

Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Tillämpade studier, 10 poäng
Höstterminen 2000

SKATTETILLÄGGET OCH EUROPAKONVENTIONENS ARTIKEL 6

Elisabet Browaldh 630713-4608
Handledare: Robert Pålsson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INTRODUKTION

- 1.1 Uppsatsens syfte
- 1.2 Inledning
- 1.3 Uppsatsens disposition

2 EUROPAKONVENTIONEN

- 2.1 Europakonventionen - en översikt
- 2.2 Internationell övervakning
- 2.3 Inkorporeringen i svensk rätt
 - 2.3.1 Bakgrund
 - 2.3.2 Konstitutionell status
- 2.4 Artikel 6

3 SKATTETILLÄGGET

- 3.1 Bakgrund och syfte
- 3.2 Grunder för påförande
- 3.3 Eftergiftsgrunder
- 3.4 Hur fungerar systemet idag?

4 SKATTETILLÄGGETS STRAFFKARAKTÄR

- 4.1 Begreppet ”anklagelse för brott”
- 4.2 Skattekontrollutredningens delbetänkande
- 4.3 Omfattas skattetillägget av Europakonventionen?

5 OSKULDSPRESUMTIONEN

- 5.1 Oskuldspresumtionen
- 5.2 Salabiaku-domen
- 5.3 Den svenska debatten
- 5.4 Vilken inverkan har eftergiftsgrunderna
- 5.5 Proportionalitetsprincipen
- 5.6 Slutsats

6 NULÄGET

7 SAMMANFATTNING OCH EGNA KOMMENTARER

7.1 Sammanfattning

7.2 Egna kommentarer

8 KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING

SKATTETILLÄGGET OCH EUROPAKONVENTIONENS ARTIKEL 6

1. INTRODUKTION

1.1 Uppsatsens syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva rättsläget i frågan om Europakonventionens tillämplighet på svenska skattetillägg, och då främst frågan om skattetillägget kan anses utgöra ett straff i Europakonventionens mening samt problematiken kring oskuldspresumtionen i artikel 6.2.

1.2 Inledning

Frågan om Europakonventionens tillämplighet på svenska skattetillägg har debatterats flitigt på senare år. Skattekontrollutredningen (SOU 1996:116) kom visserligen fram till att den svenska skattetilläggsregleringen inte omfattades av Europakonventionen, men nytillkommen rättspraxis från Europadomstolen har kastat nytt ljus över frågan.¹ Dessutom har frågan berörts i ett flertal domar på länsrätts- och kammarrättsnivå utan att någon enhetlig praxis kan sägas ha framträtt.²

Regeringsrätten har i dagsläget beviljat prövningstillstånd i fem mål som rör denna fråga. Domarna är att vänta under hösten 2000 i Regeringsrätten.

Frågan är relativt komplicerad med flera nära varandra liggande frågeställningar. Jag har valt att begränsa uppsatsen till att först diskutera frågan om skattetilläggens straffkaraktär. Finner man att skattetilläggen är ett straff i Europakonventionens mening är nästa fråga om någon av de rättigheter som konventionen tillförsäkrar den enskilde har åsidosatts. Här har jag koncentrerat uppsatsen till den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6.2 där det stadgas att ”Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess att hans skuld lagligen fastställts.”

Närliggande områden, som t ex frågan om tillämpligheten av konventionens artikel 6 vid skatteutredningar – och där främst frågan om rätten att tåga vid anklagelse för brott - och frågan om en skattskyldig kan dömas för skattebrott om han dessförinnan påförts skattetillägg för samma förseelse (”ne bis in idem”) med hänsyn till artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, behandlas inte i uppsatsen.

¹ Se t.ex. Lauko mot Slovakien, dom den 2 september 1998 och Kadubec mot Slovakien, dom den 2 september 1998.

² Se t.ex. KR i Stockholm, dom 17 november 1998 och LR I Göteborg, dom 12 maj 1999.

1.3 Uppsatsens disposition

Uppsatsen börjar med en översiktlig beskrivning av Europakonventionen. Lite om bakgrunden till och syftet med Europakonventionen tas upp. Innehållet i konventionen går också igenom. Ett avsnitt behandlar det sätt på vilket konventionen är tänkt att fungera och hur övervakningen av konventionens efterlevnad sker. Härfter följer ett avsnitt om inkorporeringen i svensk rätt. Artikel 6 behandlas också utförligare i ett eget avsnitt.

Efter det inledande kapitlet om Europakonventionen kommer ett kapitel som behandlar skattetilläggets bakgrund och nuvarande regler. Grunderna för påförande och eftergiftsgrunderna går igenom.

Det följande kapitlet behandlar skattetilläggets straffkaraktär. Frågan som ställs är om påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott i Europakonventionens mening. Vad innefattas i begreppet anklagelse för brott? Skattekontrollutredningens delbetänkande (SOU 1996:116) går igenom liksom praxis från Europadomstolen och den svenska debatten.

Nästa kapitel behandlar oskuldspresumtionen och den centrala frågan här är om det faktum att skattetillägget påförs den skattskyldige utan krav på uppsåt eller vårdslöshet strider mot denna. Här kommenteras Salabiaku-domen som är ett viktigt avgörande från Europadomstolen just vad gäller problematiken kring oskuldspresumtionen, d.v.s. artikel 6.2. Härfter tas också den svenska debatten i frågan upp.

Slutligen görs ett försök till en nulägesrapport kring rättsläget idag. Uppsatsen avslutas med en sammanfattning och en redovisning av författarens synpunkter på ämnet.

2. EUROPAKONVENTIONEN

2.1 Europakonventionen – en översikt

Den Europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) är en konvention tillkommen på initiativ av Europarådet. Redan 1948 hade FN:s generalförsamling antagit en universell förklaring om de mänskliga rättigheterna. Syftet med Europakonventionen var att skapa effektiva garantier för individen i fråga om åtnjutandet av en rad av de rättigheter som FN:s förklaring innehöll.³ Man skall dock notera att Europakonventionen täcker ett mindre område än FN:s förklaring om de mänskliga rättigheterna.

Europakonventionen består av en förklaring och 66 artiklar. Konventionen är uppdelad i fem avdelningar. Avdelning I (artikel 2-18) innehåller de materiella bestämmelserna om rättigheter och friheter; rätten till liv (art.2), förbud mot tortyr samt omänsklig och förnedrande behandling och bestraffning (art.3), förbud mot slaveri, trälldom och tvångsarbete (art.4), rätten till frihet och personlig säkerhet (art.5), rätten till domstolsprövning och garantier i domstolsförfarandet (art.6), förbud mot att döma till straff utan stöd i lag och mot retroaktiva straffdomar (art.7), rätten till skydd för privat- och familjeliv, hem och korrespondens (art.8), rätten till tanke-, samvets- och religionsfrihet (art.9), rätten till yttrandefrihet (art.10), rätten till församlings- och föreningsfrihet (art.11), rätten att ingå

³ SOU 1993:40 s.7-8

äktenskap och bilda familj (art.12), rätten till ett effektivt rättsmedel (art.13) samt förbud mot diskriminering (art.14).

Artiklarna 15-18 innehåller bestämmelser om möjlighet för staterna att vid vissa situationer göra inskränkningar i rättigheterna. Avdelning II består av en artikel som behandlar upprättandet av en europeisk kommission och en europeisk domstol för de mänskliga rättigheterna. Avdelning III innehåller regler om kommissionen och avdelning IV innehåller regler om domstolen. Avdelning V till sist innehåller regler rörande förhållandet mellan deltagarstaterna och Europarådet, konventionens förhållande till nationell lagstiftning, ratifikationsbestämmelser och bestämmelser om uppsägning och ikraftträdande.⁴

Europakonventionen har senare kompletterats med elva tilläggsprotokoll. I fyra av dessa har nya rättigheter tillfogats;

- skydd för äganderätten och rätten till undervisning och fria val (första tilläggsprotokollet från 1952),
- förbud mot frihetsberövande enbart på grund av oförmåga att fullgöra avtalad förpliktelse, rätten till personlig rörelsefrihet, rätten att vistas i sitt hemland, förbud mot kollektiv utvisning av utlänningar (fjärde tilläggsprotokollet från 1963),
- förbud mot dödsstraff i fredstid (sjätte tilläggsprotokollet från 1983) och
- rätten till förfarandegarantier i utvisningsärenden, rätten att överklaga straffdom, rätten till ersättning vid oriktig straffdom, förbud mot nytt åtal och ny bestraffning för brott som redan prövats i tidigare rättegång och makars rätt till likabehandling under äktenskap och vid dess upplösning (sjunde tilläggsprotokollet från 1984).⁵

Övriga tilläggsprotokoll behandlar i huvudsak förfarandet inför Europeiska kommissionen och Europeiska domstolen.

2.2 Internationell övervakning

En anledning till att Europakonventionen kom till var, som sagts ovan, att man ville tillförsäkra individen garantier i fråga om åtnjutandet av de mänskliga rättigheterna. FN:s deklaration om de mänskliga rättigheterna var inte rättsligt förpliktande och saknade bestämmelser om internationell övervakning. Man ville nu i Europa skapa ett system som stärkte deklarationen. Systemet skulle bli förpliktande för de deltagande staterna och det skulle anförtros åt gemensamma europeiska organ att övervaka att staternas åtaganden respekterades.⁶ Den europeiska konventionen intar på grund av sitt kontrollsystem en särställning bland de konventioner som på olika sätt syftar till att skydda de mänskliga rättigheterna.

Genom konventionen upprättades två organ, den europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna (Europakommissionen) och den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (Europadomstolen). Dessa två organ samt Europarådets ministerkommitté har till uppgift att övervaka konventionens efterlevnad.

Mål anhängiggörs inför kommissionen antingen av en konventionsstat mot en annan konventionsstat (mellanstatliga mål) eller av en enskild person eller organisation mot en stat (enskilda klagomål). För att systemet skulle bli effektivt ansåg Europarådet att det var viktigt

⁴ SOU 119:40 s.8-9

⁵ Danelius s. 18

⁶ Danelius s. 17

att den individ vars mänskliga rättigheter kränkts själv skulle kunna föra talan på det internationella planet. Detta var en känslig fråga bland konventionsstaterna. Enskild klagorätt är ovanligt i internationella sammanhang och lösningen blev att den enskilda klagorätten endast gällde i förhållande till de stater som uttryckligen erkänt den rätten (art. 25). Även frågan om Europadomstolens jurisdiktion har lösts på detta sätt. Många stater var i början tveksamma till att en europeisk domstol skulle ges behörighet att slutligt avgöra viktiga mål, och i artikel 46 stadgas att staterna kan tillträda konventionen utan att erkänna domstolens jurisdiktion. Numera har emellertid samtliga konventionsstater godtagit kommissionens behörighet att ta emot klagomål från enskilda och domstolens jurisdiktion.⁷

Måltillströmningen till kommissionen och domstolen har ökat kraftigt under det senaste decenniet. Eftersom varken kommissionen eller domstolen i den ursprungliga organisationen var heltidsarbetande institutioner, så var de båda organens kapacitet att möta den ökande arbetsbördan begränsad. Många mål kunde inte avgöras inom rimliga tidsgränser. Denna utveckling gjorde att det framstod som allt mer önskvärt att reformera systemet.

Genom det elfte tilläggsprotokollet från 1994 har man beslutat om en reform av förfarandet. Reformen har inneburit vissa förenklingar. Kommissionen och domstolen slås samman till en ny heltidsarbetande domstol som svarar för hela prövningen av målen. Ministerkommittén har inte längre någon befattning med målen men skall ha kvar uppgiften att övervaka att staterna verkställer domstolens domar. Dessutom blir den enskilda klagorätten och den nya domstolens jurisdiktion obligatoriska element som måste accepteras av alla konventionsstater.⁸

Den nya domstolen är indelad i fyra sektioner som vardera leds av en "President". Inom varje sektion verkar sedan domstolen i dels "Committees" (kommittéer) som består av tre domare, och "Chambers" (kammare) som består av sju domare. Kommittéerna har en viktig roll i det nya systemet eftersom de har tagit över en stor del av det arbete som kommissionen tidigare utförde. Ett mål kan alltså avvisas av en kommitté. Enskilda mål ("Individual applications") som inte avvisas av en kommitté tas upp till sakprövning av en kammare. Vissa mål hänförs direkt till en kammare, detta gäller t.ex. mellanstatliga mål ("State applications"). Kammaren kan då avvisa det eller besluta att ta upp det till sakprövning. Har ett mål tagits upp till sakprövning, är det i allmänhet en kammare som därefter dömer i målet, men kammaren har möjlighet att överlämna målet till domstolen i stor sammansättning, s.k. stor kammare ("Grand Chamber") bestående av sjutton domare.

Det nya systemet började gälla den 1 november 1998 genom ikraftträdandet av det elfte tilläggsprotokollet. Den 31 oktober 1998 slutade den gamla organisationen att gälla, men protokollet föreskriver att Kommissionen skall fortsätta att arbeta under ett år (fram till den 31 oktober 1999) för att ta hand om de mål som blivit anhängiggjorda före den 1 november 1998.⁹

⁷ Danelius s. 19-21, prop. 1993/94:117 s. 31

⁸ Danelius s. 21 och 29-30

⁹ Danelius s. 30 – 31, se även Informationsdokument från Europeiska Domstolen för Mänskliga Rättigheter

2.3 Inkorporeringen i svensk rätt

2.3.1 Bakgrund

Sverige ratificerade Europakonventionen 1952, men den inkorporerades då inte med svensk rätt. Vid denna tidpunkt antogs svensk rätt stå i överensstämmelse med konventionens krav. Denna uppfattning har med tiden kommit att framstå som inte alldeles korrekt, då Sverige vid ett flertal tillfällen fällts för brott mot konventionen. En förklaring är att Europakommissionen och Europadomstolen genom sin tolkning kommit att ge vissa av konventionens artiklar en innebörd som inte kunde förutses vid tillträddandet.¹⁰ Allt eftersom konventionsorganens praxis har preciserat innehållet i konventionen, har också mer eller mindre omfattande lagändringar skett i den interna rätten.

Trots Sveriges konventionsvänliga rättstillämpning blev det med tiden besvärande att man vägrade tillämpa konventionen direkt i den interna rättskipningen. I flertalet konventionsstater var konventionen en del av den interna rätten. 1991 tillsatte regeringen en utredning för att studera frågor kring bl.a. utvidgat skydd för grundläggande fri- och rättigheter. Kommittén, som gick under namnet Fri- och rättighetskommittén, enade sig om att föreslå att Europakonventionen skulle införlivas med svensk rätt. Åtgärden var ”en markering av konventionens betydelse i vårt land och klargör dess status inom den inhemska rätten”. Införlivningen skulle också skapa ”ett uttryckligt underlag att direkt tillämpa konventionen”.¹¹

Europakonventionen inkorporerades i svensk rätt genom SFS 1994:1219. Lagen gäller från ingången av 1995.

2.3.2 Konstitutionell status

Europakonventionen inkorporerades i svensk lagstiftning genom vanlig lag, inte som grundlag. Samtidigt infördes dock i regeringsformens 2 kap. 23 § en bestämmelse om att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av Europakonventionen. Denna bestämmelse är tänkt som en markering av konventionens särskilda betydelse och ger möjlighet att sätta en konventionsstridig föreskrift åt sidan med stöd av lagprövningsregeln i 11 kap. 14 § regeringsformen.¹² För att kunna tillämpa lagprövningsregeln krävs dock att grundlagsstridigheten är ”uppenbar”.

I propositionen som föregick inkorporeringen säger man att i de fall en konflikt uppstår mellan konventionen och annan lag – och där lagstridigheten inte är av den uppenbara karaktär som förutsätts i lagprövningsregeln – måste konflikten lösas genom lagtolkning eller med hjälp av rättstillämpningsmetoder.¹³

I propositionen sägs vidare: ”Den omständigheten att en författning grundas på en internationell konvention innebär i sig inte att den har företräde framför andra författningar. En allmän tolkningsprincip är dock att våra författningar är förenliga med våra internationella åtaganden och att de därför skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. fördragskonform tolkning”.¹⁴

¹⁰ SOU 1993:40 s. 17

¹¹ SOU 1993:40 s. 123-124, Danelius s. 43

¹² SOU 1993:40 s. 127-128

¹³ Prop. 1993/94:117 s. 37

¹⁴ Prop. 1993/94:117 s. 37

Med andra ord så bör man försöka ge den svenska lagbestämmelsen en innebörd som överensstämmer med konventionsbestämmelsen. I förarbetena kan man utläsa en stark rekommendation att söka tolkningsvägen undvika en öppen konflikt mellan en konventionsbestämmelse och en inhemsk lagregel. Fördragskonform tolkning bygger på grundtanken att den inhemska rättsordningen är avsedd att stå i överensstämmelse med de internationella förpliktelser landet ingått.¹⁵

Ibland finns det dock inget utrymme för tolkning. Om det visar sig att det är fråga om en verklig lagkonflikt mellan två hierarkiskt sidoordnade bestämmelser måste rättstillämparen välja vilka bestämmelser som skall läggas till grund för avgörandet. I propositionen redogjordes för olika tillämpliga principer vid en eventuell lagkonflikt. Sammanfattningsvis kan man anföra följande. Om lagregeln utfärdats före inkorporeringen av Europakonventionen kan rättstillämparen tillämpa lex posterior-principen innebärande att yngre lag ges företräde framför äldre. Rättstillämparen kan emellertid ibland ha anledning att istället tillämpa principen om lex specialis, som innebär att en specialregel går före en allmänt hållen regel. Slutligen har Högsta Domstolen i sitt remissvar över Fri- och rättighetskommitténs betänkande pekat på en tredje princip, nämligen att konventionen även om den enligt den inhemska hierarkin inte har högre rang än en vanlig lag, ändå på grund av sin speciella karaktär ges en särskild vikt vid konflikt med inhemska regler.¹⁶

En av de omständigheter som framfördes av Fri- och rättighetskommittén som ett argument för ett införlivande av Europakonventionen var att denna var en del av EG-rätten. Genom ett antal avgöranden i EG-domstolen har fri- och rättigheterna i Europakonventionen kommit att erkännas som grundläggande rättsprinciper inom EG-rätten. Europakonventionen kommer alltså även på detta sätt in i svensk rätt. När Europakonventionen skall tillämpas såsom EG-rätt har den, p.g.a. gemenskapsrättens natur, anspråk på företrädesrätt gentemot stridande nationell rätt. Detta gäller dock bara områden som faller inom EG:s kompetens.¹⁷

2.4 Artikel 6

I artikel 6 finns regler om rätten till domstolsprövning och om vilka rättigheter som måste uppfyllas för att en rättvis rättegång skall anses föreligga.

Enligt SFS 1994:1219 har artikel 6 följande lydelse på svenska:

1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från förhandlingen eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver eller, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.
2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

¹⁵ Bernitz, JT 94/95 s. 267-268

¹⁶ SOU 1996:116 s. 51-52, prop. 1993/94:117 s. 37

¹⁷ SOU 1993:40 s. 119-121 och 124, se även Bernitz s. 261-263

3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter:
- a) att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom,
 - b) att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar,
 - c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar,
 - d) att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas mot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom,
 - e) att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk, om han inte förstår eller talar det språk som begagnas i domstolen.

Syftet med artikel 6 är att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk. Artikeln omfattar inte alla anspråk utan bara sådana, som avser en tvist om en civil rättighet eller skyldighet eller en anklagelse för brott.¹⁸

När det gäller att tolka begreppen ”civila rättigheter och skyldigheter” och ”anklagelse för brott” så har en omfattande rättspraxis växt fram utformad av Europadomstolen och Europakommissionen. Värt att poängtera är att Europadomstolen har uttalat att dessa begrepp är autonoma begrepp, d.v.s. de skall tolkas självständigt och allmängiltigt och det är inte avgörande hur begreppen klassificeras i den nationella rätten.¹⁹ Det är också viktigt att notera att begreppen ”civila rättigheter och skyldigheter” samt ”anklagelse för brott” skall ges en vid tolkning och att Europadomstolen slagit fast att en restriktiv tolkning av artikel 6 inte ligger i linje med principerna för ett demokratiskt samhälle.²⁰

I punkt 2 i artikeln kommer en viktig rättssäkerhetsprincip till uttryck, den s.k. oskuldspresumtionen. Den som är anklagad för brott har rätt att betraktas som oskyldig tills han skuld lagligen fastställts. ”Lagligen fastställts” innebär kortfattat att en domstol skall ha konstaterat hans skuld efter ett förfarande som uppfyller kraven på en rättvis rättegång.²¹

3 SKATTETILLÄGGET

3.1 Bakgrund och syfte

Reglerna om skattetillägg har tillämpats sedan taxeringsåret 1972, och infördes i den dåvarande taxeringslagen (1956:623).²² Innan skattetillägget infördes medförde överträdelser av reglerna om uppgiftslämnande till skattemyndigheten straff enligt det straffrättsliga systemet, närmare bestämt enligt den då gällande skattestrafflagen. Numera är skattetillägget en administrativ sanktion som handläggs av beskattningsmyndigheter och förvaltningsdomstolar.

Syftet med att införa det administrativa sanktionssystemet var att avkriminalisera enklare slag av skattebrott och att samtidigt skapa ett enkelt och lättillämpat system vid sidan av det

¹⁸ Prop. 1993/94:117 s. 29

¹⁹ Danelius s. 136, Engel m.fl. mot Nederländerna, dom 8 juni 1976

²⁰ SOU 1997:127 s. 338, Eklund-Johansson SN 1998 s. 281

²¹ Danelius s. 200

²² SFS 1971:69-98, Prop. 1971:10, SOU 1969:42

allmänna straffrättsliga förfarandet. Det gamla systemet ansågs tungrott och även orättvist eftersom endast ett fåtal skattskyldiga, slumpmässigt utvalda, blev åtalade för skattebrott.²³

Skattetilläggets syfte är att säkerställa att skattskyldiga lämnar ett sådant underlag till skattemyndigheten att myndigheten har förutsättningar för att fatta ett riktigt taxeringsbeslut. Skattetillägget anses vara ett verkningsfullt medel mot att skattskyldiga lämnar felaktiga och ofullständiga uppgifter till skattemyndigheten. Systemets effektivitet anses ligga i att de uppgifter som lämnas av den skattskyldige direkt kan läggas till grund för bedömningen av om skattetillägg skall påföras.²⁴ För att få ett effektivt system infördes således inte några subjektiva inslag i lagstiftningen, utan avgörande för bedömningen blev ett objektiva rekvisit som i princip medför ett så kallat strikt ansvar.

3.2 Grunder för påförande

De formella förutsättningarna för att påföra skattetillägg finns i 5 kap 1 § taxeringslagen (1990:324). Likalydande bestämmelser återfinns i 15 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) (tidigare 18 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) respektive 38 § lagen (1986:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare). I huvudsak sammanfaller bestämmelserna i taxeringslagen i fråga om mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Skillnaderna i lagtexterna är marginella. Skattetillägg skall påföras skattskyldig som i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för taxering eller i mål om taxering lämnat en uppgift som befinns oriktig. Härmed förstås även underlåtenhet att lämna uppgift som är av betydelse för åsättande av en riktig taxering.²⁵ För att skattetillägg skall påföras krävs inte att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligt eller av vårdslöshet, utan det räcker att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Det krävs alltså inte att den skattskyldige haft uppsåt att undandra skatt eller varit oaktsam. Den skattskyldige kan sägas bära ett strikt ansvar för att han kan påföras skattetillägg i de fall skattemyndighet eller förvaltningsdomstol funnit att oriktig uppgift lämnats.

Uttrycket ”oriktig uppgift” i samband med bestämmelserna om skattetillägg är en juridisk-teknisk term. Den anger ett förhållande, nämligen när avsändaren av ett meddelande lämnat ofullständiga sakuppgifter för att stödja sin version av inkomstförhållandena så att dessa inte kan bedömas på ett korrekt underlag. Det föreligger ingen skillnad om en uppgift är ofullständig eller om den är osann. I båda fallen är det fråga om en oriktig uppgift.²⁶

Skattetillägg tas ut med 40 procent av den inkomstskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige. Avgiftsberäkningen sker dock efter 20 procent när den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och efter 10 procent om den oriktiga uppgiften avser periodiseringsfel. Beräkning kan också göras på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av ett underskott som rättelse av en oriktig uppgift medfört.

Observera att för att skattetillägg skall kunna påföras krävs att skatten skulle ha blivit för låg (eller beträffande mervärdesskatt felaktigt tillgodoräknad) om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Den oriktiga uppgiften måste således ha betydelse för skatteuttaget för att tillägg skall kunna påföras.

²³ SOU 1996:116 s. 63

²⁴ SOU 1997:127 s. 350

²⁵ Prop. 1971:10 s. 247, se även RSV Dt 1992:7

²⁶ Rydberg SN 1996 s. 697, se vidare prop. 1971:10 s. 247 och Lyhagen s. 70

Om det är fråga om uppenbara felräkningar, misskrivningar eller oriktiga yrkanden eller om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften skall skattetillägg inte påföras enligt 5 kap 4 § taxeringslagen. Skattetillägg skall inte heller påföras om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med stöd av kontrolluppgifter i inkomstlagen kapital eller tjänst. Detta utgör inte eftergiftsgrunder i lagens mening men skattetillägg blir inte aktuellt då någon egentlig risk för undanhållande av skatt inte förelegat. Någon förutsättning för skattetillägg har då inte existerat.

Skattetillägg skall också påföras vid skönsmässig avvikelse från en deklARATION, då underlaget för skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grundval av lämnade uppgifter och vid skönstaxering på grund av utebliven deklARATION, 5 kap. 2 § första och andra st. taxeringslagen.

3.2 Eftergiftsgrunder

Subjektiva bedömningar kan ske genom eftergiftsgrunderna. Reglerna om eftergift finns i 5 kap. 6 § taxeringslagen. Skattetillägg skall efterges om den felaktiga uppgiften har samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller annat liknande förhållande. Dessa första eftergiftsgrunder har anknytning till den skattskyldiges person. Ett skattetillägg skall vidare efterges om den oriktiga uppgiften kan anses ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Genom eftergiftsgrunden ”uppgiftens beskaffenhet” får man möjlighet att beakta vilken typ av felaktighet eller försummelse det är fråga om, t ex skattefrågans svårighetsgrad objektivt sett. Eftergiftsgrunden ”annan särskild omständighet” får ses som en samlingsgrund vid övriga situationer.²⁷

Den 1 januari 1992 infördes ytterligare en eftergiftsgrund, detta för att man i högre grad än tidigare skulle kunna beakta omständigheterna i det enskilda fallet. I den nya lydelsen av 5 kap 6 § stadgas att även om felaktigheten eller underlåtenheten inte framstår som ursäktlig, skall skattetillägget efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget. Denna nya eftergiftsgrund är ett uttryck för proportionalitetsprincipen och får ses som en ”ventil” för sådana fall där de tidigare befintliga eftergiftsgrunderna inte skulle kunna tillämpas, eller skulle leda till ett obilligt resultat.²⁸

Slutligen får skattetillägg efterges helt när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa.

Eftergiftsreglerna innebär att tillägget skall falla bort trots att det finns förutsättningar för påförande av skattetillägg. Bestämmelserna om eftergift skall enligt 5 kap. 7 § taxeringslagen beaktas självant av skattemyndigheten om skattetillägget föranletts av innehåll i tillgängligt material eller av förhållanden som på annat sätt är kända för myndigheten. Huvudregeln ifråga om skattetillägg är annars att den skattskyldige själv får anföra de omständigheter som i hans fall kan föreligga för eftergift. Den skattskyldige har i princip bevisbördan för att en eftergiftsgrund föreligger.²⁹

²⁷ Rydberg SN 1996 s. 700-704, se även RSV Dt 1992:7

²⁸ Prop. 1991/92:43 s. 88 och 68

²⁹ Rydberg SN 1996 s. 697-698

3.4 Hur fungerar systemet idag?

Skattetilläggen har, sedan de började tillämpas av skattemyndigheten 1972, varit föremål för mycket diskussion både av lagstiftaren, skattskyldiga m.fl. Förändringar har också som en följd av detta ägt rum, både när det gäller förutsättningarna för tillämpningen och när det gäller den beloppsmässiga storleken. Skattetillägg är inte någon ovanlig företeelse. Under 1998 uppgick antalet beslut om skattetillägg enligt taxeringslagen till omkring 60 000.³⁰ Det är mycket stora belopp som påförs som skattetillägg. Vid utgången av 1998 uppgick avgifterna avseende inkomstskatten vid årlig taxering respektive omprövning till 1 669 Mkr. Den genomsnittliga storleken på de särskilda avgifterna uppgick vid den årliga taxeringen till 20 532 kronor och vid omprövningen till 50 348 kronor (i båda fallen vid utgången av 1998). I jämförelse med böter påförs skattetillägg med ett belopp som är flera hundra gånger större än de bötesbelopp som påförs inom ramen för straffprocessen.³¹

Det är inte förvånande att frågor om skattetillägg ofta blir mycket kontroversiella i kontakter mellan skattemyndigheten och de skattskyldiga. Skattelagstiftningen är komplicerad och i ständig förändring. Det kan vara svårt för en skattskyldig att hävda en avvikande mening i en skatterättslig fråga där utrymme för bedömning finns. Eftersom skattetillägget påförs på objektiva grunder blir det en kännbar påföljd för detta ställningstagande, inte minst eftersom verkställighet av skattetillägget, liksom andra skatter och avgifter, kan ske utan hinder av att beslutet inte vunnit laga kraft.³²

Kombinationen av strikt ansvar och schablonmässig påföljd gör att systemet med skattetillägg är relativt smidigt att handha för skattemyndigheten. Handläggningen av skatteärenden är till stor del en masshantering. Användandet av ett sådant schabloniserat system kan dock ifrågasättas. I promemorian ”Ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet” varnas det för en schablonmässig användning av konstruktioner med strikt ansvar. Det bör förutsättas att det finns ett ”... starkt stöd för en presumtion att överträdelser knappast kan förekomma annat än som följd av uppsåt eller oaktsamhet”. Man kan idag inte påstå att så är fallet vid påförande av skattetillägg. I många av de fall där skattetillägg uttas måste man nog skylla på skattelagstiftningens komplexitet.³³

SKATTETILLÄGGETS STRAFFKARAKTÄR

4.1 Begreppet ”anklagelse för brott”

Som nämnts tidigare har skattetilläggets förenlighet med Europakonventionen diskuterats flitigt under senare år. Frågan som ställts är om de grundläggande rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 i Europakonventionen tillförsäkrar en enskild i en fördragsslutande stat också omfattar tillämpningen av reglerna rörande skattetillägg.

När tillämpligheten av artikel 6 diskuteras är det viktigt att notera att ”anklagelse för brott” (punkt 1) och ”anklagad för brottslig gärning” (punkt 2) är autonoma begrepp. Europakonventionen är avsedd att etablera en europeisk minimistandard, d.v.s. en skyddsnivå

³⁰ Alexandersson JT 1998/99 s. 252, Skattestatistisk årsbok 1999 s. 175

³¹ Leidhammar SvSkT 1998 s. 829-830, Skattestatistisk årsbok 1999 s. 176

³² Leidhammar SvSkT 1998 s. 831-832

³³ Eklund –Johansson SN 1998 s. 277-278

som i princip är enhetlig för alla konventionsstater. För att detta skall uppnås krävs att konventionen tolkas så, att den får samma materiella innehåll för alla stater. De begrepp som förekommer i konventionen måste därför ges en ”autonom tolkning” som är oberoende av vilken innebörd som ges åt motsvarande begrepp i de nationella rättssystemen.³⁴ Det avgörande är alltså inte om gärningen inom den nationella rättsordningen eller på annat sätt klassificerats som en brottslig gärning. Alla handlingar som nationen själv kriminaliserat omfattas normalt av artikel 6. Artikeln omfattar vidare handlingar som avkriminaliserats i den nationella rätten men som även efter avkriminaliseringen medför straffliknande påföljder. Slutligen omfattar artikeln vissa andra handlingar som i den nationella rätten behandlas på ett snarlikt sätt.³⁵

Europadomstolen har i sin praxis, bl a i fallen Engel m fl mot Nederländerna och Öztürk mot Tyskland,³⁶ utvecklat principerna för denna gränsdragning. En utgångspunkt vid bedömningen är hur handlingen klassificerats i den inhemska rätten, men detta är bara en av de relevanta omständigheterna. Dessutom skall ytterligare två kriterier beaktas enligt Europadomstolen. Det första är gärningens art. Innefattar gärningen ett brott som kan begås av vem som helst och mot vilket man velat införa ett allmänt förbud eller rör det sig om ett brott mot förhållningsregler för en viss avgränsad grupp av personer med särskild ställning? Det andra kriteriet är det straff som personen riskerar att ådömas. En frihetsberövande påföljd talar i allmänhet för att artikel 6 är tillämplig, medan typiska disciplinstraff talar i motsatt riktning.³⁷

4.2 Skattekontrollutredningens delbetänkande

Skattekontrollutredningen har i SOU 1996:116 konstaterat att den svenska skattetilläggsregleringen inte strider mot Europakonventionen. Denna slutsats grundas till stor del på en jämförelse mellan det franska skattetillägget som Europadomstolen prövade i det s.k. Bendenoun-fallet, och det svenska skattetillägget.³⁸ I detta fall hade den skattskyldige påförts skattetillägg i anledning av en upptaxering. Europadomstolen konstaterade sammanfattningsvis att fyra omständigheter utgjorde grund för att Bendenoun skulle anses vara anklagad för en brottslig handling enligt artikel 6, och att det påförda skattetillägget alltså var att jämställa med straff:

1. Skattetillägget omfattade alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en grupp med speciell status.
2. Skattetillägget var inte ett skadestånd utan väsentligen ett straff i syfte att avskräcka från nya överträdelser.
3. Skattetillägget påfördes med stöd av allmänna regler vars syfte var att såväl avskräcka som bestraffa.
4. Skattetillägget var väsentligt till sin storlek och kunde omvandlas till fängelse.

Skattekontrollutredningen sammanfattar sitt ställningstagande på följande sätt.

”Utredningen anser sammanfattningsvis mot bakgrund av det anförda att, även

³⁴ Danelius s. 136

³⁵ SOU 1996:116 s. 56

³⁶ Engel m.fl. mot Nederländerna, dom 8 juni 1976, Öztürk mot Västtyskland, dom 21 februari 1984

³⁷ Danelius s. 136, SOU 1996:116 s. 108 ff

³⁸ Bendenoun mot Frankrike, dom 24 februari 1994

om det svenska skattetillägget har stora likheter med det franska tillägget, de två sanktionssystemen skiljer sig åt i flera viktiga avseenden, främst genom att de svenska skattetilläggsreglerna saknar subjektiva rekvisit samt att de hanteras helt vid sidan av det straffrättsliga systemet och inte omfattar någon påföljd som kan omvandlas till frihetsberövande. Avvikelserna är enligt utredningens mening sådana att en tillämpning av den metod som används i fallet Bendenoun leder till att det svenska skattetillägget inte kan anses omfattas av artikel 6. Utredningens ståndpunkt är således att skattetilläggsreglerna för närvarande inte kräver någon lagstiftningsåtgärd på grund av att de skulle stå i konflikt med artikel 6”.³⁹

Utredningen var dock inte enig. Två experter, Cecilia Gunne och Kerstin Nyquist, förde i ett särskilt yttrande fram uppfattningen att det svenska skattetillägget omfattas av artikel 6. De ansåg att avsaknaden på krav på subjektiva rekvisit saknar relevans i sammanhanget och att avgörande för om svenska skattetillägg skall omfattas av artikel 6 är att de är av så ingripande natur (för de svenska skattetilläggen finns i princip inget maximibelopp) att de är avskräckande och bestraffande. Ytterligare en faktor som talade för att de svenska skattetillägen står i strid med konventionen är att skattetilläggen ursprungligen var straffrättsliga till sin natur. De framhöll också att de svenska skattetilläggen måste ses i belysning av hur skatteadministrativa förseelser generellt betraktas i Europa.⁴⁰ Gunne och Nyquist har även i utredningens fortsatta arbete vidhållit sin ståndpunkt.⁴¹

Remisskritiken över Skattekontrollutredningens delbetänkande (SOU 1996:116) var i stort sett mycket negativ. En majoritet av remissinstanserna, enbart med undantag för Skatteförvaltningen, ifrågasatte om inte de svenska skattetilläggen är oförenliga med artikel 6.

4.3 Omfattas skattetillägget av Europakonventionen?

Om man ser till de fyra punkter som Europadomstolen har poängterat i fallet Bendenoun så kan man konstatera att de tre första punkterna stämmer väl in också på det svenska skattetillägget. Skattekontrollutredningen tryckte också mest på den fjärde punkten, att det svenska skattetillägget inte kunde omvandlas till ett frihetsberövande straff. Dessutom lade man vikt vid att de svenska skattetilläggsreglerna saknar subjektiva rekvisit samt att de hanteras vid sidan av det straffrättsliga systemet.

Att skattetilläggsreglerna hanteras helt vid sidan av det straffrättsliga systemet är, med hänsyn taget till vad som anförts ovan angående Europadomstolens autonoma tolkning av begreppet ”anklagad för brott”, inte ett förhållande som kan tillmätas någon avgörande betydelse. Den enskilda nationens sätt att klassificera gärningen är ju inte avgörande. Däremot är det en utgångspunkt vid den bedömning som Europadomstolen gör. Omfattas handlingen av den nationella straffrättsliga lagstiftningen blir också artikel 6 tillämplig.

Att de svenska skattetilläggsreglerna saknar subjektiva rekvisit har enligt Skattekontrollutredningen betydelse vid klassificeringen av skattetillägget. Skattetillägget är inte avhängigt endast av att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, utan också av skattemyndighetens kontrollmöjligheter. Två personer som i övrigt objektivt sett har gjort sig

³⁹ SOU 1996:116 s. 119

⁴⁰ SOU 1996:116 s. 167 ff, Leidhammar SvSkT 1998 s. 836

⁴¹ SOU 1998:12 s. 447 ff

skyldiga till samma slags fel kan behandlas olika beroende på att den enes oriktiga uppgift hade kunnat rättas med stöd av kontrolluppgifter men inte den andres. Denna omständighet är ett uttryck för att tillägget är frikopplat från den uppgiftsskyldiges subjektiva förhållanden och, enligt utredningen, ett av de argument som kan anföras mot att betrakta skattetilläggsförfarandet som en anklagelse för brott enligt artikel 6. Utredningen anför också att avsaknaden av subjektiva rekvisit fråntar det svenska skattetillägget något av dess karaktär av straff vid en jämförelse med det franska skattetillägget som utgår med olika procentsatser satta i förhållande till den skattskyldiges försumlighet.⁴²

Man måste här dock påpeka att tillämpningen av objektiva rekvisit snarare gör skattetilläggsregleringen hårdare och mer avskräckande för den enskilde än om man hade vägt in subjektiva rekvisit i bedömningen. Så som en remissinstans påpekade ”är det tvärtom än mer påkallat med för brottmål sedvanliga rättssäkerhetsgarantier när reglerna varken innehåller krav på oaktsamhet eller uppsåt. Frånvaron av ett subjektivt rekvisit i skattetilläggsreglerna innebär i realiteten ett skärpt ansvar för den enskilde”.⁴³

Vilken betydelse skall man då tillmäta det förhållande att det svenska skattetillägget inte kan omvandlas till en frihetsberövande påföljd? Om man ser till Bendenoun-fallet så måste man komma ihåg att det förhållandet att fängelse kunde komma ifråga endast var en av flera faktorer som påverkade bedömningen. I Öztürk-domen (till vilken Bendenoun-domen hänvisar) har Europadomstolen anfört: ”The relative lack of seriousness of the penalty at stake cannot divest an offence of its inherently criminal character.” Det är alltså inte så att risken för frihetsberövande påföljd är en förutsättning för att artikel 6 skall bli tillämplig.⁴⁴

Ett antal avgöranden från Europadomstolen som ligger i tiden efter Skattekontrollutredningens delbetänkande ger stöd för uppfattningen att fängelsestraff inte är en förutsättning för tillämpligheten av artikel 6. Europadomstolen fann i två avgöranden att den schweiziska skattetilläggsregleringen omfattades av artikel 6.⁴⁵ Europadomstolen fann att de skattetillägg det var fråga om skulle anses som straff i konventionens mening. Här bör särskilt noteras att även måttliga skattetillägg är tillräckliga för att betecknas som straff enligt Europadomstolen (i dessa fall rörde det sig om CHF 2000 – 7000). Det måste också anses klarlagt att skattetilläggen i dessa fall inte för de klagande kunde omvandlas till en frihetsberövande påföljd.

I fallet J. J. mot Nederländerna⁴⁶ konstaterade Europadomstolen återigen att ett skattetillägg var att anse som ett straff. Det var här fråga om ett skattetillägg ålagt i Holland och uppgående till ca 20 000 holländska gulden. (Inom parentes kan nämnas att det holländska skattetilläggsystemet redan 1985 av landets Högsta Domstol ansågs falla under artikel 6. Efter domen i Holland omarbetades systemet och alla sanktioner i samband med taxeringen där likställs numera med straff och straffprocessuella regler tillämpas. Skattetilläggsreglerna i Holland var – även enligt Skattekontrollutredningen – i stora drag lika Sveriges, och kunde inte omvandlas till frihetsberövande straff.)

Dessutom finns det två relativt nya domar som inte rör skattetillägg men som ändå är av stort intresse, Lauko mot Slovakien och Kadubec mot Slovakien, båda avkunnade 2 september

⁴² SOU 1996:116 s. 114-115

⁴³ Alexandersson JT 1998/99 s. 257

⁴⁴ Alexandersson JT 1998/99 s. 257-258

⁴⁵ A. P., M. P., T. P. mot Schweiz, dom 29 augusti 1997, E.L., R.L., J.O-L. mot Schweiz, dom 29 augusti 1997

⁴⁶ J. J. mot Nederländerna, dom 27 mars 1998

1998. I båda fallen är det fråga om att personer har ådömts låga böter för mindre förseelser. Europadomstolen fastslår här att det inte krävs att en gärning skall kunna resultera i fängelse för att den skall kunna anses som en brottslig gärning i Europakonventionens mening.

Av denna nytillkomna Europadomstolspraxis måste man utläsa att det inte är något ovillkorligt krav att det finns risk för frihetsberövande. Härigenom kan man konstatera att ett av skattekontrollutredningens viktigaste argument för att de svenska skattetilläggen inte omfattas av Europakonventionen numera saknar grund.

4 OSKULDSPRESUMTIONEN

4.1 Oskuldspresumtionen

I artikel 6 punkt 1 slås rätten till en opartisk rättegång fast. Denna punkt kompletteras av den så kallade oskuldspresumtionen i punkt 2. Om man kommer fram till att den som blir påförd skattetillägg kan anses ha blivit anklagad för brott i Europakonventionens mening så är nästa fråga om påförande av skattetillägg, vilket enligt taxeringslagen sker helt utan hänsyn till uppsåt eller vårdslöshet hos den skattskyldige, medför att oskuldspresumtionen kränks. Är det med andra ord förenligt med Europakonventionen att utdöma straffsanktioner på grundval av ett strikt ansvar?⁴⁷

Oskuldspresumtionen i artikel 6.2 stadgar att:

”Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.”

Av detta anses bl a följa att bevisbördan vid bevisning i skuldfrågan faller på åklagaren, att den tilltalade skall ha rätt att anföra motbevisning, att tvivel skall verka till den tilltalades förmån samt att domstolen verkligen skall behandla den tilltalade såsom oskyldig intill dess motsatsen bevisats. Den prövning som en domstol enligt artikel 6.2 har att företa skall således vara en förutsättningslös prövning huruvida den framlagda bevisningen är tillräckligt stark för att kunna fastställa den tilltalades skuld och därmed också motbevisa den oskuldspresumtion som den tilltalade skall vara tillförsäkrad.⁴⁸

5.2 Salabiaku-domen

Den närmare innebörden av punkten 2 i artikel 6 kom att klargöras i Europadomstolens dom i fallet Salabiaku som är ett centralt avgörande i detta sammanhang⁴⁹. Salabiaku dömdes av fransk domstol för narkotikasmuggling. Enligt fransk lag fanns en presumtion för att den som förde in otillåtet gods gjort sig skyldig till smuggling. Frågan om betydelsen av presumtionen sattes på sin spets genom att Salabiaku hävdade att han inte visste att den väska han förde genom tullen innehöll narkotika. Europadomstolen fann anledning till att kommentera innebörden av artikel 6 punkt 2.⁵⁰ Domstolen konstaterade att:

”faktiska och rättsliga presumtioner förekommer i alla rättssystem. Det är tydligt att konventionen inte i princip förbjuder sådana presumtioner. Den kräver

⁴⁷ Alexandersson JT 1998/99 s. 259, Asp SN 1999 s. 702

⁴⁸ Eklund-Johansson SN 1999 s. 181

⁴⁹ Salabiaku mot Frankrike, dom 7 oktober 1988

⁵⁰ Alexandersson JT 1998/99 s. 259-260

emellertid att konventionsstaterna i detta hänseende, såvitt gäller den straffrättsliga bedömningen, håller sig inom vissa gränser. Om artikel 6.2 bara innehöll en garanti som skulle respekteras i rättegångsförfaranden, skulle de krav som bestämmelsen ställer i praktiken kunna sammanfalla med plikten till opartiskhet i punkt 1. Framförallt skulle det stå den nationelle lagstiftaren fritt att beröva den dömande domstolen all verklig prövningsrätt och oskuldspresumtionen dess reella innehåll, om ordet 'lagligen' tolkades så, att det uteslutande avsåg inhemsk lag. En sådan situation vore inte förenlig med ändamålet och syftet med artikel 6 som, genom att skydda rätten till en rättvis rättegång och särskilt rätten att presumeras oskyldig, är avsedd att innefatta den grundläggande principen om rättssäkerhet. Artikel 6.2 betraktar därför inte faktiska eller rättsliga presumtioner inom straffrätten med likgiltighet. Den kräver att staterna håller dem inom rimliga gränser med beaktande av vad som står på spel och med beaktande av rätten att försvara sig".⁵¹

Efter att på ovanstående sätt ha klargjort den principiella innebörden av punkten 2 gjorde domstolen en prövning av hur fallet Salabiaku hade handlagts i de franska domstolarna. Man kom fram till att Salabiakus rättigheter enligt Europakonventionen inte hade åsidosatts trots den i lagen införda presumptionsregeln. Skälet var att Europadomstolen ansåg att de franska domstolarna rent faktiskt hade en verklig frihet att tillämpa de i artikel 6.2 uppställda rättssäkerhetsgarantierna. Den anklagade kunde komma i åtnjutande av principen "hellre fria än fälla" trots att lagen byggde på en klar presumtion i motsatt riktning och domstolarna hade varit noga med att inte automatiskt stödja domen på presumptionen. Man hade med andra ord gjort en fullständig och opartisk prövning.⁵² Europadomstolen har gjort en liknande bedömning i ett senare fall.⁵³

5.3 Den svenska debatten

Asp framför i en artikel i SN åsikten att det finns möjlighet att tolka Europadomstolens praxis så att den i princip godtar ett strikt ansvar vid påförande av straffliknande sanktioner. Han menar att orsaken till att Salabiaku-domen tolkats så att den förbjuder ett strikt straffansvar är att det i praktiken är mycket liten skillnad mellan ett system med strikt straffansvar och ett system där ansvar visserligen förutsätter uppsåt men där detta samtidigt presumeras (utan att detta går att motbevisa). Enligt Salabiaku-domen råder ett förbud mot icke motbevisbara presumtioner; den enskilde måste ha möjlighet att exculpera sig (domstolen måste ha en verklig prövningsrätt). Strikt ansvar kan i praktiken likställas med en icke motbevisbar uppsåtspresumtion; den innebär att den enskilde saknar möjlighet att exculpera sig (domstolen har ingen möjlighet att ta hänsyn till frånvaro av uppsåt och oaktsamhet eftersom dessa faktorer per definition är irrelevanta). Asp vill istället framhålla en alternativ tolkning av Salabiaku-domen som inte innebär ett förbud mot strikt ansvar. Tolkningen bygger på tanken att ordet "skuld" eller "skyldig" har en vid innebörd och endast syftar på att man gjort det man anklagas för, d v s att man gjort vad som krävs för att vara skyldig enligt den ifrågavarande regeln. Begreppet är relativt, d v s det är helt beroende av vad reglerna uppställer för krav. Uppställer inte regeln något krav på uppsåt eller oaktsamhet krävs inte heller detta för att man skall vara skyldig.⁵⁴

⁵¹ Svensk översättning av domen från Danelius s. 203-204

⁵² Eklund-Johansson SN 1999 s. 181, Alexandersson SvSkT 1998/99 s. 260-261

⁵³ Pham Hoang mot Frankrike, dom 25 september 1992

⁵⁴ Asp SN 1999 s. 711-713

Denna tolkning, som Asp hävdar är den rimliga, betyder att oskuldpresumtionen i första hand rör de procesuella regler som avgör hur sakförhållandena i ett mål fastställs. Den enskilde skall inte kunna dömas för annat eller mer än det som man i laga ordning visat att han gjort. Däremot har oskuldspresumtionen, enligt Asp, inga direkta implikationer för innehållet i de materiella reglerna (t ex att subjektiva rekvisit måste finnas).⁵⁵

Asps tolkning av oskuldspresumtionen har mött kritik från flera håll. Asp synes inskränka oskuldspresumtionen till att i praktiken avse att domstolen skall vara opartisk. Men artikel 6.2 utgör enligt Europadomstolen inte en upprepning av kravet i punkten 1 i samma artikel att domstolen skall vara opartisk utan sträcker sig längre. Europadomstolen betonade att annars skulle nationella domstolar berövas möjligheten till verklig prövningsrätt. Det måste, enligt domstolen, uppställas gränser för användning av presumtioner i nationella rättssystem, och det är just denna gränsdragning som prövningen av Salabiaku-domen gäller.⁵⁶

Det sätt på vilket den interna rätten utformas skall inte få tillåtas att påverka i vad mån Europakonventionens rättssäkerhetsgarantier blir tillämpliga eller ej. Den lagfästa presumptionsregeln i Salabiaku-domen kunde accepteras eftersom domstolen i det enskilda fallet bortsåg från presumtionen och företog en seriös och förutsättningslös prövning avseende Salabiakus skuld i subjektiv mening.⁵⁷

Två avgöranden avseende Schweiziska skattetillägg kan sägas ställa Asps argumentation på sin spets.⁵⁸ I dessa två, i princip identiska, avgöranden har Europadomstolen haft att ta ställning till frågan om skattetillägg kan påföras oavsett den enskildes skuld. Frågan var om ett på arvtagare påfört skattetillägg avseende en förseelse som en arvlåtare gjort sig skyldig till, var förenligt med artikel 6.2. Europadomstolen inledde med att konstatera att det var ointressant om de enskilda faktiskt kunde betraktas som ”skyldiga” enligt den interna lagregeln. Det väsentliga var, enligt Europadomstolens mening, att arvtagarna hade blivit påförda ett skattetillägg d v s ett straff. Domstolen slog härvid fast att det, oaktat den interna rättens utformning, inte kunde accepteras att någon påfördes ett skattetillägg utan att dennes egen skuld hade blivit fastställd. Denna slutsats nådde Europadomstolen trots att den interna lagregeln enbart tog sikte på att överföra betalningsansvaret för skattetillägget på arvtagarna och därför hade utformats utan subjektiva rekvisit. Dessa avgöranden utgör ytterligare stöd för att artikel 6.2 inte kan kringgås genom att den interna rätten utformas utan användning av subjektiva rekvisit.⁵⁹

5.4 Vilken inverkan har eftergiftsgrunderna?

Så som nämnts tidigare kan skattetillägg efterges i vissa fall. Frågan är om blotta existensen av eftergiftsgrunder gör att man kan anse att kravet i artikel 6.2 är uppfyllt? Detta kan man inte anse vara fallet, men möjligheten till eftergift vidgar utrymmet för prövningen i mål rörande skattetillägg. Den stränga bedömning som användandet av objektiva grunder resulterar i kan mildras genom att hänsyn tas till vissa omständigheter i det enskilda fallet. Men man bör notera att utrymmet för domstolarna att bevilja eftergift begränsas till de grunder som anges i lagen. Det finns alltså inte något egentligt utrymme för att ta hänsyn till

⁵⁵ Asp SN 1999 s. 711-712

⁵⁶ Alexandersson SN 2000 s. 449-450

⁵⁷ Eklund-Johansson SN 2000 s. 133-134

⁵⁸ A. P., M. P., T. P. mot Schweiz, dom 29 augusti 1997, E.L., R.L., J.O-L. mot Schweiz, dom 29 augusti 1997

⁵⁹ Eklund-Johansson SN 2000 s. 134-135

den skattskyldiges uppsåt och därmed kan inte heller någon ”verklig prövning” ske på det vis som Europadomstolen fastställt är ett krav enligt artikel 6.2.⁶⁰

Dessutom är det i realiteten så att flera av eftergiftsgrunderna inte (annat än undantagsvis) kan åberopas av juridiska personer. Detta gäller eftergiftsgrunderna ålder, sjukdom och bristande erfarenhet och även grunden jämförligt förhållande. Eftersom åtskilliga av skattetilläggen drabbar just juridiska personer är detta en väsentlig inskränkning av utrymmet för eftergift.⁶¹

5.5 Proportionalitetsprincipen

En allmän princip som alltid skall beaktas vid tillämpningen av Europakonventionen är den så kallade proportionalitetsprincipen. Den innebär att en åtgärd endast kan godtas om den är proportionerlig, d v s om den står i rimlig relation till det intresse som den är avsedd att tillgodose. Om så inte är fallet och åtgärden således är mera långtgående än vad som framstår som rimligt för ändamålet, kan den innebära ett brott mot Europakonventionen. Detta innebär att en prövning alltid måste göras av om det påförda skattetillägget kan anses vara proportionerligt i förhållande till den förseelse som den skattskyldige har gjort sig skyldig till.⁶²

5.6 Slutsats

Vid det svenska skattetilläggsförfarandet föreligger inte, enligt 5 kap taxeringslagen, någon möjlighet för förvaltningsdomstolarna att ta hänsyn till förmildrande omständigheter i det enskilda fallet (bortsett från eftergiftsgrunderna, se ovan). Skattetillägg påförs även om den enskilde visar att vare sig uppsåt eller vårdslöshet har förekommit. Ansvaret för den skattskyldige i Sverige är strikt, d v s oberoende av uppsåt eller vårdslöshet. Det är alltså här fråga om en klar presumtion för att den skattskyldige i realiteten är ”skyldig”. Genom att objektivt rekvisit tillämpas är dessutom det praktiska utrymmet för principen hellre fria än fälla försumbart.⁶³

Av Europadomstolens praxis kan man utläsa att Europadomstolen inte accepterar att den nationelle lagstiftaren genom införandet av icke motbevisbara presumtioner omöjliggör för domstolarna att företa en förutsättningslös skuldprövning. Den omständigheten att taxeringslagen inte tar sikte på en prövning av den enskildes skuld i subjektiv mening, medför troligtvis att Europadomstolen skulle finna att en enskild som, vid en ”traditionell” tillämpning av taxeringslagen påförts ett skattetillägg, inte tillförsäkrats de rättigheter som följer av artikel 6.2.⁶⁴

5 NULÄGET

För närvarande pågår – enligt regeringens direktiv⁶⁵ – en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet. Utredaren har till uppgift att kartlägga och utvärdera tillämpningen av nuvarande regler. Utredaren skall även väga in de krav som Europakonventionen kan ställa på förfarandet. Utredningsuppdraget skall redovisas före utgången av år 2000. Dock är direktiven

⁶⁰ Alexandersson JT 1998/99 s. 262

⁶¹ Alexandersson JT 1998/99 s. 262

⁶² Danelius s. 61

⁶³ Alexandersson SN 2000 s. 450-451

⁶⁴ Eklund-Johansson SN 2000 s. 135

⁶⁵ Dir. 1998:34

till utredningen så utformade att det på flera håll anses att det nya system utredaren kommer att föreslå i viktiga avseenden troligen kommer att påminna om nuvarande system.⁶⁶

Dessutom har Regeringsrätten meddelat prövningstillstånd i fem mål rörande skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen. Gissningsvis kommer domarna att meddelas under hösten 2000.

Trots den sekretess som gäller för verksamheten i Europadomstolen så är det numera mer eller mindre klarlagt att det finns åtminstone två svenska skattetilläggs mål anhängiggjorda i domstolen. Omständigheterna i de målen är emellertid inte kända och det är fortfarande oklart om och när dessa mål kommer att tas upp till sakprövning.

I sammanhanget kan man också nämna att de frågeställningar som diskuteras i Sverige också är i högsta grad aktuella i Norge. Det norska skattetillägget är principiellt sätt likt det svenska och Norge har också ratificerat Europakonventionen. En process i Høyesterett i Norge, där huvudfrågan var om det norska skattetillägget skall anses utgöra straff i Europakonventionens mening, avslutades under sommaren 2000.⁶⁷ Domen blev dock inte särskilt klagörande såvitt gäller den typ av norska skattetilläg som i allt väsentligt är att likna vid de svenska skattetillägget.

Det kan också vara av intresse att här kort redogöra för Riksskatteverkets uppfattning i frågan rörande skattetilläggen och Europakonventionen. I en skrivelse från 1999-06-09 säger man att Riksskatteverkets uppfattning i princip överensstämmer med den av skattekontrollutredningen, i delbetänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116), redovisade uppfattningen. Detta innebär att man anser att Europakonventionens artikel 6 inte är tillämplig på de svenska skattetilläggen. Enligt Riksskatteverkets uppfattning bör också de svenska skattetilläggen anses stå i rimlig proportion till de förseelser som de är avsedda att utgöra sanktioner mot. Riksskatteverket har inte heller senare funnit skäl att frångå detta ställningstagande. Man avvaktar den ovan nämnda utredningen och Regeringsrättens avgöranden.⁶⁸

6 SAMMANFATTNING OCH EGNA KOMMENTARER

6.1 Sammanfattning

Europakonventionen kom till med syfte att tillförsäkra individen garantier i fråga om åtnjutandet av de mänskliga rättigheterna. Sverige ratificerade konventionen redan 1952, och inkorporerade den med svensk rätt genom SFS 1994:1219. Lagen gäller från ingången av 1995. Åtgärden att införliva Europakonventionen med svensk rätt var, enligt Fri- och rättighetskommittén som föreslog införlivningen, en markering av konventionens betydelse i vårt land och ett klagörande av dess status inom den inhemska rätten.

I artikel 6 i Europakonventionen finns regler om rätten till domstolsprövning och om vilka rättigheter som måste uppfyllas för att en rättvis rättegång skall anses föreligga. Syftet med artikel 6 är alltså att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk. Artikeln omfattar de anspråk som avser en tvist om en civil rättighet eller skyldighet eller en

⁶⁶ Se t. ex. Alexandersson JT 1998/99 s. 263

⁶⁷ Høyesterett dom 2000-06-23

⁶⁸ RSV: s skrivelse 1999-06-09 Skattetilläggen och artikel 6 i Europakonventionen

anklagelse för brott. Dessa begrepp är enligt Europadomstolen autonoma begrepp, d.v.s. de skall tolkas självständigt och allmängiltigt och det är inte avgörande hur begreppen klassificeras i den nationella rätten. Europadomstolen har dessutom slagit fast att begreppen skall ges en vid tolkning och att en restriktiv tolkning av artikel 6 överhuvudtaget inte ligger i linje med principerna för ett demokratiskt samhälle.

I artikel 6.2 kommer en viktig rättssäkerhetsprincip till uttryck, den så kallade oskuldspresumtionen. Den stadgar att den som är anklagad för brott har rätt att betraktas som oskyldig till dess att hans skuld lagligen fastställts.

Dagens skattetilläggsregler har tillämpats sedan taxeringsåret 1972. Skattetillägget handläggs av skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar. Syftet med skattetillägget är att säkerställa att skattskyldiga lämnar ett sådant underlag till skattemyndigheten att myndigheten har förutsättningar för att fatta ett riktigt taxeringsbeslut. Skattetillägg skall påföras skattskyldig som i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för taxering eller i mål om taxering lämnat en uppgift som befinns oriktig (5 kap 1 § taxeringslagen). För att skattetillägg skall påföras krävs inte att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligt eller av vårdslöshet, utan det räcker att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift.

Subjektiva bedömningar kan i viss mån ske genom eftergiftsgrunderna i 5 kap 6 § taxeringslagen.

När tillämpligheten av artikel 6 på de svenska skattetilläggen diskuteras måste man först ta ställning till om påförande av skattetillägg kan anses vara en anklagelse för brott i Europakonventionens mening och att det påförda skattetillägget alltså är att jämställa med straff. Enligt Europadomstolen är en utgångspunkt vid denna bedömning hur handlingen klassificeras i den inhemska rätten, men detta är inte avgörande. Ytterligare två kriterier som beaktas är gärningens art och det straff som personen riskerar att ådömas.

Skattekontrollutredningen konstaterade i sitt delbetänkande SOU 1996:116 att den svenska skattetilläggsregleringen inte strider mot Europakonventionen. Denna slutsats grundas till stor del på en jämförelse mellan det franska skattetillägget som Europadomstolen prövade i det så kallade Bendenoun-fallet, och det svenska skattetillägget. Ett av de främsta argumenten för att skattetillägget inte var att jämställa med straff var att det svenska skattetillägget, till skillnad från det franska, inte kunde omvandlas till ett frihetsberövande straff.

Av ett antal avgöranden från Europadomstolen som ligger i tiden efter Skattekontrollutredningens delbetänkande kan man nu utläsa att det inte är något ovillkorligt krav att det finns risk för frihetsberövande. Härmed kan man alltså konstatera att ett av skattekontrollutredningens viktigaste argument för att de svenska skattetilläggen inte omfattas av Europakonventionen numera saknar grund.

Om man kommer fram till att den som blir påförd skattetillägg kan anses ha blivit anklagad för brott i Europakonventionens mening så är nästa fråga om påförande av skattetillägg medför att oskuldspresumtionen i artikel 6.2 kränks. Den springande punkten här är att skattetillägg påförs utan krav på vare sig uppsåt eller vårdslöshet. Man har alltså ett strikt ansvar för de uppgifter man lämnar. Är det då förenligt med Europakonventionen att utdöma straffsanktioner på grundval av ett strikt ansvar?

Den närmare innebörden av oskuldspresumtionen har klargjorts i Europadomstolens dom i fallet Salabiaku. Domstolen konstaterade att Europakonventionen inte i princip förbjuder användandet av rättsliga eller faktiska presumtioner men det krävs att konventionsstaterna håller sig inom rimliga gränser vid den straffrättsliga bedömningen. Detta har tolkats som att Europadomstolen kräver att utrymme ges för en verklig prövning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Det svenska skattetillägget påförs utan hänsyn till subjektiva rekvisit. Det utrymme som ges genom tillämpningen av eftergiftsgrunderna gör det inte möjligt för domstolarna att ta hänsyn till den skattskyldiges uppsåt och kan därför inte anses uppfylla kravet på en ”verklig prövning”.

I den svenska debatten har av Petter Asp framförts en avvikande synpunkt vad gäller tolkningen av oskuldspresumtionens tillämplighet på de svenska skattetilläggen. Asp menar att oskuldspresumtionen i första hand rör de processuella regler som avgör hur sakförhållandena i ett mål fastställs. Den enskilde skall alltså inte kunna dömas för annat eller mer än det som man i laga ordning visat att han gjort. Däremot har oskuldspresumtionen inga direkta implikationer för innehållet i de materiella reglerna. Eftersom den svenska skattetilläggsregleringen saknar subjektiva rekvisit, behöver man inte heller ta hänsyn till några sådana när man skall fastställa den skattskyldiges skuld.

Det återstår nu att se vad Regeringsrätten kommer fram till i de fem mål som de har till prövning.

7.2 Egna kommentarer

Det svenska skattetilläggsystemet har, förenklat uttryckt, tillkommit i syfte att säkerställa att skattskyldiga lämnar riktiga uppgifter i sina deklarationer. Det är ett system som måste vara enkelt och lättillämpat och också i viss mån schabloniserat.

Man kan dock inte komma ifrån att skattelagstiftningen idag är komplex. Man kan inte förutsätta att lämnandet av oriktiga uppgifter är en följd av uppsåt eller oaktsamhet. Om vi skall använda oss av en konstruktion med strikt ansvar i kombination med en så pass kännbar sanktion som skattetillägget utgör bör man, enligt min åsikt, kunna presumera att överträdelse i princip enbart kan förekomma som en följd av uppsåt eller oaktsamhet.

I avvaktan på en eventuell reformering av nuvarande regler måste vi dock se till lagstiftningen i den utformning som den har idag.

Vilken inverkan har då Europakonventionen? Jag börjar med att konstatera att frågan om de svenska skattetilläggen utgör ett straff i Europakonventionens mening nu av de flesta besvaras jakande. I enlighet med den praxis som växt fram efter Skattekontrollutredningens delbetänkande så anser också jag att det svenska skattetillägget bör betraktas som ett straff i konventionens mening.

När man kommer till den eventuella kränkningen av oskuldspresumtionen så vill jag först beröra skälen som den svenske lagstiftaren angav för att Europakonventionen skulle inkorporeras. Man ville markera konventionens betydelse för svensk rätt och klargöra dess status. Man ville också skapa ett uttryckligt underlag för att direkt tillämpa konventionen. Med detta i bakhuvudet känns det naturligt att ge oskuldspresumtionen en vid tolkning.

Europadomstolen har dessutom i Salabiaku-domen konstaterat att man berövar oskuldspresumtionen på dess reella innehåll om man tolkar ordet ”lagligen” så att det uteslutande avser den inhemska lagen. Punkten 2 i artikel 6 går längre än vad punkten 1 gör.

Jag anser alltså att vi, för att nå upp till Europakonventionens krav, måste kunna erbjuda den skattskyldige en ”verklig prövning” avseende de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet, även om detta inte krävs i vår interna lagstiftning.

En intressant följdfråga blir då i vad mån våra nationella domstolar har frihet att utföra denna prövning. Det är ju inte alldeles självklart att så är fallet. Det skall bli mycket intressant att se vad Regeringsrätten kommer fram till i frågan om våra svenska skattetillägg i belysning av Europakonventionen. Vi får hoppas att några klargörande riktlinjer är att vänta. Men, oavsett vad som blir resultatet av den prövningen, i slutändan är det ju ändå Europadomstolen som avgör om våra svenska skattetilläggsregler är förenliga med Europakonventionen. Märk dock att Europadomstolen inte prövar lagregeln i sig utan det enskilda fallet!

Förr eller senare borde emellertid en anpassning till Europakonventionen och Europadomstolens praxis bli oundviklig.

7 KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING

Litteratur

- Alexandersson, Stig Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg, Juridisk Tidskrift 1998/99 s. 251
- Alexandersson, Stig Skattetilläggen strider mot oskuldspresumtionen, Skattenytt 2000 s. 449
- Asp, Petter Skattetilläggen och oskuldspresumtionen, Skattenytt 1999 s. 702
- Bernitz, Ulf Europakonventionens införlivande med svensk rätt – en halvmesyr, Juridisk Tidskrift 1994/95 s. 259
- Danelius, Hans Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, Norstedts juridik 1997
- Eklund, Hans & Johansson, Anders Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen!, Skattenytt 1998 s. 276
- Eklund, Hans & Johansson, Anders Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg, Skattenytt 1999 s. 174
- Eklund, Hans & Johansson, Anders Beträffande skattetilläggen och oskuldspresumtionen, Skattenytt 2000 s. 132
- Leidhammar, Börje Straff eller avgift? – skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen, Svensk Skattetidning nr 9 1998
- Lyhagen, Carsten Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering, Liber Förlag 1986
- Mutén, Leif Orimligt skattetillägg, Svensk Skattetidning nr 6-7 1998
- Nyquist, Kerstin Skattetillägg – straff eller avgift?, Balans nr 2 2000
- Riksskatteverket Skattestatistisk årsbok 1999, RSV 1999
- Rydberg, Taina Skattetillägg, tillämpningen av eftergiftsgrunderna. En rättsfallsanalys, Skattenytt 1996 s. 696
- The European Court of Human Rights (Information document issued by the Registrar)

Offentligt tryck

Dir. 1998:34	Utredningsdirektiv avseende översyn av skattetilläggsinstitutet
Prop. 1971:10	Förslag till skattebrottslag m.m.
Prop. 1991/92:43	Skattetillägg m.m.
Prop. 1993/94:117	Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor
RSV Dt 1992:7	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift
RSV:s skrivelse 1995-01-01	Europakonventionens konsekvenser vid skatteutredningar
RSV:s skrivelse 1999-06-09	Skattetilläggen och artikel 6 i Europakonventionen
SOU 1969:42	Betänkande av skattestrafflagutredningen
SOU 1993:40	Fri- och Rättighetsfrågor, del B. Inkorporering av Europakonventionen, delbetänkande av Fri- och rättighetskommittén.
SOU 1996:116	Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen
SOU 1997:127	Företagsbotutredningen
SOU 1998:12	Självdokumentation och kontrolluppgifter

Rättsfall

Svenska rättsfall

LR i Göteborg	dom 12 maj 1999 (mål nr 1155-99)
LR i Göteborg	dom 11 juni 1999 (mål nr 934—937-97)
LR i Göteborg	dom 18 juni 1999 (mål nr 940-99)
LR i Göteborg	dom 24 juni 1999 (mål nr 1390-99)
KR i Göteborg	dom 2 februari 1999 (mål nr 7040-1997)
KR i Göteborg	dom 9 november 1999 (mål nr 4307—4309-1998)
KR i Stockholm	dom 23 juni 1998 (mål nr 4012-1997)
KR i Stockholm	dom 17 november 1998 (mål nr 221-1997)
KR i Sundsvall	dom 29 december 1999 (mål nr 40-1997)

Europadomstolen

Engel m.fl. mot Nederländerna	dom 8 juni 1976 (nr 3/1974/14/21-25)
Özturk mot Västtyskland	dom 21 februari 1984 (nr 9/1982/55/84)
Salabiaku mot Frankrike	dom 7 oktober 1988 (nr 14/1987/137/191)
Pham Hoang mot Frankrike	dom 25 september 1992 (nr 66/1991/318/390)
Funke mot Frankrike	dom 25 februari 1993 (nr 82/1991/334/407)
Bendenoun mot Frankrike	dom 24 februari 1994 (nr 3/1993/398/476)
A.P., M.P., T.P. mot Schweiz	dom 29 augusti 1997 (nr 71/1996/690/882)
E.L., R.L., J.O-L. mot Schweiz	dom 29 augusti 1997 (nr 75/1996/694/886)
J.J. mot Nederländerna	dom 27 mars 1998 (nr 9/1997/793/994)
Kadubec mot Slovakien	dom 2 september 1998 (nr 5/1998/908/1120)
Lauko mot Slovakien	dom 2 september 1998 (nr 4/1998/907/1119)