 21 februari 1984

Högsta domstolen

NJA 1983 s. 209
NJA 2000 s. 622
NJA 2013 s. 502
NJA 2015 s. 663

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1988 ref. 36
RÅ 2000 ref. 66 I

RÅ 2000 ref. 66 II
RÅ 2001 not. 9
RÅ 2002 ref. 31
RÅ 2004 not. 104
RÅ 2004 not. 177
RÅ 2008 ref. 51
RÅ 2008 ref. 61 II
RÅ 2008 ref. 72
HFD 2013 ref. 71
HFD 2700-14
HFD 2017 ref. 68
HFD 2020 ref. 56

Förvaltningsrätterna

Förvaltningsrätten i Falun (5337-21) dom den 29 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Falun (1457-22) dom den 1 september 2023
Förvaltningsrätten i Falun (1464-22) dom den 1 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (11877-22) dom den 26 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (6213-22; 6215-22; 6216- 22; 6218-22; 6220-22) dom den 26 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (6228-22; 6233-22) dom den 26 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (9503-22) dom den 27 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (14625-22; 14627-22) dom den 28 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (2416-23) dom den 28 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (12325-21) dom den 6 juli 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (7452-22) dom den 9 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (6507-22) dom den 28 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (11953-22; 11954-22; 11955-22; 11958-22) dom den 4 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (4729-23; 4730-23; 4732-23; 4733-23) dom den 4 september
Förvaltningsrätten i Göteborg (6362-23) dom den 4 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (2245-23) dom den 5 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (13148-22; 13149-22; 1020-23; 1022-23) dom den 12 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (5916-21; 5918–5920-21) dom den 12 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (8772-22) dom den 13 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (10821-22; 10823-22; 10825-22; 10826-22) dom den 18 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (11054-21; 11055-21; 11056-21) dom den 18 september 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (11085-21; 11094-21; 11095-21; 11097-21; 11100-21; 11103-21; 11107-21; 11109-21; 11110-21) dom den 18 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (1029-22) dom den 21 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (2673-22) dom den 25 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (10252-22; 10253-22; 10256-22; 10258-22; 10260-22) dom den 18 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (10262-22; 10263-22; 10265-22; 10266-22; 10268-22; 10269-22; 10271-22; 10272-22) dom den 18 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (6140-23; 6142-23; 8717-8720-23) dom den 20 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (13255-21; 13256-21) dom den 26 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Härnösand (1387-22; 1389-22; 1390-22; 1391-22; 1392-22; 1393-22) dom den 31 januari 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (3193-22) dom den 7 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (5369-22) dom den 15 september 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (3664-22; 3665-22) dom den 18 september 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (4482-22) dom den 20 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (4483-22) dom den 20 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (3297-22) dom den 23 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Karlstad (1291-22; 2059-22) dom den 22 juni 2023
Förvaltningsrätten i Linköping (8143-22) dom den 22 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Luleå (388-23) dom den 29 juni 2023
Förvaltningsrätten i Luleå (2188-22) dom den 14 september 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (9728-22; 9730–9737-22) dom den 21 juni 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (2235-23) dom den 29 juni 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (3198-22) dom den 30 juni 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (7396-22; 7402-22) dom den 3 juli 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (9956-22; 9958-22) dom den 28 juli 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (120-23) dom den 16 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (7444-21) dom den 16 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (12830-22) dom den 14 september 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (6610-22) dom den 22 september 2022
Förvaltningsrätten i Stockholm (4584-23) dom den 21 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (14945-22) dom den 22 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (14953-22; 14958-22) dom den 22 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (6874-22; 6875-22) dom den 22 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (19648-22) dom den 28 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (19653-22; 19661-22; 19665-22) dom den 28 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (1459-23) dom den 29 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (105-21) dom den 30 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (15716-22; 25518-22) dom den 5 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (28440-21) dom den 6 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (8168-22; 8174-22; 8178-22; 17891-22) dom den 10 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (11316-23) dom den 12 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (19322-22) dom den 24 juli 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (23227-22) dom den 24 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (12319-23) dom den 23 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (12384-23) dom den 23 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (16748-22) dom den 23 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (12155-23) dom den 31 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (2713-22) dom den 31 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (18222-22; 18224-22; 18225-22; 18227-22; 18228-22) dom den 12 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (12901-23) dom den 14 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (13677-23) dom den 14 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (25365-22) dom den 14 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (21088-22) dom den 15 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (24516-22; 24517-22; 24519-22) dom den 15 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (1033-22,1034-22) dom den 20 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (1035-22; 1036-22) dom den 20 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (497-23) dom den 20 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (11260-23) dom den 21 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (21961-22) dom den 21 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (10423-20) dom den 17 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (14981-21) dom den 17 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (24127-22; 24129-22; 24131-22) dom den 20 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (18134-22) dom den 31 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (23583-22) dom den 31 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (3381-23) dom den 31 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (3419-23; 3423-23) dom den 31 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Umeå (790-23) dom den 24 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (3715-22) dom den 17 maj 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (3335-23) dom den 22 juni 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (3132-21) dom den 4 juli 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (7461-22) dom den 4 juli 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (5759-22) dom den 22 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (7190-22) dom den 22 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (4914-22) dom den 5 september 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (8030-21) dom den 6 september 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (8031-21) dom den 6 september 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (920-23) dom den 19 september 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (515-23; 516-23) dom den 24 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Växjö (2495-22; 4841–4842-22) dom den 14 juli 2023
Förvaltningsrätten i Växjö (2503-22; 4843–4849-22) dom den 14 juli 2023
Förvaltningsrätten i Växjö (2111-22; 2120-2124-22) dom den 23 oktober 2023

BILAGA 1

Förvaltningsrätten i Göteborg (6213-22; 6215-22; 6216- 22; 6218-22; 6220-22) dom den 26 juni 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (9503-22) dom den 27 juni 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (2416-23) dom den 28 juni 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (6362-23) dom den 4 september 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (2245-23) dom den 5 september 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (10262-22; 10263-22; 10265-22; 10266-22; 10268-22; 10269-22; 10271-22; 10272-22) dom den 18 oktober 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (10252-22; 10253-22; 10256-22; 10258-22; 10260-22) dom den 18 oktober 2023

Förvaltningsrätten i Härnösand (1387-22; 1389-22; 1390-22; 1391-22; 1392-22; 1393-22) dom den 31 januari 2023

Förvaltningsrätten i Jönköping (3297-22) dom den 23 oktober 2023

Förvaltningsrätten i Malmö (9728-22; 9730–9737-22) dom den 21 juni 2023

Förvaltningsrätten i Malmö (2235-23) dom den 29 juni 2023

Förvaltningsrätten i Malmö (9956-22; 9958-22) dom den 28 juli 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (19653-22; 19661-22; 19665-22) dom den 28 juni 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (28440-21) dom den 6 juli 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (8168-22; 8174-22; 8178-22; 17891-22) dom den 10 juli 2023.

Förvaltningsrätten i Stockholm (18222-22; 18224-22; 18225-22; 18227-22; 18228-22) dom den 12 september 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (12901-23) dom den 14 september 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (25365-22) dom den 14 september 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (497-23) dom den 20 september 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (21961-22) dom den 21 september 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (18134-22) dom den 31 oktober 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (3419-23; 3423-23) dom den 31 oktober 2023

Förvaltningsrätten i Växjö (2503-22; 4843–4849-22) dom den 14 juli 2023

BILAGA 2

Del A

Förvaltningsrätten i Göteborg (8772-22) dom den 13 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (11054-21; 11055-21; 11056-21) dom den 18 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (11085-21; 11094-21; 11095-21; 11097-21; 11100-21;
11103-21; 11107-21; 11109-21; 11110-21) dom den 18 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (13255-21; 13256-21) dom den 26 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (7444-21) dom den 16 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (497-23) dom den 20 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (23583-22) dom den 31 oktober 2023

Del B

Förvaltningsrätten i Falun (5337-21) dom den 29 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (7452-22) dom den 9 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (6507-22) dom den 28 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (2673-22) dom den 25 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (6140-23; 6142-23; 8717-8720-23) dom den 20 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (2235-23) dom den 29 juni 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (12830-22) dom den 14 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (28440-21) dom den 6 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (11316-23) dom den 12 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (12384-23) dom den 23 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (16748-22) dom den 23 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (21088-22) dom den 15 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (11260-23) dom den 21 september 2023
Förvaltningsrätten i Uppsala (3335-23) dom den 22 juni 2023

BILAGA 3

Del A

Förvaltningsrätten i Falun (1457-22) dom den 1 september 2023
Förvaltningsrätten i Falun (1464-22) dom den 1 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (11877-22) dom den 26 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (6213-22; 6215-22; 6216- 22; 6218-22; 6220-22) dom den 26 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (6228-22; 6233-22) dom den 26 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (14625-22; 14627-22) dom den 28 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (2416-23) dom den 28 juni 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (12325-21) dom den 6 juli 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (13148-22; 13149-22; 1020-23; 1022-23) dom den 12 september 2023
Förvaltningsrätten i Göteborg (10821-22; 10823-22; 10825-22; 10826-22) dom den 18 september 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (3664-22; 3665-22) dom den 18 september 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (4482-22) dom den 20 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Jönköping (4483-22) dom den 20 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Karlstad (1291-22; 2059-22) dom den 22 juni 2023
Förvaltningsrätten i Luleå (2188-22) dom den 14 september 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (9728-22; 9730-9737-22) dom den 21 juni 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (3198-22) dom den 30 juni 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (9956-22; 9958-22) dom den 28 juli 2023
Förvaltningsrätten i Malmö (120-23) dom den 16 augusti 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (4584-23) dom den 21 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (14945-22) dom den 22 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (14953-22; 14958-22) dom den 22 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (19648-22) dom den 28 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (19653-22; 19661-22; 19665-22) dom den 28 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (1459-23) dom den 29 juni 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (19322-22) dom den 24 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (23227-22) dom den 24 juli 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (18222-22; 18224-22; 18225-22; 18227-22; 18228-22) dom den 12 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (12901-23) dom den 14 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (24516-22; 24517-22; 24519-22) dom den 15 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (1033-22,1034-22) dom den 20 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (1035-22; 1036-22) dom den 20 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (21961-22) dom den 21 september 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (24127-22; 24129-22; 24131-22) dom den 20 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (18134-22) dom den 31 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (3381-23) dom den 31 oktober 2023
Förvaltningsrätten i Stockholm (3419-23; 3423-23) dom den 31 oktober 2023

Förvaltningsrätten i Växjö (2503-22; 4843–4849-22) dom den 14 juli 2023

Del B

Förvaltningsrätten i Stockholm (6874-22; 6875-22) dom den 22 juni 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (12155-23) dom den 31 augusti 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (13677-23) dom den 14 september 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (25365-22) dom den 14 september 2023

Förvaltningsrätten i Uppsala (3715-22) dom den 17 maj 2023

Förvaltningsrätten i Uppsala (7461-22) dom den 4 juli 2023

Förvaltningsrätten i Uppsala (5759-22) dom den 22 augusti 2023

Förvaltningsrätten i Uppsala (7190-22) dom den 22 augusti 2023

Förvaltningsrätten i Uppsala (4914- 22) dom den 5 september 2023

Förvaltningsrätten i Uppsala (515-23; 516-23) dom den 24 oktober 2023

Del C

Förvaltningsrätten i Göteborg (9503-22) dom den 27 juni 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (11953-22; 11954-22; 11955-22; 11958-22) dom den 4 september 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (10252-22; 10253-22; 10256-22; 10258-22; 10260-22) dom den 18 oktober 2023

Förvaltningsrätten i Göteborg (10262-22; 10263-22; 10265-22; 10266-22; 10268-22; 10269-22; 10271-22; 10272-22) dom den 18 oktober 2023

Förvaltningsrätten i Jönköping (5369-22) dom den 15 september 2023

Förvaltningsrätten i Malmö (6610-22) dom den 22 september 2022

Förvaltningsrätten i Stockholm (105-21) dom den 30 juni 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (15716-22; 25518-22) dom den 5 juli 2023

Förvaltningsrätten i Stockholm (8168-22; 8174-22; 8178-22; 17891-22) dom den 10 juli 2023

Förvaltningsrätten i Uppsala (8030-21) dom den 6 september 2023

Förvaltningsrätten i Uppsala (8031-21) dom den 6 september 2023

Förvaltningsrätten i Växjö (2111-22; 2120-2124-22) dom den 23 oktober 2023