

PIA CEDERMARK & HANNA KRISTIANSSON

Förbättrad hantering av skattemål i de allmänna förvaltningsdomstolarna – en rättssäkerhetsfråga

Utredningen om fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen har nyligen lämnat förslag på hur hanteringen av skattemål i de allmänna förvaltningsdomstolarna kan förbättras för att stärka rättssäkerheten och öka kvaliteten i skattemålshanteringen.

I denna artikel lämnas en översiktlig redogörelse för de överväganden och förslag i utredningens betänkande som rör förvaltningsdomstolarnas hantering av skattemål.¹

1 INLEDNING

I maj 2013 tillsatte regeringen en utredning med det övergripande syftet att modernisera och effektivisera förvaltningsprocessen samt ytterligare stärka rättssäkerheten i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Beträffande de delar som rör hanteringen av skattemål ingick enligt direktiven i utredningens uppdrag att:

- utvärdera 2010 års förvaltningsrättsreform med avseende på den specialisering av skattemålshanteringen i allmän förvaltningsdomstol som reformen syftade till,
- undersöka hur de allmänna förvaltningsdomstolarna arbetar med specialisering,
- analysera om det finns anledning till en ökad specialisering av skattemålshanteringen i allmän förvaltningsdomstol och hur en sådan i så fall bör utformas,

¹ Betänkandet omfattar även vissa andra frågor, bl.a. frågan om en möjlighet för förvaltningsrätterna att hänskjuta prejudikatfrågor till Högsta förvaltningsdomstolen, kammarrättens domförhet när en lagfaren ledamot får förhinder och särskilda ledamöter ingår i rätten, kammarrättens sammansättning vid prövning av frågor om prövningstillstånd, överlämnande av mål mellan domstolar, tolkning i allmänna förvaltningsdomstolar, nedflyttning av sekretessmål till förvaltningsrätt i första domstolsinstans samt förkortning av överklagandetiderna i mål om socialförsäkring och arbetslöshetsförsäkring. Dessa frågor behandlas dock inte i denna artikel.

- ta ställning till vilka skattemål som ska omfattas av specialisering och vilket målunderlag som krävs, samt om ytterligare specialisering bör ske inom vissa ämnesområden inom skatterätten,
- undersöka hur möjligheten att i förvaltningsrätt utöka antalet lagfarna domare används samt överväga om reglerna bör ändras, och
- överväga om särskilda ledamöter i ökad utsträckning bör kunna ingå i rätten när det finns behov av särskild fackkunskap.

Enligt direktiven skulle utredningen vidare se över bestämmelsen om muntlig förhandling i förvaltningsprocesslagen.

Utredningens arbete resulterade i betänkandet *Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål* (SOU 2014:76) som överlämnades till Justitiedepartementet den 28 november 2014. Förslagen rörande förvaltningsrättens domförhet i skattemål föreslås träda i kraft den 1 juli 2016 med viss övergångsreglering. Övriga förslag föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

2 SPECIALISERING AV SKATTEMÅLSHANTERINGEN

Som underlag för utvärderingen och analysen av 2010 års förvaltningsrättsreform och förslagen avseende skattemålshanteringen ligger bl.a. en enkät som utredningen skickat till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Utredningen har också anordnat möten med Svenskt Näringsliv, Skatteverket samt företrädare för advokat- och revisionsbyråer.

Utredningen bedömer att 2010 års förvaltningsrättsreform i viss mån har medfört sådana ökade möjligheter till specialisering av skattemålshanteringen som reformen syftade till. Fyra förvaltningsrätter bedöms dock ha ett för litet skattemålsunderlag och för få domare för att kunna anses ha en kvalitativ skattespecialisering.

Utredningen gör bedömningen att en ökad specialisering av skattemålshanteringen kan bidra till stärkt rättssäkerhet, bättre kvalitet och effektivare skattemålshandling. Ökad skattespecialisering bedöms också ha en avgörande betydelse för att domare ska kunna utöva en mer aktiv materiell processledning.

Utredningen föreslår att skattespecialiseringen i de allmänna förvaltningsdomstolarna ska öka och att detta ska ske genom *domstolsintern specialisering*. Domstolsintern specialisering skulle innebära att skattemålen hanteras av alla förvaltningsrätter, men att domstolarna internt fördelar målen på ett sådant sätt att vissa domare och annan personal får en större

tilldelning av skattemål än om målen hade lottats jämnt på alla domare vid domstolen. Den domstolsinterna specialiseringen kan ske t.ex. genom att skattemålen samlas vid en eller ett fåtal enheter/avdelningar inom domstolen, något som flera förvaltningsrätter gör redan i dag.

Med domstolsintern specialisering kommer alla förvaltningsrätter att fortsätta vara likvärdiga domstolar och ha samma målprofil, dvs. alla förvaltningsrätter kommer även fortsättningsvis att hantera de vanligast förekommande förvaltningsmålen. Utredningen anser att det finns ett egenvärde ur allmänhetens perspektiv att den yttre organisationen för förvaltningsdomandet ser likadan ut i hela landet. En annan fördel med domstolsintern specialisering ligger i att en domstolsorganisation bestående av likvärdiga domstolar är mer flexibel och mindre sårbar än en organisation där vissa domstolar är mindre medan andra är större, och endast vissa av domstolarna handlägger den stora målgrupp som skattemålen utgör. Med domstolsintern specialisering kan domaren vidare vid sidan av skattemålen arbeta med viss andel andra måltyper, något som enligt utredningens mening är viktigt för att domaren ska kunna behålla en bred erfarenhetsbas i sitt dömande och därmed en god förmåga till nyanserat reflekterande i skattemålen. Domstolsintern specialisering ger vidare enligt utredningens mening de bästa rekryteringsmöjligheterna sett över tid. Möjligheterna att rekrytera bör med en sådan lösning vara goda både vad gäller jurister som vill kunna specialisera sig på skatterätt och jurister som vill arbeta med andra måltyper. En fortsatt spridning av skattemålen på alla förvaltningsrätter skapar vidare förutsättningar för en fortsatt god praxisbildning. Möjligheterna att få provningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen bör således vara bättre om alla förvaltningsrätter och kammarrätter prövar skattemål än om endast vissa gör det.

För att det ska vara möjligt för alla förvaltningsrätter att ha en kvalitativ, specialiserad skattemålshantering internt bör enligt utredningens mening varje förvaltningsrätt ha minst fyra domare som kan arbeta specialiserat med skattemål. Enligt utredningen måste domstolen också hantera minst 750 skattemål varje år för att varje specialiserad domare ska få möjlighet att handlägga tillräckligt många mål. Under 2013 fanns det fem förvaltningsrätter som inte kom upp i detta målanttal. Enligt utredningens uppfattning är en minskning av antalet förvaltningsrätter till 8–10 stycken med en samtidig omfördelning av domkretsarna den lösning som bäst säkerställer att alla förvaltningsrätter får långsiktigt hållbara möjligheter att

ha en specialiserad skattemålshantering. Utredningens direktiv ger dock inte utrymme att avgöra hur många och vilka förvaltningsrätter som ska finnas kvar. Enligt utredningens mening bör regeringen skyndsamt tillsätta en utredare i syfte att låta förvaltningsrättsreformen gå vidare så att antalet förvaltningsrätter minskas ytterligare.

Enligt utredningens bedömning bör även kammarrätterna ha en domstolsintern specialisering avseende skattemål. De bör t.ex. organisera arbetet så att det i varje avgörande av skattemål ingår minst två ledamöter som är specialiserade på skatterätt. I de svåraste skattemålen kan det vara lämpligt att alla ledamöterna är specialiserade. Sitsarna bör kunna sättas samman även över avdelningsgränserna. Att ha särskilda föredragningsdagar för skattemålen är ett sätt att styra skattemålen till vissa sitsar. Särskilda ämnesansvariga domare, något som redan finns på vissa kammarrätter, kan vara ett annat sätt att höja kvaliteten i skattemålshantering. Det är önskvärt att också de föredragande ges möjlighet att vara specialiserade och att det finns åtminstone en föredragande på varje avdelning som är specialiserad på skatterätt.

Utredningen anser att det kan vara lämpligt att vissa av de domare och föredragande som är specialiserade på skattemål, specialiserar sig särskilt på mervärdesskattemål. I övrigt anser utredningen att det inte låter sig göras att generellt för alla domstolar ange vilken djupare skattespecialisering som ska finnas.

3 FÖRVALTNINGSRÄTTENS SAMMANSÄTTNING VID PRÖVNING AV SKATTEMÅL

Utredningen föreslår att domförhetsreglerna beträffande skattemål och tullmål ska ändras så att förvaltningsrätt som huvudregel är domför med två lagfarna domare vid prövning av mål enligt skatteförfarandelagen och tullagen. Enligt utredningens förslag ska nämndemän få ingå i rätten om det finns anledning till det med hänsyn till frågorna i målet.

Skattemål intar på flera sätt en särställning bland målen i förvaltningsdomstol. Det skatterättsliga området är omfattande och komplext och skattemålen kräver systemförståelse på ett annat sätt än övriga måltyper vid förvaltningsdomstolarna. En dom i ett skattemål blir vidare vägledande i större utsträckning och får oftare återverkningar för flera andra personer än t.ex. en dom i ett socialförsäkringsmål. Enligt utredningens

mening medför dessa omständigheter att det finns skäl att låta skattemålen prövas av en starkare sats i förvaltningsrätt än som i dag är fallet.²

När kollegiala överläggningar kan hållas mellan flera lagfarna domare finns en större erfarenhetsbas än om endast en lagfaren domare ingår i rätten. Diskussioner mellan domarna bidrar till bättre underbyggda avgöranden av högre kvalitet. Frågorna i målet blir tydligare belysta i domarna, vilket i förlängningen bidrar till att processen i överrätt underlättas. En sammansättning med två lagfarna domare innebär därför generellt sett en högre kompetens och kvalitet än en sammansättning med bara en lagfaren domare.³

Enligt utredningens förslag ska de nya domförhållningarna gälla även mål om bevissäkring och betalningssäkring enligt skatteförfarandelagen, mål som rör undantagande av uppgift eller handling från kontroll enligt skatteförfarandelagen eller annan skatteförfattning samt mål om anstånd med att betala skatt eller avgifter enligt skatteförfattningarna, dvs. mål som i dag avgörs av en lagfaren domare ensam i förvaltningsrätt.⁴

4 ANDRA FÖRSLAG SOM RÖR DOMSTOLARNAS SKATTEMÅLSHANTERING

4.1 Utgångspunkter för utredningens arbete

Under utredningens arbete har viktiga utgångspunkter varit att tyngdpunkten i processen i allmän förvaltningsdomstol ska ligga i första instans samt att processen ska vara rättssäker, effektiv och förutsebar för den enskilde. Utredningen anser att materiell processledning är ett viktigt redskap för att uppnå detta. Utredningens förslag omfattar flera åtgärder som har till syfte att stärka de allmänna förvaltningsdomstolarnas möjligheter att utöva materiell processledning, bl.a. ökade möjligheter till muntlig förhandling, förberedande sammanträden och skriftliga sammanställ-

2 Redan i dag finns en möjlighet för förvaltningsrätterna att förstärka rätten med en lagfaren domare och en nämndeman. Domstolarna har i den av utredningen genomförda enkäten angett att denna möjlighet endast används i begränsad utsträckning, och sällan i skattemål.

3 Utredningen har också övervägt om särskilda ledamöter bör införas i bl.a. skattemål, men funnit att det varken är ekonomiskt försvarbart eller nödvändigt. Ett sådant förslag bedöms vidare vara svårt att genomföra.

4 Utredningen föreslår också att det ska bli lättare att öka antalet lagfarna domare i andra måltyper än skattemål, dvs. om det finns skäl för det med hänsyn till målets omfattning eller svårighetsgrad (jfr 17 § lagen [1971:289] om allmänna förvaltningsdomstolar).

ningar. Alla dessa åtgärder har relevans för förvaltningsdomstolarnas skattemålshantering.

4.2 Materiell processledning

Det stora antalet måltyper med mål av skiftande karaktär ställer stora krav på de allmänna förvaltningsdomstolarnas handläggning och förmåga att anpassa handläggningen till det aktuella målet. Den materiella processledningen kan och bör således variera beroende på målets karaktär och komplexitet samt parternas inbördes styrkeförhållande.

Genom domstolens materiella processledning kan processmaterialet kompletteras på ett sådant sätt att möjligheterna att nå ett materiellt riktigt avgörande ökar. Dessutom kan materiell processledning medföra att handläggningen i större grad inriktas på det som är väsentligt i målet vilket i sin tur kan innebära att handläggningen kan bli mer effektiv och mer rättssäker. Andra positiva effekter av materiell processledning kan vara ett minskat antal överklaganden då målen blir mer grundligt utredda i första instans. Därmed uppnås också att tyngdpunkten i processen ligger i första instans och den högre instansen kan ägna sig åt överprövning och inte åt att utreda målen.

Utredningen anser att materiell processledning ska utövas så snart ett mål kommer in till domstolen, i den meningen att det ska göras en kvalificerad granskning av målet och en bedömning av vilka resurser och handläggningsåtgärder som kommer att krävas. Enklare mål kan då sorteras till en ”snabbfil” och mer komplicerade ärenden kan få de resurser de behöver. Handlingar som kommer in till domstolen måste granskas av tillräckligt kvalificerad personal så snart de kommer in. Utredningen anser att det bästa är om en lagfaren domare eller möjligen en erfaren föredragande granskar handlingarna.

Enlig utredningens mening kan det ifrågasättas om domare i förvaltningsrätten ges tid och möjlighet att göra rättsutredningar, skriva domar och ägna sig åt materiell processledning i tillräckligt hög utsträckning.⁵ Utredningen anser därför att personalsammansättningen i förvaltnings-

5 Vem som sköter processledningen har naturligtvis samband med personalsammansättningen på de allmänna förvaltningsdomstolarna. Antalet beredare per domare är i genomsnitt 1,3 på en tingsrätt och i genomsnitt 2,8 på en förvaltningsrätt. Det är alltså mer än dubbelt så många beredare per domare i en förvaltningsrätt. Detta torde innebära att domare på en förvaltningsrätt har mindre tid att själva arbeta med målen då mycket tid går åt till handledning etc. av föredragande och notarier.

rätterna bör ses över. En högre andel lagfarna domare borgar för ökad kvalitet och ökad rättssäkerhet i förvaltningsrättsdomandet.

4.3 Skriftliga sammanställningar

Som en ytterligare åtgärd för att stärka möjligheterna till materiell processledning föreslår utredningen att det ska införas en skyldighet för de allmänna förvaltningsdomstolarna att göra en skriftlig sammanställning av parternas yrkanden och invändningar samt de omständigheter som dessa grundas på, om det med hänsyn till målets beskaffenhet är till fördel för handläggningen av målet. En sådan sammanställning ska skickas till parterna för yttrande.

Utredningen kan se flera fördelar med att låta skriftliga sammanställningar utgöra en del av den materiella processledningen. I ett komplicerat mål kan det vara värdefullt att domstolen upprättar en sammanställning av parternas ståndpunkter och tillställer parterna den för yttrande. Parterna får då en bild av hur domstolen har uppfattat målet och får en bättre möjlighet att komplettera sin talan. Domstolen kan dessutom i en sådan sammanställning genom frågor och påpekanden verka för att parterna avhjälper otydligheter och ofullständigheter i sina framställningar. Skriftliga sammanställningar ska dock endast användas i större och mer komplicerade mål.

Bestämmelsen om skriftliga sammanställningar kommer att gälla i alla instanser men den är framförallt avsedd för förvaltningsrätten. Utredningens bedömning är att skriftliga sammanställningar kommer att användas i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen samt Migrationsöverdomstolen endast i undantagsfall.

4.4 Förberedande sammanträde

Målen i allmän förvaltningsdomstol blir alltmer omfattande och komplexa. Detta gäller särskilt skattemål men även andra mål som t.ex. mål enligt lagen om offentlig upphandling och socialförsäkringsmål. Dessa faktorer i kombination med ökade krav på skyndsamhet och effektivitet gör att det blir allt viktigare för domstolen att få parternas ståndpunkter noggrant preciserade och att reda ut vad som egentligen ska prövas. Under utredningens arbete har från flera håll framförts att det vore önskvärt om förberedande sammanträden kunde hållas i större utsträckning i mer komplicerade mål.

Utredningen föreslår mot denna bakgrund att det i förvaltningspro-

cesslagen ska införas en särskild bestämmelse om förberedande sammanträden. Ett förberedande sammanträde ska få hållas om det främjar ett snabbt avgörande av målet eller kan antas vara till fördel för utredningen.

Utredningens bedömning är att materiell processledning genom förberedande sammanträden är ett viktigt redskap för att åstadkomma en effektiv handläggning i de allmänna förvaltningsdomstolarna och att detta redskap bör användas i väsentligt större utsträckning än i dag. Ett förberedande sammanträde i allmän förvaltningsdomstol kan dock inte fylla samma funktion som en muntlig förberedelse i allmän domstol. Detta eftersom omedelbarhetsprincipen inte gäller och det inte finns något krav på huvudförhandling i förvaltningsprocessen. Inte heller finns samma möjlighet för parter i allmän förvaltningsdomstol att förlikas som parter i civilrättsliga mål. Utredningen har av denna anledning valt att använda begreppet förberedande sammanträde istället för begreppet muntlig förberedelse som används i rättegångsbalken.

4.5 Tydligare regler om muntlig förhandling

Frågan om handläggningsform är mycket viktig för en processordning. Det kan konstateras att lagstiftaren avseende det svenska rättssystemets processordningar, den allmänna processen och förvaltningsprocessen, har valt två skilda vägar. I den allmänna processen är muntlighet huvudregel, medan skriftlighet är huvudregel i förvaltningsprocessen. Enligt utredningens mening är avvägningen mellan skriftlighet och muntlighet i handläggningen av ett mål av avgörande betydelse både för rättssäkerheten och för effektiviteten. Bestämmelserna om muntlig förhandling bör mot denna bakgrund vara enkla att tillämpa samtidigt som de ska främja en effektiv handläggning av alla mål, oavsett svårighetsgrad och omfattning.

Enligt utredningens bedömning finns det anledning att anta att det skulle främja processen i de allmänna förvaltningsdomstolarna om muntliga förhandlingar hölls i ännu större utsträckning än i dag, i synnerhet i förvaltningsrätten.⁶ Det är dock viktigt att notera att det, trots de många fördelar som finns med muntlig förhandling, inte alltid är ändamålsenligt eller nödvändigt att hålla en muntlig förhandling i ett mål. Enligt utred-

⁶ Se också Inspektionen för socialförsäkringens slutsatser avseende muntlig förhandling och ändringsfrekvens i rapport (2014:18) *Socialförsäkringsmål i förvaltningsdomstolarna* s. 70 ff. och 125 f.

ningens mening är det domstolens ansvar att göra denna avvägning i det enskilda fallet.

Utredningen föreslår att förfarandet i allmän förvaltningsdomstol även fortsättningsvis som huvudregel ska vara skriftligt. Vidare föreslår utredningen att det i lagtexten ska anges att muntlig förhandling får ingå i handläggningen i alla instanser, inklusive Högsta förvaltningsdomstolen och Migrationsöverdomstolen. Utredningen föreslår vidare att möjligheten till muntlig förhandling ska förstärkas genom att det i lagtexten anges att muntlig förhandling ska ingå i handläggningen i förvaltningsrätten och kammarrätten när det kan antas vara till fördel för utredningen. När enskild som för talan i målet begär muntlig förhandling ska muntlig förhandling ingå i handläggningen om det inte är uppenbart obehövligt. Detta ska endast gälla i förvaltningsrätten.

5 AVSLUTNING

Utredningen har i betänkandet föreslagit en ökad specialisering av domstolarnas skattemålshantering, tvådomarsitsar i skattemål, förstärkt rätt till muntlig förhandling samt regler om förberedande sammanträden och skriftliga sammanställningar. Dessa förslag kommer enligt utredningens mening att innebära en kvalitetshöjning av skattemålshanteringen. Härutöver förespråkar utredningen bl.a. en mer aktiv materiell processledning och tydliga domskäl.

Pia Cedermark och Hanna Kristiansson är kammarrättsråd vid Kammar-rätten i Stockholm och var utredningssekreterare i utredningen om fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen.