



*Nya
Förvaltningslagen
och
Skatteförfarandet
– studiematerial*

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial

© Björn Forssén och Melker Förlag

Oktober 2018

Titel: Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet
– studiematerial

Utgivare: Melker Förlag

ISBN 978-91-7615-278-2

FÖRORD

Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial är, som titeln anger, ett studiematerial. Det utgår från ett föreläsnings-PM som jag upprättade till mina föreläsningar på kursen Rättsstat och offentlig rätt (15 högskolepoäng) vid Södertörns högskola, institutionen för offentlig rätt, vårterminen 2018. Kursen läses inom ramen för Europa, staten och den offentliga rätten (ESO 45-60 högskolepoäng). Rubriken till föreläsningarna var Rättsmedel mot felaktiga förvaltningsbeslut. Då hade den nya förvaltningslagen (2017:900) antagits med ikraftträdande den 1 juli 2018. Denna bok – studiematerial – ska uppfattas som ett komplement till annan kurslitteratur som berör förvaltningsrätten. Inom det fältet är boken särskilt lämpad för skatterätten, eftersom jag anknyter i delar av den till ett tänkt skatterättsligt praktikfall.

Min målsättning är att boken ska uppfattas som lärandecentrerad hellre än lärarecentrerad. Den ska vara Dig behjälplig som en orientering i förvaltningsrätten antingen i samband med självstudier eller vid lärarledd undervisning i förvaltningsrätten. Genom att anknyta delar av framställningen till ett tänkt skatterättsligt fall får Du enkla komihåg, när Du läser annan kurslitteratur inom förvaltningsrätten. På så sätt är studiematerialet lärandecentrerad, och inlärningskurvan ska bli progressiv hellre än linjär. Att studierna på så sätt kan läggas upp som studier *i* förvaltningsrätt hellre än enbart som studier *om* förvaltningsrätt ger givetvis också läraren i ämnet stöd för undervisningen i klassrum. Om sistnämnda får dominera i undervisningen, tenderar den att följa en smörgåsbordsteknik, där studenten får ämnet bitvis, medan pedagogiken med förevarande bok – studiematerial – förhoppningsvis ska ge sammanhang.

Studenterna ska med denna bok få något konkret i undervisningen, så att den svarar på studenternas frågor om hur förfarandet i exempelvis ett skatteärende går till i praktiken. Boken ska med andra ord lätta upp inläringen, så att förvaltningsrätten inte blir alltför teoretisk att ta till sig. Denna bok fungerar även som ett verktyg för studenterna att gå tillbaka till, när de efter avslutade studier behöver ett komihåg, för att hantera problem de ställs inför som yrkesverksamma tillämpare av förvaltningsrättsliga frågor.

Denna bok passar som komplement exempelvis till *RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut*, av Wiweka Warnling-Nerep, som också ges ut av Jure, och som jag refererar åtskilligt till i studiematerialet. För mera specifikt skatterättsliga studier utgör boken ett komplement t.ex. till min bok *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*. Jag tackar dessutom professor Warnling-Nerep för den hjälp som jag fick vid inledningen av arbetet som ledde till det studiematerial som denna bok utgör.

Stockholm i oktober 2018
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRORD, s. 5

FÖRKORTNINGAR, s. 8

1 KORT HISTORIK MED EXEMPEL PÅ NYHETER I FÖRVALTNINGSRÄTTSLIG LAGSTIFTNING, s. 10

1.1 Förvaltningsrättslagstiftningen, s. 10

1.2 Några exempel på nyheter 1986 och 2018, s. 10

2 ÄMNET FÖRVALTNINGSRÄTT: FÖRVALTNING OCH RÄTTSKIPNING – EN SCHEMATISK ÖVERSIKT, s. 11

2.1 Förvaltningen och rättskipningen, s. 11

2.1.1 Förvaltningen, s. 11

2.1.2 Rättskipningen, s. 11

2.2 Särskilt om regeringen, s. 11

3 RÄTTSSÄKERHET, RÄTTSKIPNING, FÖRVALTNING, FÖRVALTNINGSBESVÄR OCH RÄTTSMEDEL, s. 13

3.1 Rättsstatsprincipen – lagens suveränitet (“rule of law”), s. 13

3.2 Rättskipning resp. förvaltning – tydligare åtskillnad i RF genom 2010 års grundlagsreform, s. 13

3.3 Förvaltningsbesvär respektive kommunalbesvär, s. 14

3.4 Rättsmedel, s. 14

4 EUROPARÄTTEN – EN VÄG MOT EN MER ALLMÄN RÄTT TILL DOMSTOLSPRÖVNING AV FÖRVALTNINGSBESLUT, s. 16

5 ÖVERSIKTLIGT EXEMPEL AVSEENDE FÖRFARANDEREGLERNA SAMT RÄTTSPRÖVNING, s. 21

5.1 ”Jag vill ha ett nytt beslut!” men hur gör den enskilde i praktiken och vilka frågor har denne att förhålla sig till – ett översiktligt exempel på detaljerna kring omprövning eller överklagande m.m., s. 21

1) Exempel på belopp i en mervärdesskattedeclaration och SKV:s skatthöjning, s. 23

Hur ska SKV gå till väga för att fatta ett förvaltningsrättsligt korrekt beslut om skatthöjning och påförande av skattetillägg mot Nisse Nissesson? s. 24

2) Vad kan Nisse Nissesson göra för att ”få ett nytt beslut”? s. 27

A) Begäran om omprövning, s. 27

B) Överklagande, s. 30

Särskilt om betalningsanstånd, s. 32

C) *Förfarandet i förvaltningsdomstolarna*, s. 33
 3) *Resning och återställande av försutten tid*, s. 36
 4) *Betalningssäkring och bevissäkring i skatteutredningar*, s. 38
Särskilt om beslut att innehålla överskjutande ingående moms i avvaktan på utredning av annan redovisningsperiod än den som skatteutredningen avser, s. 39
Särskilt om otillåten ändring av talan, s. 40

5) *Nisse Nissesson vill pröva skattebeslutet hos Europadomstolen eller EU-domstolen – kan han det?* s. 41

6) *Något om så kallade företrädaransvarsmål enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL*, s. 42

5.2 Rättsprövning, s. 44

Rättsprövning av vad? s. 44

Vad innebär det för garantierna till domstolsprövning på skatteområdet, att lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut den 1 juli 2006 ersatte lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut? s. 45

Ansökan om rättsprövning i kombination med ansökan om resning – jfr Barsebäck 1-målet, RÅ 1999 ref. 76, s. 47

BILAGA, s. 49

Översiktligt om skattedeklarationer och tider, s. 49

Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration, s. 49

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration, s. 50

Tidigare deklarationstidpunkt för arbetsgivardeklaration, s. 50

Enbart arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration, s. 50

KÄLLFÖRTECKNING, s. 51

Litteratur, s. 51

Offentligt tryck, s. 51

Propositioner, s. 51

SOU, s. 51

Europarätt, s. 52

EU, s. 52

Primärrätt, s. 52

Sekundärrätt, s. 52

Europakonventionen (EKMR), s. 52

Rättsfall, s. 52

HFD, s. 52

EU-domstolen, s. 52

HD, s. 52

SAKREGISTER, s. 53

FÖRKORTNINGAR

AFDL, lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
 Ang., angående
 BKAB, Barsebäck Kraft Aktiebolag
 bl.a., bland annat
 C, curia (om EU-domstolen)
 Cit., citeras
 dvs., det vill säga
 ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för
 rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska
 rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av
 EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta
 formen ECR/REG etc.
 ECR, European Court Reports (dvs. REG på eng.)
 EG, Europeiska gemenskaperna
 EKMR, Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga
 rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950
 (Europakonventionen)
 eng., engelska
 etc., etcetera
 EU, Europeiska unionen
 EUSGR, EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna
 f, följande sida
 f.d., före detta
 FEU, Fördraget om EU
 FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
 FL, förvaltningslagen (2017:900) [Föregångare: 1971 års FL resp. 1986
 års FL]
 FPL, förvaltningsprocesslagen (1971:291)
 fr.o.m., från och med
 HD, Högsta domstolen
 HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011 Regeringsrätten)
 IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
 Jfr, jämför
 Kap., kapitel
 KFM, Kronofogden
 kr, kronor
 men., mening/-en
 m.fl., med flera
 ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
 NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
 not., notismål
 Prop., Regeringens proposition
 RB, rättegångsbalken (1942:740)

ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EG-domstolen, Förstainstansrätten och Personaldomstolen – (benämns enligt Lissabonfördraget EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen)
resp., respektive
RF, regeringsformen (1974:152)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
s.k., så kallad/-e
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
st., stycke/-t
t.ex., till exempel
tp, tilläggsprotokoll/-et
ty., tyska
UB, utskökningsbalken (1981:774)
www, worldwide web

1 KORT HISTORIK MED EXEMPEL PÅ NYHETER I FÖRVALTNINGSRÄTTSLIG LAGSTIFTNING

1.1 Förvaltningsrättslagstiftningen

Förvaltningslagen (1971:290) - ersattes 1987 av	Förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL , lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar, AFDL , och lagen (1971:309) om behörighet för allmän förvaltningsdomstol att pröva vissa mål gäller alltjämt. ¹
Förvaltningslagen (1986:223) - som ersätts den 1 juli 2018 av	
Förvaltningslagen (2017:900), FL - specialförfattningar såsom skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, tar över i förhållande till FL. Se 4 § FL, ang. FL:s subsidiaritet.	

1.2 Några exempel på nyheter 1986 och 2018

Nytt i och med 1986 års lagstiftning:

- Omprövning kodifieras som ett rättsmedel (jämte överklagande).
- Service införs som en uppgift för myndigheterna (jämte kontroll)

Nytt i och med 2018 års FL:

- Grunderna för *god förvaltning* kodifieras (Legalitet, objektivitet och proportionalitet samt service, tillgänglighet och samverkan). Se 5-8 §§ FL.
- I FL återfinns inte den hänvisning till artikel 6.1 EKMR som hade införts 2006 genom 3 § andra st. i 1986 års FL. 40 § FL motsvarar i huvudsak 22 a § som infördes 1998 i 1986 års FL (jfr prop. 2016/17:180 s. 331).
[3 § andra st. och 22 a § i 1986 års FL omnämns i Warnling-Nerep 2015 – se framför allt s. 32f däri ang. frågan om rätt till domstolsprövning och 3 § andra st. och 22 a § i 1986 års FL.]
- Principerna om legalitet, objektivitet och proportionalitet har införts uttryckligen i FL som en del av grunderna för god förvaltning och begreppet myndighetsutövning har utmönstrats ur FL (men behålls i t.ex. regeringsformen). Mycket av det nya i FL består helt enkelt i att olika paragrafer har fått en ny numrering. I sammanhanget får nämnas att proportionalitetsprincipen kodifierades i skatteförfarandelagstiftningen redan genom SFL som infördes 2012 (se 2 kap. 5 § SFL).²

¹ Vissa föreskrifter i lagen (1971:309) om behörighet för allmän förvaltningsdomstol att pröva vissa mål upphörde att gälla vid utgången av juni 1987 (se SFS 1987:440).

² Till SFL finns en förordning: skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

2 ÄMNET FÖRVALTNINGSRÄTT: FÖRVALTNING OCH RÄTTSKIPNING – EN SCHEMATISK ÖVERSIKT

2.1 Förvaltningen och rättskipningen

2.1.1 Förvaltningen

[I regeringsformen (1974:152), RF: jfr 12 kap.]

FL

FL omfattar handläggningen av:

- ärenden hos förvaltningsmyndigheterna
- förvaltningsärenden hos domstolarna
(jfr 1 § 1 st FL)

Beslut som riktar sig mot den enskilde avses
[Jfr t.ex. 10 § FL: ”Den” som är part i ett ”ärende” ...]
Dessutom gäller grunderna för god förvaltning (5-8 §§)
även i ”annan förvaltningsverksamhet” (administration
etc.) hos förvaltningsmyndigheter och domstolar.
(1 § 2 st FL)

Statliga myndigheter är: förvaltningsmyndigheter
[t.ex. SKV och Försäkringskassan]

En kommun är:
en förvaltningsmyndighet (t.ex. byggnads- eller socialnämnd)

Förvaltningsbesvär

- **Förvaltningsbeslut** av statlig eller kommunal förvaltningsmyndighet kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol – jfr 40 § 1 st. FL.
- **Beslut i förvaltningsdomstol**: T.ex. beslut i förvaltningsrätten avseende en ansökan från SKV om betalningssäkring. Kan överklagas till kammarrätten – jfr 40 § 1 st. FL. Resultat: beslutet kan ändras.

2.1.2 Rättskipningen

[Jfr i RF: 11 kap.]

FPL

Domar fattas av överklagade förvaltningsbeslut eller beslut av förvaltningsdomstol. Instansordningen: förvaltningsrätten, kammarrätten och högsta förvaltningsdomstolen (HFD)

2.2 Särskilt om regeringen

- **Förvaltningsbeslut** som *inte* omfattas av FL: Regeringen är en myndighet, men inte en förvaltningsmyndighet. Beslut som regeringen meddelar i egenskap av

FL begränsad eller utesluten

I brottsbekämpande verksamhet hos bl.a. Skatteverket (SKV) och Tullverket tillämpas inte delar av FL – jfr 3 § FL.

Beslut som riktar sig mot allmänheten.

eller ett politiskt organ, dvs. fullmäktige i kommun eller landsting.

Kommunalbesvär

- Laglighetsprövning möjlig genom överklagande enligt 13 kap. kommunallagen (2017:725), delar av FL tillämpas inte – jfr 2 § FL. Resultat: beslutet fastställs *eller* kasseras. [Jfr i RF ang. kommunerna: 14 kap.]

”högsta myndighet” inom förvaltningen benämns också förvaltningsbeslut i Warnling-Nerep 2015 (se s. 15, not 1 däri). Dessa kan överprövas genom ansökan om rättsprövning hos HFD, enligt 1 § i 2006 års rättsprövningslag. FPL gäller för HFD:s rättsprövning. Resultat: beslutet fastställs *eller* kasseras.

- Politiska beslut som regeringen meddelar i egenskap av *högsta statsorgan* kan inte prövas i domstol. Sverige har inte någon författningsdomstol. Lagrådet lämnar yttranden över lagförslag. Se 20-22 §§ RF och lag (2003:333) om Lagrådet.

3 RÄTTSSÄKERHET, RÄTTSKIPNING, FÖRVALTNING, FÖRVALTNINGSBESVÄR OCH RÄTTSMEDEL

3.1 Rättsstatsprincipen – lagens suveränitet ("rule of law")

1 kap. 1 § första st. RF

- All offentlig makt i Sverige utgår från folket.

1 kap. 1 § tredje st. RF

- *Den offentliga makten utövas under lagarna.*

1 kap. 9 § regeringsformen RF

- Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet.

3.2 Rättskipning resp. förvaltning – tydligare åtskillnad i RF genom 2010 års grundlagsreform

Statsrättsligt sett avses med "myndighet": regeringen samt alla förvaltningsmyndigheter och domstolar. En förvaltningsrätt är en myndighet; en länsstyrelse är både en myndighet och en förvaltningsmyndighet.³ Regeringen är en myndighet men inte en förvaltningsmyndighet. I Warnling-Nerep 2015 inbegrips dock sådana beslut som regeringen meddelar i egenskap av "högsta myndighet" inom förvaltningen (ej politiska beslut), när begreppet *förvaltningsbeslut* används i boken.⁴

Rättskipningen och förvaltning regleras numera i två olika kap. i RF, nämligen i:

- 11 kap. RF, Rättskipningen; och
- 12 kap. RF, Förvaltningen.
[Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 29]

³ Se Warnling-Nerep 2015 s. 24.

⁴ Se Warnling-Nerep 2015 s. 15 (not 1).

3.3 Förvaltningsbesvär respektive kommunalbesvär

Förvaltningsbesvär regleras i *huvudsak* i FL för förvaltningsmyndigheter och i FPL för förvaltningsdomstolarna (förvaltningsrätter, kammarrätter och HFD).⁵

Statliga förvaltningsmyndigheters [t.ex. SKV eller Försäkringskassan] beslut – enbart *förvaltningsbesvär* aktualiseras.

Kommunala förvaltningsmyndigheters (byggnadsnämnd, socialnämnd etc.) beslut omfattas av möjlighet till *förvaltningsbesvär*. För andra kommunala beslut gäller *kommunalbesvär*.

- Kommunalbesvär utgör inte något egentligt rättsmedel utan uppfattas som en möjlighet för kommunmedlemmarna att kontrollera den egna kommunen, genom en begränsad laglighetsprövning med enda resultat att ett beslut fastställs eller kasseras.⁶ OBS! Laglighetsprövningen regleras i 13 kap. kommunallagen (2017:725) – motsvarades före den 1 jan. 2018 av 10 kap. kommunallagen (1991:900).
Se 2 § FL.

3.4 Rättsmedel

I en rättsstat som Sverige ska den enskilde – en fysisk eller juridisk person – ha möjlighet att få till stånd en ny prövning av ett förvaltningsbeslut som denne anser är felaktigt, olagligt, olämpligt, rättsstridigt, etc. Det sker genom att den enskilde har vissa rättsmedel att använda.

Rättsmedel mot felaktiga (etc.) förvaltningsbeslut indelas i

- ordinära rättsmedel
- extraordinära rättsmedel (också benämnda särskilda rättsmedel).⁷

Ordinära rättsmedel kan den enskilde använda utan några särskilda begränsningar, om denne inte är nöjd med ett förvaltningsbeslut från det allmänna (stat eller kommun).

Extraordinära rättsmedel är mer sällsynta och kan endast användas av den enskilde under vissa begränsade förutsättningar.

⁵ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 105.

⁶ Se Warnling-Nerep 2015 s. 19 och 105.

⁷ Jfr uttrycken ordinära besvär resp. extraordinära besvär: Wennergren 1971 s. 100.

Ordinära rättsmedel utgörs av *omprövning* och *överklagande* samt *rättsprövning*.

Extraordinära rättsmedel utgörs av *resning* (*restitutio in integrum*) och *återställande av försutten tid* (*restitutio fatalium*). Dessa båda institut har till syfte att möjliggöra att en sak prövas, trots att ett lagakraftvunnet avgörande föreligger, och därför är de att beteckna som extraordinära rättsmedel. I normalfallet utgör *res judicata*, dvs. att en sak redan har prövats, hinder för en ny prövning.⁸ I samband med sistnämnda får nämnas, att ett annat hinder för prövning som hänför sig till själva saken är s.k. *litis pendens* (eller *litispendens* eller *lis pendens*), dvs. att ett ärende eller mål redan är anhängiggjort/pågår när en begäran om omprövning eller ett överklagande inges i samma fråga (sak) till exempelvis SKV eller en förvaltningsdomstol.⁹

Förvaltningsbeslut kan dessutom prövas i de allmänna domstolarna [tingsrätter, hovrätter och Högsta domstolen (HD)], vilket enligt Warnling-Nerep 2015 får anses följa av RÅ 2005 ref. 29. I Warnling-Nerep 2015 anförs på s. 109: ”Det slutliga resultatet om hur ett förvaltningsbeslut ska överprövas kan – i värsta fall – stå klart först sedan sista instans i *både* allmän domstol (HD) och allmän förvaltningsdomstol (HFD) uttalat sig i saken”.¹⁰

⁸ Jfr Wennergren 1971 s. 110.

⁹ Jfr Wennergren 1971 s. 102 och 110 och Warnling-Nerep 2015 s. 83. Notera att begreppet i fråga kan skrivas på olika sätt: *litis pendens*, *litispendens* eller *lis pendens*.

¹⁰ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 17, 19 och 109.

4 EUROPARÄTTEN – EN VÄG MOT EN MER ALLMÄN RÄTT TILL DOMSTOLSPRÖVNING AV FÖRVALTNINGSBESLUT

Förvaltningsrätten i Sverige har sina rötter nästan i medeltiden (1600-talet) och ett kollektivt tänkande jämfört med dagens individuella tänkande.¹¹

Genom Sveriges EU-inträde 1995 tilldelades EU:s institutioner kompetens på olika områden av Sveriges Riksdag (jfr 10 kap. 6 § RF – f.d. 10 kap. 5 § RF) och Europakonventionen (Europarådets konvention angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna – förkortas EKMR) blev svensk lag.¹²

Det har det varit och är smärtsamt att verkligen släppa fram ”främmande rättsbildare” som Europadomstolen (i Strasbourg) och EU-domstolen (i Luxemburg) för att göra upp med traditionerna som har sina rötter i 1600-talet.¹³

”Förvaltningsrätten är [...] ett ämne som har förändrats i europeiseringens tidevarv och risken är stor att tidigare kunskaper har blivit föråldrade”, varför okunskap kan förekomma hos många *trots* att de har juristexamen.¹⁴

Jämför även Bernitz 2012, där följande anges på s. 43: ”Det behöver absolut finnas en egen, fristående kurs i grundläggande EU-rätt i början av juristutbildningen.” Professor Ulf Bernitz anser att europarätten bör betraktas som en egen juridisk disciplin, såsom förekommer på de flesta håll i Europa, i stället för att integreras i de enskilda ämnena. Jag anser att europarätten bör integreras som här i förvaltningsrätten, och att det inte hindrar att europarätten också ges som ett eget ämne i juristutbildningarna.

Vi har inte en generell rätt till domstolsprövning i Sverige, och det är inte förenligt med principen om *tillträde till en domstol* – (“access to court”) – i artikel 6 EKMR. I samband med grundlagsreformen 2010 kunde det ha fastslagits att förvaltningsbeslut i princip *ska* kunna prövas i någon domstol, men så skedde inte. En direkt anknytning till EKMR avvisades.¹⁵ Läget kan kort sammanfattas så här:

¹¹ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 29.

¹² Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 47.

¹³ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 29.

¹⁴ Se Warnling-Nerep 2015 s. 22 (not 20).

¹⁵ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 31, 42 och 43.

- Enligt 2 kap. 19 § RF har Sveriges Riksdag förpliktat sig att i lagstiftningen följa Sveriges åtaganden enligt EKMR. Det innebär att det faktiskt är grundlagsstridigt att bryta mot EKMR, men det skyddet avser – i bästa fall – ”rättvis rättegång” i artikel 6 första st. EKMR, medan det ändå inte ger en allmän rätt till domstolsprövning.¹⁶ **I FL återfinns inte den hänvisning till artikel 6.1 EKMR som hade införts 2006 genom 3 § andra st. i 1986 års FL, men EKMR ska beaktas av myndigheter och domstolar eftersom den utgör vanlig svensk lag. Skillnaden mot andra vanliga lagar är just att det är grundlagsstridigt om myndighet eller domstol bryter mot t.ex. artikel 6.1 EKMR.**

I Warnling-Nerep 2015 anges (på s. 181) att Förvaltningslagsutredningen (jfr SOU 2010:29), som ledde till FL (som träder i kraft den 1 juli 2018), är kritisk till att fokus sätts ensidigt på artikel 6 EKMR, dvs. konventionsrätten, och att EU-rätten inte omnämns i förvaltningslagen. Där anges att såväl EU-rätten som EKMR har haft en mycket tydlig inverkan på vår *talerätt*, både i form av ändrade regler i specialförfattningar och omdaning av praxis.¹⁷ Jag skulle uttrycka det som att europarätt är både EKMR (konventionsrätten) och EU-rätten. Det finns inte någon särskild rättsakt från EU angående förvaltningsrätten. I förarbetena till FL ges följande ledning till hur europarätten – här närmare bestämt EU-rätten – ska behandlas i samband med ett förvaltningsrättsligt ärende. I samband med att lagstiftaren resonerar om FL:s subsidiaritet anges:

”Samma sak gäller om en avvikande föreskrift om förvaltningsförfarandet finns i en bindande EU-rättsakt. Detta följer redan av principen om unionsrättens företräde framför nationell rätt på de områden där beslutanderätt har överlåtits till EU (jfr prop. 1994/95:19 s. 35).” – se prop. 2016/17:180 s. 38 och 39. **FL är således subsidiär i förhållande till förvaltningsrättsliga bestämmelser som kan förekomma på områden där kompetens har överlåtits till EU materiellt sett.**

Beträffande rätten till domstolsprövning anges i propositionen till FL – med hänvisning till Förvaltningslagsutredningen (SOU 2010:29) – att ett överklagandeförbud ska ”åsidosättas inte bara om det står i strid med Europakonventionen utan även om det strider mot unionsrätten (RÅ 1997 ref. 65)” – se prop. 2016/17:180 s. 45. Att det inte finns en generell rätt till domstolsprövning i Sverige strider således – enligt min uppfattning – både mot EKMR (konventionsrätten) och mot EU-rätten

¹⁶ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 43.

¹⁷ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 180.

(unionsrätten). Lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut täcker så att säga inte upp behovet av domstolsprövning hos den rättssökande allmänheten, eftersom rättsprövning *inte medför* att ett *beslut ändras* utan enbart att ett förvaltningsbeslut fattat av regeringen kan fastställas eller kasseras.¹⁸

Lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut ersatte för övrigt lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut.¹⁹

Mervärdesskatteområdet är ett område där kompetens har överlåtits till EU beträffande de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt samt beträffande de formella reglerna om t.ex. innehållskrav på fakturor. Jag lämnar några synpunkter i det hänseendet i förhållande till lagstiftarens ståndpunkt att FL är subsidiär till föreskrifter om förvaltningsförfarandet som kan finnas i en bindande EU-rättsakt (jfr ovan citatet från prop. 2016/17:180 s. 38 och 39):

- Sveriges Riksdag har i enlighet med 10 kap. 6 § RF överlåtit beslutanderätten (kompetensen) till EU:s institutioner på mervärdesskatteområdet, generellt sett. Där gäller framför allt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) som ska implementeras i mervärdesskattelagen (1994:200), **ML**. Ett direktiv är en bindande rättsakt enligt artikel 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF). Exempelvis innebär det att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt respektive möjligheten att utöva sådan rätt enligt 8 kap. 3 § första st. respektive 8 kap. 5 § ML ska ges en EU-konform tolkning utifrån artiklarna 168 a) respektive 178 a) i mervärdesskattedirektivet.

Generellt sett gäller för andra områden där Sveriges Riksdag inte har överlåtit kompetens till EU, att beslutanderätten ligger kvar hos Sveriges Riksdag och det förhållandet gäller konsekvensmässigt sett för förvaltning och rättsskipning på ett sådant område. OBS! Det är min uppfattning. Jag bortser från frågan huruvida EU-domstolen har s.k. *Kompetenz-Kompetenz* (ty.) och hur nationella myndigheter och domstolar förhåller sig därtill. Jag hänvisar för min uppfattning till nämnda uttalande i förarbetena till FL samt till följande:

- I förarbetena till lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (EU-lagen eller anslutningslagen) anges ”att det inte finns några EG-regler för hur ett medlemsland skall organisera sin förvaltning”.²⁰

¹⁸ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 32.

¹⁹ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 31 och 32.

²⁰ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 453.

- Förvaltningslagsutredningen (jfr SOU 2010:29) angav att Sveriges EU-medlemskap och EKMR:s införlivande i svensk rätt (båda 1995) ställer nya krav på förvaltningslagstiftningen. Utredningen anförde att medborgarnas rättsskydd enligt den svenska förvaltningsrättsliga traditionen är överlägset europeisk normalstandard i flera avseenden, men att det ändå vore bra att underlätta samspelet med unionsrätten om avvikelserna inte är alltför stora.²¹ I Warnling-Nerep 2015 berörs (på s. 181) bl.a. att förvaltningslagsutredningen hade ett genomgående europarättsligt perspektiv beträffande vad som borde beaktas vid ny lagstiftning (vilken infördes genom FL som träder i kraft den 1 juli 2018). Emellertid saknas enligt min mening stöd för att kompetens skulle anses ha överlåtits (tilldelats) EU när det gäller förvaltningsregler om inte kompetens har tilldelats EU på aktuellt område när det gäller de materiella reglerna om rättigheter och skyldigheter.
- Exempelvis bör enligt min uppfattning kompetensen anses vara nationell på det icke harmoniserade inkomstskatteområdet, utom beträffande de frågor om inkomstskatt som särskilt omfattas av EU-direktiv.²² Med andra ord anser jag att SFL – och FL i de delar som inte regleras förfarandemässigt sett av SFL – inte påverkas av EU-rätten förfarandemässigt sett.
- Däremot får EU-domstolens uppfattning om bedömningen av bevisfrågor i förhållande till artikel 178 a) i mervärdesskattedirektivet genomslag vid tolkningen och tillämpningen av 8 kap. 5 § ML, som är en bevisregel (jfr prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217). Av EU-domstolens mål C-516/14 (Barlis 06), av den 15 september 2016, följer att SKV inte får undertrycka annan bevisning än mottaget fakturaunderlag vid prövningen av rätten för den enskilde att utöva rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt på en förvärvad vara eller tjänst. SKV och förvaltningsdomstolarna är därmed enligt min uppfattning bundna vid bevisprövningen av

²¹ Se SOU 2010:29 s. 21.

²² Jfr artikel 113 FEUF som bl.a. anger att EU:s medlemsstaters lagstiftningar avseende indirekta skatter – såsom mervärdesskatt – ska harmoniseras, vilket framför allt innebär att bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) ska implementeras i t.ex. ML. För inkomstskatt gäller en princip om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftningar, enligt artikel 115 FEUF. På inkomstskatteområdet finns inte något generellt direktiv. I stället finns direktiv i vissa fall, och dessa är bindande för t.ex. Sverige, som ska implementera reglerna i dem i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Direktiven från EU på inkomstskatteområdet är följande: Fusionsdirektivet (2009/133/EG), Moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU), Ränthe/royaltydirektivet (2003/49/EG) och Sparanddirektivet (2003/48/EG).

hela materialet, när det har anförts av den beskattningsbara person, så att de inte får bortse från annan bevisning som denne åberopar för att komplettera en faktura eller fakturor som inte till fullo uppfyller de formella innehållskraven på fakturor enligt 11 kap. 8 § ML och artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

5 ÖVERSIKTLIGT EXEMPEL AVSEENDE FÖRFARANDEREGLERNA SAMT RÄTTSPRÖVNING

5.1 ”Jag vill ha ett nytt beslut!” men hur gör den enskilde i praktiken och vilka frågor har denne att förhålla sig till – ett översiktligt exempel på detaljerna kring omprövning eller överklagande m.m.

”Jag vill ha ett nytt beslut!” Så enkelt kan den enskildes motiv med en myndighetskontakt vara enligt vad som anges (på s. 22) i Warnling-Nerep 2015.

Jag ger nedan ett exempel med en översikt avseende förfarandereglerna, genom ett tänkt praktikfall där utgångspunkten är att den enskilde är en företagare, Nisse Nissesson, som bor i Stockholm och, under enskild firma Finsmakaren, driver restaurangverksamhet i Stockholm. SKV har genom skatterevison (jfr 41 kap. SFL) granskat firmans mervärdesskattedeklaration och överväger att ifrågasätta avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på vissa förvärv som har gjorts i verksamheten. Innan jag övergår till exemplet nedan, ger jag för sammanhanget en kort bakgrund om förfarandemässiga regler.

Genom att SKV ifrågasätter vissa förvärv blir dessa frågor processföremålet. Den förvaltningsprocess som skatteprocessen utgör är sedan början av 1990-talet en sakprocess som gäller frågor om en viss eller vissa inkomster eller utgifter, förutom angående mål om fastighetstaxering, där skatteprocessen alltså är en beloppsprocess. Tidigare utgjorde skatteprocessen allmänt sett en beloppsprocess med möjligheter till fri kvittningsinvändning från båda parter inom den ram som det ifrågasatta beloppet ställde upp.²³ Jämfört med rättegångsbalken (1942:740), RB, som reglerar förfarandet i de allmänna domstolarna, utgör FPL en mindre detaljerad reglering av förfarandet i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Därigenom har förvaltningsdomstolarna, vilka omfattas av en officialprövningsprincip (8 § första st. FPL), större handlingsfrihet att anpassa förfarandet till olika uppkommande situationer.²⁴ Eftersom FPL är mindre detaljerad än RB, är det enligt min mening också av intresse att det av förarbetena till reformen i början av 1990-talet framgår att skatteprocessen utvecklas

²³ Se prop. 1989/90:74 s. 370 och 371. Jfr även Forssén 2015, avsnitt 7.2.

²⁴ Jfr Wennergren 1971 s. 8, där bl.a. följande också anges: ”FPL vilar i stora delar på gammal grund och vissa bestämmelser, t.ex. regeln om besvär rätt, är intet annat än en kodifiering av gällande sedvanerätt”.

under influens också av de allmänna processrättsliga principer som ligger till grund för RB:s bestämmelser.²⁵ För övrigt får nämnas att vid skönsbeskattning från SKV:s sida kan processföremålet alltså vara vidare än vad som numera annars normalt sett gäller i sakprocessen.²⁶ I förevarande tänkta praktikfall är det emellertid fråga om en normal sakprocess, eftersom SKV ifrågasätter vissa frågor – i det här fallet avdragsrätt för vissa förvärv som företagaren Nisse Nissesson gör i sin restaurangverksamhet med firma Finsmakaren.

Här får också nämnas att det genom SFL, som infördes 2012,²⁷ inte längre är möjligt för företagare med låg omsättning att deklarerera mervärdesskatt (moms) i inkomstdeklarationen (tidigare självdeklaration). Momsen ska numera alltid redovisas i den sorts skattedeklaration som benämns *mervärdesskattedeklaration*. Genom SFL utgör skattedeklaration enbart ett samlingsbegrepp för olika sorters skattedeklarationer.²⁸ Den största förfarandemässiga skillnaden mellan å ena sidan handläggningen av lämnade inkomstdeklarationer och å andra sidan handläggningen av skattedeklarationer är att i först nämnda hänseende sker alltid granskning (utredning) hos SKV före beslut om slutlig skatt, medan beslut i sistnämnda hänseende anses ha fattats automatiskt av SKV baserat på lämnad eller icke lämnad skattedeklaration.²⁹ Ett beslut kan enligt 28 § första st. första men. FL fattas av en befattningshavare ensam eller av flera gemensamt eller automatiserat. Följande gäller beträffande automatiska beslut avseende skattedeklarationer, t.ex. mervärdesskattedeklarationer:

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten och avgifterna ha fattats i enlighet med deklARATIONEN.³⁰

Om en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt eller om skatten eller avgifterna inte har redovisats i deklARATIONEN, ska varje oredovisad skatt eller avgift anses ha beslutats till noll kronor.³¹

Se även BILAGA, där jag ger en översikt om skattedeklarationer och tider.

²⁵ Se prop. 1989/90:74 s. 371. Jfr även Forssén 2015, avsnitt 1.4.

²⁶ Jfr ang. bl.a. otillåten ändring av talan: Forssén 2015, avsnitt 7.4.6.

²⁷ SFL ersatte bl.a. de tidigare tre stora lagarna om beskattningsförfarandet, dvs. taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

²⁸ Se 26 kap. 1 § andra strecksatsen SFL. Jfr även Forssén 2015, avsnitt 1.1.

²⁹ Jfr Forssén 2015, avsnitt 1.1.

³⁰ Se 53 kap. 2 § första st. SFL. Jfr även Forssén 2015, avsnitt 1.1.

³¹ Se 53 kap. 4 § första men. SFL. Jfr även Forssén 2015, avsnitt 1.1.

Det tänkta praktikfallet, som jag nu fortsätter med, gäller vissa avdrag för ingående moms i Nisse Nissessons (med firma Finsmakaren) mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioden oktober-december 2018.³²

1) *Exempel på belopp i mervärdesskattedeklaration och SKV:s skattehöjning*

Mervärdesskattedeklaration för Finsmakaren, redovisningsperioden oktober-december 2018	
Omsättning 2 000 000 kr exkl.moms	Utgående moms (12%)
	240 000 kr
	Ingående moms
	200 000 kr
	Skatt att betala
	40 000 kr

SKV anser att kontrollen i den del den avser inköpen under redovisningsperioden har visat att redovisad ingående moms är för hög. SKV anser:

- a) att 10 % av debiterad ingående moms på mottagna fakturor hos Finsmakaren inte är avdragsgill på grund av att dessa fakturor avser leveranser som mottogs innan – den i oktober 2018 nystartade – restaurangverksamheten hade gjort någon omsättning som föranledde skattskyldighet (skyldighet att redovisa utgående moms i verksamheten) och
- b) att 5 % av debiterad ingående moms på mottagna fakturor hos Finsmakaren inte är avdragsgill på grund av att dessa fakturor avser leveranser som Nisse Nissesson enbart har haft nytta av för eget privat bruk.

Således avser SKV att fatta ett förvaltningsbeslut – skattebeslut – som innebär att ingående momsen i finsmakaren sänks med 30 000 kr (10 % x 200 000 + 5 % x 200 000=20 000 + 10 000=30 000). SKV anser att en korrekt mervärdesskattedeklaration skulle ha varit följande:

³² För att det ska vara klart att exemplet avser tid varunder förvaltningslagen (2017:900), FL, gäller har jag flyttat exemplet framåt i tiden, när jag skriver denna bok i maj 2018, dvs. innan FL träder i kraft den 1 juli 2018.

Omsättning 2 000 000 kr exkl.moms	Utgående moms (12%) 240 000 kr
	Ingående moms 170 000 kr (200' – 30')
	Skatt att betala 70 000 kr (40' + 30')

SKV avser också att påföra skattetillägg med 20 procent på momshöjningen. Det innebär att Nisse Nissesson skulle drabbas av en höjning av skatt att betala (skatthöjning) med 30 000 kr (från 40 000 till 70 000) och ett skattetillägg om 6 000 kr (20 % x 30 000), dvs. ett krav om totalt 36 000 kr (jag bortser från ränta).

Notera för övrigt att det finns tre olika momssatser enligt 7 kap. 1 § ML: den generella om 25 % och de båda reducerade om 6 respektive 12 %.

Hur ska SKV gå till väga för att fatta ett förvaltningsrättsligt korrekt beslut om skatthöjning och påförande av skattetillägg mot Nisse Nissesson?

- SKV ska tillämpa en skriftlig handläggning, och får bara besluta att den ska vara helt eller delvis muntlig, om det inte är olämpligt. Se **9 § andra st. FL**.
- SKV ska först kommunicera övervägandet om krav på höjd skatt att betala och påförande av skattetillägg till den enskilde, genom ett förslag till beslut till Nisse Nissesson (firma Finsmakaren). I förslaget ska Nisse Nissesson informeras om materialet som ligger till grund för övervägandet och ge honom en viss tid på sig att bemöta det. Se **25 § FL**.
- Om inget svar kommer från Nisse Nissesson eller om denne avger ett svar som inte föranleder SKV att ändra sin uppfattning, fattar en skattehandläggare på SKV ett beslut om beskattningsåtgärden, skatthöjning 30 000 kr och skattetillägg 6 000 kr. Jfr **28 § första st. första men. FL**.
- Förvaltningsbeslutet ska innehålla en motivering av skatthöjningen och av påfört skattetillägg. Motiveringen ska innehålla
 - uppgifter om vilka föreskrifter som har tillämpats och
 - vilka omständigheter som har varit avgörande för SKV:s ställningstagande.
 Se **32 § första st. FL**.
 Motiveringen är normalt sett densamma som redan har förekommit i förslaget till beslut. Om inte Nisse Nissesson har

lämnat någon invändning som SKV har tagit fasta på, anges normalt sett i beslutet endast vad denne har anfört och att SKV inte anser att invändningarna förändrar SKV:s inställning. Jag anger här ett vanligt exempel på skrivning från SKV:s sida, under rubriken skäl för beslutet:

”Skattehöjningen om 30 000 kr och påfört skattetillägg om 6 000 kr föranleds av följande omständigheter:

a) Finsmakaren har i sin verksamhet mottagit en dator från Databutiken AB den 10 oktober 2018 och leveranser av livsmedel från Livsmedelsgrossisten AB den 7, 8 och 15 oktober 2018, dvs. innan Finsmakaren hade haft någon omsättning i restaurangverksamheten, vilket hade förekommit först när restaurangen öppnade verksamheten den 20 oktober 2018. Summan av debiterad ingående moms i dessa leverantörsfakturer är 20 000 kr och de specificeras i bilaga till beslutet. Enligt huvudregeln om avdragsrätt för ingående moms, 8 kap. 3 § första st. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, föreligger sådan rätt hos ’Den som driver en verksamhet som medför skattskyldighet’. Med skattskyldighet avses skyldighet att redovisa utgående moms enligt 1 kap. 8 § ML jämförd med 1 kap. 1 § ML. Eftersom förvärven som nu är i fråga har skett innan Finsmakaren har varit skattskyldig, dvs. innan omsättning av skattepliktiga serveringstjänster skett i restaurangverksamheten, omfattas de inte av avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Därför beslutar SKV att sänka Finsmakarens ingående moms med 20 000 kr i redovisningsperioden oktober-december 2018.

b) Finsmakaren har i sin bokföring redovisat utgifter för en resa som skedde till Åre andra veckan i december 2018. Fakturan anger bara att utfärdaren, Ski-brass AB, har debiterat Finsmakaren för ’tjänster måndagen den 4 december till torsdagen den 7 december 2018, totalt 50 000 kr inklusive moms 10 000 kr’. Någon förklaring eller dokumentation har inte inkommit från Nisse Nissesson, trots frågor till denne under utredningen. Eftersom det på rent objektiva grunder inte kan anses att Ski-brass AB:s tjänster är sådana att de riktar sig till en restaurangverksamhet, anser SKV att omständigheterna är sådana att förvärven inte ingår i verksamheten hos Finsmakaren. Förvärven omfattas enligt SKV inte av avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML eftersom det från Nisse Nissessons sida inte har lämnats någon förklaring under revisionen till att denne skulle kunna utöva avdragsrätten med stöd av 8 kap. 5 § och 11 kap. 8 §

ML. Därför beslutar SKV att sänka Finsmakarens ingående moms med ytterligare 10 000 kr i redovisningsperioden oktober-december 2018.

Genom att ha redovisat för hög ingående moms om 30 000 kr enligt vad som har redogjorts för ovan, har Nisse Nissesson lämnat sådana felaktiga uppgifter som utgör *oriktig uppgift* enligt 49 kap. 5 § första st. 1 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, i mervärdesskattedeclarationen för redovisningsperioden oktober-december 2018. Därför påförs Nisse Nissesson med firma Finsmakaren skattetillägg med 20 procent på skattehöjningen 30 000 kr, dvs. 6 000 kr, med stöd av 49 kap. 11 § andra men. SFL. SKV anser mot bakgrund av omständigheterna i ärendet att det skattetillägg inte är oskäligt, varför SKV anser att grund för befrielse från skattetillägg inte föreligger i ärendet enligt 51 kap. 1 § SFL.”

Observera i sistnämnda hänseende följande angående befrielsegrunderna för skattetillägg i 51 kap. 1 § andra st. SFL: Även om det inte uttrycks i SFL, följer det av förarbetena till SFL att det anses självklart att SKV ska beakta befrielsegrunderna avseende särskilda avgifter *ex officio*, dvs. även om den skattskyldige inte skulle ha framställt en begäran om befrielse (se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 970 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1290).

SKV ska underrätta den enskilde – Nisse Nissesson – om innehållet i beslutet och hur ett överklagande går till (se **33 § FL**). Besvärshänvisning bifogas i en särskild bilaga till beslutet.

Notera för övrigt att den enskilde i skatteärenden har möjlighet att överklaga ett beslut från SKV ”även om beslutet inte är till nackdel för denne” (se 67 kap. 2 § andra st. SFL). Det är knappast något som sker i ett ärende om mervärdesskatt, men däremot i ett inkomstskatteärende är det viktigt att den enskilde har möjlighet att överklaga också när det leder till en skattehöjning. Den möjligheten är viktig för den enskilde som är angelägen om att Försäkringskassan får ett för honom eller henne gynnsamt underlag för fastställande av pensionsrätten. SKV beslutar nämligen i samband med beslut om slutlig skatt (inkomstskatt) även om pensionsgrundande inkomst och rapporterar till Pensionsmyndigheten, som räknar ut den enskildes pensionsrätt. SKV:s beslut om slutlig skatt föranleder också fastställande av sjukpenninggrundande inkomst för den enskilde, vilket är avgörande för att denne ska erhålla rätt sjukpenning från Försäkringskassan [jfr 2 kap. 2 § första st. socialförsäkringsbalken (2010:110)]. Möjligheten för den enskilde att överklaga också för denne positiva förvaltningsbeslut från SKV tar således över i förhållande till **42 § FL**, där det anges att ”Ett beslut får överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom eller henne emot.” [Jfr Warnling-Nerep 2015 där (på s. 101) just skatter och socialförsäkring nämns som exempel på rättsområden med specialbestämmelser vilka ges företräde framför FL:s regler i enlighet med principen om FL:s subsidiaritet.]

2) Vad kan Nisse Nissesson göra för att "få ett nytt beslut"?

Nu finns förvaltningsbeslutet – skattebeslut – från SKV. Nisse Nissesson måste bestämma sig för att använda ett rättsmedel som kan *ändra* skattebeslutet.

Om fel rättsmedel anförs, kan talan avvisas, dvs. det sker inte någon prövning i sak.³³ Notera skillnaden mellan avvisning, som innebär att någon prövning av saken inte sker, respektive avslag, som innebär att en prövning skett men att den inte ledde till att beslutet ändrades.³⁴

- *Rättsprövning* är inte aktuellt, eftersom det *inte medför* att ett *beslut ändras* utan enbart att ett förvaltningsbeslut fattat av regeringen kan fastställas eller kasseras. Här är det inte fråga om något beslut av regeringen som skulle kunna överprövas i HFD med stöd av lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.³⁵
- Det är inte heller fråga om att SKV:s beslut har erhållit negativ rättskraft. Därför är inte *resning* eller *återställande av försutten tid* aktuella som rättsmedel.
- De rättsmedel som Nisse Nissesson ska välja mellan är *omprövning* eller *överklagande*, vilka är ordinära rättsmedel (se ovan):
 - omprövning regleras i 66 kap. SFL och
 - överklagande regleras i 67 kap. SFL

A) *Begäran om omprövning*

En begäran om omprövning ska vara skriftlig (66 kap. 6 § första st. SFL) och ha inkommit till SKV senast sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har utgått (66 kap. 7 § första st. SFL). Fysiska personer har kalenderår som beskattningsår, varför Nisse Nissesson har till utgången av 2024 på sig att begära omprövning av SKV:s beslut. Sedan 2004 är SKV en rikstäckande myndighet, varför begäran om omprövning kan lämnas till vilket skattekontor som helst, men det är lämpligt att lämna sådan begäran till det kontor hos SKV som företaget normalt har kontakt med.

³³ Se Warnling-Nerep 2015 s. 180.

³⁴ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 23.

³⁵ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 32.

Om Nisse Nissesson väljer att överklaga, gäller samma tidsramar som för begäran om omprövning, dvs. sex år (67 kap. 12 § första st. SFL). Det är således generösare än FL som stipulerar tre veckors överklagandetid (jfr **44 § FL**). Om det däremot vore så att SKV vägrade att registrera företaget till mervärdesskatt, ska ett överklagande ske inom två månader från den dag som Nisse Nissesson delgavs ett sådant beslut (67 kap. 12 § andra st. SFL). SKV:s beslut överklagas till förvaltningsrätten (67 kap. 6 § första men. SFL).³⁶ Det ska ske skriftligen (jfr **43 § första st. första men. FL**). Eftersom Nisse Nissesson är fysisk person, ska överklagandet ske till den förvaltningsrätt där han bor (67 kap. 7 § SFL och **40 § första st. FL**). Överklagandet skickas dock in till beslutsmyndigheten, dvs. i detta fall till SKV (se **43 § första st. andra men. FL**). Nisse Nissesson ska i överklagandet ange vilket beslut som överklagas och på vilket sätt han vill att beslutet ska ändras (se **43 § andra st. FL**). I 3 och 4 §§ *FPL* finns ytterligare bestämmelser om vad ett överklagande ska innehålla (se **43 § tredje st. FL**).

Mitt råd till Nisse Nissesson är att inge till SKV en begäran om omprövning av beslutet, om han har några argument att anföra. Framför allt bör han beakta för den bedömningen vad som är en rättsfråga och vad som är en bevisfråga i beslutet från SKV:

- fråga a) är en rättsfråga och
- fråga b) är en bevisfråga.

I fråga a) är omständigheterna ostridiga, dvs. det är inte tvistigt att förvärven skett och när de skett samt när Finsmakaren hade sina första restauranggäster. I stället är det så att SKV gör en tolkning och tillämpning av 8 kap. 3 § första st. ML som inte överensstämmer med EU-domstolens uppfattning om närmast motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet, artikel 168 a). Enligt punkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) anser EU-domstolen, att det är avsikten att skapa skattepliktig omsättning – skattepliktiga transaktioner – som avgör att avdragsrätt föreligger i en ekonomisk verksamhet. I enlighet med punkt 24 i EU-målet får SKV bedriva kontroll och utreda de objektiva omständigheter som talar för eller emot den avsikten, men det är principiellt sett fel att SKV vägrar avdrag för ingående moms i aktuella

³⁶ Det finns ett särskilt befrielseinstitut avseende betalningsskyldighet för vissa skatter och avgifter, nämligen i 60 kap. 1 § SFL. Det kan i viss mån liknas vid reglerna om dispens och nåd i 12 kap. 8 och 9 §§ RF. SKV:s beslut enligt 60 kap. 1 § SFL kan överklagas och då sker det till regeringen enligt 67 kap. 6 § andra st. SFL. Om regeringen har fattat ett negativt beslut i sådan fråga, bör enligt min mening den enskilde kunna vända sig till HFD med en ansökan rättsprövning enligt 1 § lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

fakturor med att skattepliktiga transaktioner ännu inte hade förekommit hos Finsmakaren när förvärven till verksamheten skedde. Detta är en rättsfråga, och Nisse Nissesson bör skriva till SKV med en begäran om omprövning, där han påpekar vad EU-rätten säger angående frågan om avdragsrättens uppkomst. Eftersom artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet har s.k. direkt effekt [den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig (och genomförandetiden har löpt ut) – jfr EU-målet 26/62 (van Gend en Loos)], har direktivbestämmelsen företrädande framför den nationella regeln i 8 kap. 3 § första st. ML. Det är dock viktigt enligt min mening att Nisse Nissesson *åberopar* EU-rätten i förevarande hänseende. Det är nämligen inte klarlagt att myndigheter och domstolar skulle vara skyldiga att med automatik tillämpa EU-rätten. Den väsentliga poängen med direkt effekt är att individen har rätt att åberopa en direktivbestämmelse med sådan effekt för att skydda sina intressen [vilket jag skriver mer om på s. 44 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (från 2013), som finns som öppet dokument i DiVA på www.oru.se eller på www.forssen.com].

Beträffande fråga b) är det inte juridiken som är problemet, utan där har SKV en annan uppfattning än vad Nisse Nissesson får förmodas ha beträffande användningen i restaurangverksamheten av tjänsterna som förvärvats från Ski-brass AB. Han har kanske inte bara åkt skidor i Åre för sitt nöjes skull, utan det kanske har rört sig om att han har gått en kurs i hur vilt som ska serveras i restaurangen bör hanteras för att åstadkomma bästa resultat för restauranggästens skull. Nisse Nissesson bör framför allt kontakta Ski-brass AB och be dem skicka en ersättningsfaktura, där det framgår mer framför allt om *tjänsternas omfattning och art*. Det är en av de punkter som ska uppfyllas när det gäller kraven på fakturans innehåll enligt 11 kap. 8 § 6 ML och artikel 226.6 i mervärdesskattedirektivet. Då underlättas bevisvärderingen för SKV, och Nisse Nissesson bör kunna utöva avdragsrätten för ingående moms på fakturan med stöd av bevisregeln i 8 kap. 5 § ML, som har sin närmaste motsvarighet i artikel 178 a) i mervärdesskattedirektivet. Detta är med andra ord en bevisfråga.

I den mån Nisse Nissesson har framgång med sin begäran om omprövning, faller också grunden för skattetillägg. Om inte Nisse Nissesson har något självklart skäl för befrielse att åberopa, kan han enligt min uppfattning bara anföra att han emotsätter sig skattetillägg och utvecklar grunderna i den delen om det skulle bli aktuellt med ett överklagande i beskattningsfrågan.

Notera för övrigt att fråga om skattetillägg kan föras av åklagare i allmän domstol, om SKV har anmält Nisse Nissesson till ekobrottsmyndigheten och åklagaren stämmer denne inför tingsrätten. Om åklagaren lägger ned förundersökningen, går

skattetilläggsfrågan tillbaka till SKV för behandling där. Jämför lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall. Den lagen infördes 2016 som en följd av HD:s avgörande NJA 2013 s. 502 i frågan om principen om förbud mot dubbel lagföring [*ne bis in idem* ('inte två gånger om samma sak')] avseende skattebrott och skattetillägg.³⁷ *Ne bis in idem*-principen uttrycks i 30 kap. 9 § första st. och 45 kap. 1 § tredje st. rättegångsbalken (1942:740) samt i artikel 4.1 i sjunde tp till EKMR och artikel 50 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (EUSGR).

B) Överklagande

Om SKV inte ändrar sitt beslut, kan Nisse Nissesson överklaga ett sådant omprövningsbeslut. Omprövningsbeslutet har fattats av en annan handläggare än den som fattade SKV:s ursprungliga beslut. Omprövningsbeslutet ska dessutom vara fattat av en särskilt kvalificerad beslutsfattare hos SKV (se 66 kap. 5 § första st. SFL).

Här får nämnas att om ett automatiskt beslut har fattats hos SKV och den deklarationsskyldige därefter lämnar en rättad skattedeklaration, t.ex. en rättad mervärdesskattedeklaration, behöver den därav föranledda omprövningen inte göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare hos SKV, utan en annan tjänsteman hos SKV kan i sådant fall göra omprövningen.³⁸

Överklagandet ska ställas till förvaltningsrätten men inges till SKV på orten där Nisse Nissesson bor, och det ska ske senast sju år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har utgått, dvs. i förevarande fall senast före utgången av år 2024. Den särskilt kvalificerade beslutsfattaren hos SKV ska fatta ett s.k. obligatoriskt omprövningsbeslut, vilket – för det fall att SKV vidhåller hela eller delar av sitt omprövningsbeslut – avslutas med upplysning om att SKV har överlämnat överklagandet till förvaltningsrätten (jfr **39 § FL**). Därefter skickar förvaltningsrätten en underrättelse om att Nisse Nissesson *får* eller *ska* bemöta SKV:s obligatoriska omprövningsbeslut eller så anges bara att information om att det anlät till domstolen lämnas *för kännedom*. Från och med förvaltningsrättens underrättelse till den enskilde sker all kommunikation i skattemålet via förvaltningsrätten – inte längre direkt mellan den enskilde och SKV.

Om Nisse Nissesson har gjort en välskriven begäran om omprövning, blir det givetvis den texten som används också i en överklagandeskrift från honom till förvaltningsrätten. Det viktiga är att han anger ett klart yrkande och grunderna för detta. Jag skulle föreslå följande uppställning av inlagan:

³⁷ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 51 och även s. 226.

³⁸ Se 66 kap. 5 § andra st. SFL. Jfr även Forssén 2015, avsnitt 1.1.

”Förvaltningsrätten i Stockholm
c/o Skatteverket
SE-106 61 Stockholm

[datum]

Ref./-org.nr (Mervärdesskatteregistreringsnummer SExxxxxxxx01)

Överklagande av Skatteverkets (SKV) obligatoriska omprövningsbeslut av 2019-xx-xx

Klagande: Nisse Nissesson, personnummer xxxxxx-xxxx
[Adress] [Mobilnr] [E-post]

Saken: Avdrag för ingående mervärdesskatt och skattetillägg för redovisningsperioden oktober-december 2018

Jag, Nisse Nissesson, överklagar SKV:s obligatoriska omprövningsbeslut av 2019-xx-xx, och yrkar att beslutet om vägrat avdrag för ingående mervärdesskatt (moms) undanröjs samt att befrielse från skattetillägg medges, även om rätten inte skulle undanröja SKV:s beslut i själva skattefrågan. Grunderna för mina yrkanden är följande:

[a] här utvecklas inställningen i rättsfrågan enligt ovan och markeras att det är just en rättsfråga]

[b] här utvecklas inställningen i bevisfrågan och markeras att det är just en bevisfråga]

[Här utvecklas grunderna för befrielse från skattetillägg, dvs. att den oriktiga uppgiften beror på något som gör pålagan oskälig, även om rätten inte undanröjer själva beslutet om beskattningsåtgärden från SKV. I första hand bör i den del som avser a), rättsfrågan, markeras att felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena kan utgöra grund för befrielse enligt 51 kap. 1 § andra st. 1 b SFL, och angående b) bevisfrågan, kan kanske anföras att de faktiska förhållandena spelat in i samband med att ingående momsens deklarerades eller möjligen att pålagan skattetillägg inte står i rimlig proportion till felaktigheten enligt 51 kap. 1 § andra st. 2 SFL.]

[Om Nisse Nissesson har fått hjälp av en jurist, redovisningskonsult etc., kan denne ansöka om ersättning enligt 43 kap. 1 § SFL för kostnader för biträde i samband med överklagandet.* Det kunde han ha gjort redan i samband med begäran om omprövning, men min erfarenhet är att det kan gå prestige i ett ärende om deklaranter inleder med att anlita juristhjälp eller liknande. Det kan således föreligga en större chans till att få beslutet ändrat, om SKV kan ha kontakt med den enskilde själv i början av ett skatteärende. Grunderna för ersättning är enligt 43 kap. 1 § SFL att yrkandet helt eller delvis bifalls, att ärendet innehåller en prejudikatsfråga eller att det finns synnerliga skäl för ersättning.]

Stockholm som ovan

Nisse Nissesson”

*Angående ersättningsfrågan får nämnas att det som en huvudregel i förvaltningsrättsliga ärenden gäller att de enskilda själva står för sina kostnader för anlitad juridisk hjälp. För ärenden och mål om skatt infördes 1989, genom den s.k. ersättningslagen (SFS 1989:479), möjligheten att få ersättning för sådana kostnader i

ärenden och mål om skatt. Dessa regler återfinns numera i 43 kap. SFL. Ersättning beviljas endast motsvarande vad som skulle följa enligt förordningen (2009:1237) om timkostnadsnorm inom rättshjälpsområdet, och då utifrån vad SKV anser att ärendet skäligen kräver i nedlagd arbetstid från ombudets eller biträdets sida. Om Nisse Nissesson är missnöjd med att ersättning inte beviljas av SKV eller med ett enligt hans uppfattning för lågt belopp, kan han överklaga det beslutet särskilt eller i samband med att överklagande sker i sakärendet till förvaltningsrätten. För övrigt är försäkringsbolagen mycket restriktiva med att medge att rättsskydd i försäkring skulle få tas i anspråk för ärendet eller målet. De företagarförsäkringar som ändå innehåller rättsskydd för skatteärenden brukar dessutom innehålla undantag från rättsskyddet för ärenden och mål om mervärdesskatt. Möjligheterna till ersättning för juridisk hjälp är således mycket små, utan Nisse Nissesson måste räkna med att få betala sådana kostnader själv. Skulle han ändå få ersättning från försäkringsbolag, får han inte ersättning från staten (se 43 kap. 4 § SFL). Om han – efter att ha uttömt de nationella remedierna – skulle komma att vända sig till Europadomstolen (i Strasbourg), ska SKV bestyrka skriftliga uppgifter om hans ekonomiska förhållanden vid ansökan om fri rättshjälp hos Europadomstolen [jfr 9 § förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket]. Nisse Nissesson är inte skyldig att ersätta staten för SKV:s kostnader med att driva ärendet.

Särskilt om betalningsanstånd

I samband med begäran om omprövning eller i samband med överklagandet kan Nisse Nissesson också inge en ansökan om anstånd med betalning av SKV:s krav. Reglerna om anstånd återfinns i 63 kap. SFL. Grunderna för anstånd är i första hand det s.k. tveksamhetsrekvisitet i 63 kap. 4 § första st. SFL respektive att indrivningsåtgärder utan avvaktan på prövning av sakärendet skulle medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som oskäligt för den enskilde enligt 63 kap. 5 § SFL. Beträffande skattetillägget måste SKV meddela anstånd på grund av en begäran om omprövning eller på grund av överklagande, enligt 63 kap. 7 § SFL. Det gäller tills omprövning skett eller – vid överklagande – tills dom avkunnats av förvaltningsrätten.

Om Nisse Nissesson gör en ansökan om betalningsanstånd i samband med begäran om omprövning i sakärendet, kommer normalt sett ett negativt beslut från SKV i anståndsfrågan samtidigt med ett tillika negativt omprövningsbeslut i sakärendet från SKV.

Om Nisse Nissesson gör en ansökan om betalningsanstånd i samband med överklagandet till SKV enligt 63 kap. SFL, är min rekommendation att det sker i en särskild inlägga till SKV. Den kan skickas i samma kuvert som överklagandeskriften i själva sakärendet, men det blir problem om anståndsfrågan tas upp i samma inlägga som överklagandet i sakärendet, eftersom anståndsärendet är ett förtursärende som SKV:s särskilt kvalificerade beslutsfattare kan besluta i utan att det obligatoriska omprövningsbeslutet i sakärendet fattats av denne ännu. Då har den enskilde chansen att genom ett särskilt överklagande av ett

negativt *beslut* från SKV i anståndsfrågan få den prövad genom en *dom* av förvaltningsrätten, innan förfallodagen för kravet har inträffat. I sin dom avseende anståndsfrågan gör förvaltningsrätten en preliminär bedömning av utgången i själva sakärendet, och medger Nisse Nissesson betalningsanstånd om det skulle vara tveksamt hur utgången – domen – blir i sakärendet eller om rätten anser att grunden betydande skadeverkningar är tillämplig. Det enda som den enskilde kan vara någorlunda säker på, när det gäller det ursprungliga kravet från SKV, är att anstånd måste medges av SKV med den del som avser skattetillägget tills saken prövats av förvaltningsrätten.

I de delar som anstånd inte medges, gäller kravet från SKV och det lämnas till Kronofogden (KFM) för indrivning, om det inte betalas av Nisse Nissesson på den i det ursprungliga beslutet angivna förfallodagen (jfr 70 kap. 1 § SFL). SKV har s.k. tolkningsföreträde enligt 68 kap. 1 § SFL, vilket innebär att skattekrav kan indrivas om anstånd inte medges, trots att själva sakärendet är föremål för prövning i samband med begäran om omprövning eller överklagande.

Om Nisse Nissesson har betalat skattekravet för att SKV inte ska lämna det till KFM – med allt vad det skulle innebära av registrering där och anmärkningar hos kreditupplysningsföretag – ska SKV återbetala beloppet, om förvaltningsrätten i sin dom medger betalningsanstånd. Att han har betalat kan inte användas som något bärande argument för att han skulle sakna behov av anstånd (jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 612).

C) Förfarandet i förvaltningsdomstolarna

Förfarandet i förvaltningsdomstolarna är skriftligt (se 9 § första st. FPL). Det är huvudregeln i förvaltningsprocessen – dvs. som här i skatteprocessen. Nisse Nissesson kan dock komplettera med att begära *mundlig förhandling* i viss fråga, t.ex. om ett vittne från Ski-brass AB skulle behöva höras angående vad förvärvade tjänster från det företaget utgör mer konkret (jfr 9 § andra och tredje st. FPL).³⁹ Genom att använda bevismedlet vittnesförhör under sanningsförsäkran kan bevisvärdet på dokumentationen av förvärven höjas. Emellertid anses bevismedlet förhör med part under sanningsförsäkran inte tillgängligt i förvaltningsprocessen, eftersom 25 § FPL endast reglerar förhör med vittne eller sakkunnig.⁴⁰ En kompletterande muntlig förhandling kan också ske i samband med syn på stället, enligt 23 § FPL, vilket kanske kunde vara aktuellt för Nisse Nissesson att begära, om det exempelvis skulle vara tvistigt att Ski-brass AB har en kursverksamhet för restaurangfolk att lära sig beredning av vilt för finsmakarens kök.

³⁹ I ett mål om rättsprövning – RÅ 2000 not. 144 – har HFD ansett att det var uppenbart obehövt att hålla muntlig förhandling, eftersom målet gällde en ren rättsfråga. Det belägger enligt min mening ytterligare vikten av att parterna håller isär vad som är bevisfrågor resp. rättsfrågor i ett mål.

⁴⁰ Jfr prop. 2002/03:106 s. 78.

Även om muntlig förhandling inte skulle förväntas ge något förhöjt bevisläge för Nisse Nissesson, kan det vara så att han vill ha sin dag i rätten på grund av att han önskar ge rätten mer kött på benen i skattetilläggsfrågan. Eftersom Nisse Nissesson har påförts den särskilda avgiften skattetillägg har han också rätt till muntlig förhandling. I förvaltningsrätt och kammarrätt ska nämligen muntlig förhandling hållas i ett mål om särskilda avgifter (dvs. förseningsavgift, skattetillägg eller kontrollavgift)⁴¹, om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om avgift inte kommer att tas ut.⁴²

Förvaltningsdomstolarna omfattas av en officialprincip, enligt 8 § första st. FPL. Det gör även SKV enligt 40 kap. 1 § SFL (jfr även 23 § första st. FL). Det är således inte så att parterna disponerar över processen såsom i tvistemål i allmän domstol, utan förvaltningsdomstolarna har en skyldighet att ”se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver”. Rättssäkerheten kan verka väl tillgodosedd, med tanke på att SKV:s motivering av beslutet ska innehålla uppgifter om vilka föreskrifter som har tillämpats och vilka omständigheter som har varit avgörande för SKV:s ställningstagande. Emellertid finns det alltför mycket som vid en närmare granskning består i en faktisk gällande rätt, en administrativ praxis, som råder vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, dvs. vid sidan av vad som följer av avgöranden i HFD till vägledning för rättstillämpningen. SKV kan många gånger verka ha gjort ett mycket väl underbyggt beslut, men det kan visa sig att det rör sig om SKV:s egen uppfattning i ställningstaganden eller handledningar. Jag har i annat sammanhang beskrivit det som ett isberg, där HFD:s rättspraxis är synlig över ytan, till gagn för rättssäkra beslut och domar, medan det under ytan existerar just en faktisk gällande rätt som aldrig blir prövad i sista instans men som den rättssökande allmänheten och domstolarna i ren okunskap ändå i praktiken (faktiskt) är mer eller mindre följsam gentemot.⁴³

- Jfr även min artikel Forssén 2017 (2). Där nämner jag att SKV gjorde ett s.k. ställningstagande angående en ändring 2009 i 13 kap. 1 § IL utan beaktande av vad Lagrådet yttrat angående att ändringen enbart utgjorde en kodifiering av praxis. Det föranledde enligt min mening att en faktisk gällande rätt existerade i strid mot egentlig gällande rätt, angående

⁴¹ Se 52 kap. 1 § SFL.

⁴² Se 67 kap. 37 § SFL. Se även RÅ 2009 not. 114, där återförvisning beslutades för ny handläggning i kammarrätten bl.a. på grund av att part, som hade begärt gemensam handläggning med mål avseende tidigare kompanjon, inte tillfrågades om denne också önskade muntlig förhandling, trots att det var en ovillkorlig rätt på grund av att målet innehöll fråga om särskild avgift. Se även Forssén 2015, avsnitt 7.4.4.

⁴³ Jfr avsnitten 1.3.2, 1.4, 2.5, 3.1, 3.3.1, 3.3.3.1, 3.3.4, 3.11.3, 3.11.5, 5.1.1, 5.1.3, 5.1.11, 5.2.1, 5.2.3, 5.2.8.1 och 5.2.8.3 i Forssén 2017 (1).

gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare, tills SKV efter ett förhandsbesked från HFD – HFD 2017 ref. 41 – ändrade i sitt ställningstagande.

En förvaltningsdomstols avgörande får inte gå utöver vad som yrkats i målet (se 29 § första men. FPL). Huvudregeln är att det för domstolen föreligger ett förbud mot *reformatio in pejus* – till gagn för den enskildes rättsskydd ska domstolen inte på eget initiativ ändra till dennes nackdel. Om det föreligger särskilda, får dock en förvaltningsdomstol även utan yrkande besluta till det bättre för enskild (*reformatio in melius*), när det kan ske utan men för motstående enskilt intresse (se 29 § andra men. FPL). Att en förvaltningsdomstol inte får gå utöver yrkandena i målet innebär för den instans som prövar ett överklagande att den är bunden inte enbart av de yrkanden som har framställts där, utan även av yrkandena i underliggande instanser (instansordningsprincipen).⁴⁴

Instansordningen: Förvaltningsrättens beslut överklagas till kammarrätten och kammarrättens beslut överklagas till HFD (se 33 § första st. FPL). Prövning i HFD förutsätter att HFD först meddelar prövningstillstånd (se 35 § första st. FPL). Prövningstillstånd meddelas om:

- det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att aktuell fråga prövas av HFD eller
- om det finns synnerliga skäl till en sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag (se 36 § första st. FPL).

För övrigt förutsätts prövningstillstånd redan i kammarrätten för prövning i anståndsmålet (se 67 kap. 27 § 8 SFL). Detsamma gäller om fråga vore om att sakmålet skulle gälla frågan om registrering till mervärdesskatt (se 67 kap. 27 § 1 SFL). Jfr även **40 § andra st. FL** som stipulerar ett generellt krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. Enligt 34 a § första st. första men. FPL gäller dock att prövningstillstånd för prövning i kammarrätten av ett beslut i förvaltningsrätten enbart krävs om det är särskilt föreskrivet, såsom i 67 kap. 27 § 1-9 SFL – jfr de nämnda punkterna 1 och 8 i det lagrummet. Beträffande andra beslut och domar i förvaltningsrätten, såsom själva sakfrågan om beskattningsåtgärden och skattetilläggsfrågan i exemplet ovan, krävs prövningstillstånd först i HFD.

⁴⁴ Jfr Wennergren 1971 s. 247.

För övrigt får nämnas, att HFD i RÅ 1998 not. 154 anför att ”enligt fast praxis motiveras inte beslut avseende prövningstillstånd”. Om HFD i enlighet med artikel 267 tredje st. FEUF är skyldig att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, på grund av att rättsmedel saknas i nationell lagstiftning för en aktuell fråga, och den enskilde har yrkat att sådant förhandsavgörande ska inhämtas, följer emellertid av 1 § första st. lagen (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol, att HFD är skyldig att ange skälen till ett beslut om att inte inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Av andra st. samma lagrum följer dock att sistnämnda skyldighet inte åvilar HFD i ärenden om resning och återställande av försutten tid enligt 37 b § eller 37 c § FPL (vilka regler berörs nedan).

3) Resning och återställande av försutten tid

Resning får beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt (se 37 b § FPL).

- Antag att Nisse Nissesson skulle få fram ett nytt bevis angående fråga b), bevisfrågan. Då skulle Nisse Nissesson kunna begära resning även om fatalietiden till slutet av år 2024 är passerad. SKV:s beslut har negativ rättskraft och kan inte ändras normalt sett genom överklagande, men det kan vara möjligt att få en ansökan om resning beviljad om ”nytt material framkommer, som i väsentligt avseende kommer saken att framstå i ny belysning”. Det är den klassiska resningssituationen, enligt Wennergren 1971 (s. 335). Även ”uppenbart lagstridig rättstillämpning” kan utgöra grund för resning, enligt vad som anförs (på s. 42) i Warnling-Nerep 2010.
- Rättsvillfarelse anses sedan gammalt icke kunna åberopas som ursäkt, men i Wennergren 1971 anförs (på s. 336 och 337) att den förvaltningsrättsliga lagstiftningen många gånger är så svårbegriplig och svåröverskådlig, att det vore stötande om rättsvillfarelse aldrig skulle vara ursäktlig i ärenden om resning avseende förvaltningsbeslut. Däremot anges (på s. 337) i Wennergren 1971 att nya rättsliga argument inte bör kunna föranleda resning och att sådan möjlighet inte heller bör vara möjlig genom nya argument rörande den värdering av ett utredningsmaterial på vilket ett förvaltningsbeslut vilar. Beträffande rättsfrågan a) är det således inte möjligt för Nisse Nissesson att få en ansökan om resning beviljad, om han skulle komma på att åberopa EU-rätten först 2025, dvs. efter det att överklagandetiden har gått ut avseende redovisningsperioden

oktober-december 2018. Däremot anser jag att resning borde vara möjlig med anledning av ovan nämnda EU-målet C-516/14 (Barlis 06), där EU-domstolen anser att SKV inte får undertrycka bevisning som kan komplettera för att utöva rätten till avdrag för ingående moms enligt 8 kap. 5 § ML tolkad i förhållande till artikel 178 a) i mervärdesskattedirektivet, om SKV i fall som har erhållit negativ rättskraft har undertryckt sådan bevisning.

En resningsansökan i detta fall ska prövas av HFD – se 2 § första st. 3 AFDL. En kammarrätt prövar dock sådana ansökningar om resning i mål eller ärenden som enligt 11 kap. 13 § RF ska prövas av förvaltningsdomstol, om målet eller ärendet slutligt avgjorts av en förvaltningsrätt eller förvaltningsdomstol. Se 8 § första st. 3 AFDL. Jämför således i sistnämnda hänseende dels ovan angående att prövningstillstånd krävs i kammarrätten för prövning i anståndsmålet (se 67 kap. 27 § 8 SFL) och för prövning i sakmålet om det gällde fråga om registrering till mervärdesskatt (se 67 kap. 27 § 1 SFL), dels nedan – under 4) – angående att prövningstillstånd krävs i kammarrätten för prövning av ett mål om innehållande av återbetalning av överskjutande ingående moms (se 67 kap. 27 § 8 SFL).

Även s.k. nullitetsbesvär får nämnas i samband med resningsinstitutet.⁴⁵ Nullitet är ett begrepp som används för så grovt felaktiga beslut att de anses behöva fränkännas exigibilitet, dvs. verkställighet. Exempelvis har registrering i folkbokföringsregistret av ett icke befintligt medborgarskap betraktats som en nullitet.⁴⁶ Gränsen mellan tillämpningsområdena för nullitetsbesvär och resning kan vara flytande.⁴⁷

Återställande av försutten tid kan ske om tiden för överklagande eller en därmed jämförbar åtgärd har försuttits på grund av omständighet som utgör giltig ursäkt (se 37 c § FPL). Det ska vara fråga om något förhållande som kan betraktas som laga förfall.⁴⁸ I enlighet med RÅ 2002 ref. 71 gäller att ett överklagande måste inte först avvisas som för sent inkommet för att en ansökan om återställande av försutten tid ska kunna prövas av HFD. Nisse Nissesson behöver således inte göra ett vanligt överklagande först för att få en prövning av en ansökan om återställande av försutten tid hos HFD, om han 2025 eller senare skulle komma på att det förelåg giltigt förfall för att han missade att överklaga senast under 2024.

⁴⁵ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 35 och 70.

⁴⁶ Se Warnling-Nerep 2015 s. 69 och 70.

⁴⁷ Jfr Wennergren 1971 s. 339.

⁴⁸ Jfr Wennergren 1971 s. 340.

Kammarrätten prövar ansökningar om återställande av försutten tid för överklagande eller därmed jämförlig åtgärd till en förvaltningsrätt, kammarrätt eller förvaltningsmyndighet (t.ex. SKV). Se 8 § första st. 4 AFDL. Om en ansökan om återställande av försutten tid avser att dom i kammarrätten vunnit laga kraft, ska ansökan prövas av HFD. Se 2 § första st. 3 AFDL.

4) Betalningssäkring och bevissäkring i skatteutredningar

Här får också nämnas, att ett beslut från SKV om skattehöjning och skattetillägg kan ha föregåtts av att SKV har ansökt om *betalningssäkring* gentemot i det här fallet Nisse Nissesson. Betalningssäkring regleras i 46 kap. SFL. Om det är fråga om en skatterevision såsom i exemplet ovan, bestämmer sig SKV för att göra en ansökan om betalningsföreläggande till förvaltningsrätten när ett resultat av utredningen börjar ta form. Det innebär att en sådan ansökan kan ske ganska tidigt under skatterevisionen och redan innan ett förslag till beslut föreligger. SKV gör då en förhandspromemoria som bifogas till ansökan om betalningsföreläggande till förvaltningsrätten. Nisse Nissesson kan överklaga ett för honom negativt *beslut* från förvaltningsrätten till kammarrätten. Något prövningstillstånd krävs inte i kammarrätten, eftersom betalningssäkring inte anges i någon av de nio punkter i 67 kap. 27 § SFL för vilka prövningstillstånd krävs i kammarrätten (däremot krävs prövningstillstånd om Nisse Nissesson ska överklaga en *dom* i kammarrätten till HFD).

Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling, om Nisse Nissesson begär det och det inte är så att ansökan kommer att avslås eller beslutet upphävas (46 kap. 12 § första st. SFL).

Beslutet eller domen om betalningssäkring innebär att de bankkonton och liknande som omfattas spärras, och Nisse Nissesson kan inte använda dessa pengar. SKV ansöker hos KFM om utmätning av de spärrade pengarna – se 2 kap. utsökningsbalken (1981:774), UB, om Förfarandet hos Kronofogdemyndigheten. Ett beslut av KFM i utmätningssärendet kan Nisse Nissesson överklaga till tingsrätten, om det har gått honom emot – se 18 kap. 2 § första st. första men. UB. I förlängningen av ett förvaltningsärende om betalningssäkring ligger därmed ofta ett mål om utmätning i allmän domstol.

Förvaltningsrätten prövar också en ansökan från SKV om att genomföra *bevissäkring* hos den reviderade, vilket regleras i 45 kap. SFL. Här är förutsättningen för tvångsåtgärden att det är fråga om en företagare – som Nisse Nissesson i exemplet ovan. En privatperson kan inte revideras – jfr 41 kap. 3 § SFL motsatsvis. Bevissäkring kan enbart

genomföras i samband med revision, dvs. i princip bara mot företagare. Däremot kan betalningssäkring aktualiseras även gentemot en vanlig privatperson – vanliga privatpersoner granskas av SKV enbart genom s.k. skrivbordsutredning, dvs. SKV skriver frågor till dem om deras inkomstdeklarationer och får inte använda utredningsformen revision mot vanliga privatpersoner.

Samma förfarande som angående betalningssäkring: Förvaltningsrätten fattar ett beslut med anledning av SKV:s ansökan om bevissäkring och Nisse Nissesson kan överklaga ett för honom negativt **beslut** i förvaltningsrätten till kammarrätten. Prövningstillstånd krävs även här först i HFD, om Nisse Nissesson – eller SKV – överklagar kammarrättens **dom** till HFD.

Särskilt om beslut att innehålla överskjutande ingående moms i avvaktan på utredning av annan redovisningsperiod än den som skatteutredningen avser

Antag att SKV inser att det föreligger en risk för att aktuell betalningssäkring med anledning av utredningen av redovisningsperioden oktober-december 2018 inte kommer att innebära en reell säkring av det krav som föranleds av utredningen gentemot Nisse Nissesson. Även om skatterevisjonen inte omfattar redovisningsperioden januari-mars 2019, konstaterar skatterevisorerna att Nisse Nissesson med firma Finsmakaren har en fordran mot staten på överskjutande ingående moms för den perioden. SKV undrar därför om SKV kan fatta ett beslut om innehållande av överskjutande ingående moms i avvaktan på utgången i ärendet avseende den period för vilken utredning pågår. Det är möjligt, men förutsätter att vad som i äldre uppbördslagstiftning benämndes ”fog” föreligger för att innehålla SKV:s återbetalning av överskjutande ingående moms för just perioden januari-mars 2019.

I enlighet med vad HFD har uttalat i RÅ 1985 2:77 gäller att begreppet ”fog” i uppbördslagstiftningen i förevarande hänseende angående restitutioner till den enskilde kräver en högre grad av varsamhet beträffande överskjutande ingående moms än vad som gäller annars. Numera återfinns de regler som SKV skulle ha att åberopa för ett beslut om innehållande av överskjutande ingående moms i 64 kap. 4 § 3 a) och b) SFL, där det anges att återbetalning inte ska göras av belopp som a) kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt eller avgift som har beslutats men ännu inte ska ha betalats eller b) inte har beslutats men kan komma att beslutas. Av intresse i förevarande sammanhang är den sistnämnda situationen, och att HFD i RÅ 1985 2:77 ansåg att dåvarande Länsstyrelsens i Stockholm skatteavdelning inte hade fog för sitt beslut att innehålla överskjutande ingående moms när det grundades på uppgifter under en påbörjad men inte avslutad revision.

Enligt min mening saknas således ”fog” för innehållande av överskjutande ingående moms – vilket numera kan benämnas att ”hinder” mot återbetalning inte föreligger – beträffande perioden januari-mars 2019, när den inte ens omfattas av skatterevisjonen. Vad SKV gör för bedömning avseende redovisningsperioden oktober-december 2018 är inte tillräckligt för ett beslut om innehållande av överskjutande ingående moms för perioden januari-mars 2019. Om SKV ändå fattar ett beslut om att innehålla överskjutande ingående moms för redovisningsperioden januari-mars 2019 på grund av bedömningen av värdet för staten av betalningssäkringsåtgärden för perioden oktober-december 2018, har Nisse Nissesson enligt min uppfattning anledning att överklaga innehållandebeslutet avseende perioden januari-mars 2019 till förvaltningsrätten.

För övrigt förutsätts – i likhet med vad ovan beskrivs angående anståndsmål och mål om registrering – prövningstillstånd redan i kammarrätten för prövning av ett mål om innehållande av återbetalning av överskjutande ingående moms (se 67 kap. 27 § 8 SFL).

Särskilt om otillåten ändring av talan

Nisse Nissesson har gått igenom sina affärer och redovisning, och funnit att det finns andra förvärv än de aktuella i processen som borde berättiga till avdrag för ingående moms och/eller att det finns inkomster för vilka Finsmakaren inte borde ha redovisat utgående moms i redovisningsperioden oktober-december 2018. Han undrar nu om dessa frågor kan tas upp i pågående process, så att SKV:s krav avseende redovisningsperioden oktober-december 2018 inte drabbar så hårt.

Svaret är att förvaltningsrätten får avvisa en ny fråga, om rätten finner att det är förenat med någon olägenhet att till en gemensam handläggning ta upp båda frågorna. Förarbetena till reformen av beskattningsförfarandet och skatteprocessen i början av 1990-talet anger som exempel på en sådan olägenhet att ytterligare utredning skulle behövas beträffande den nya frågan. Den möjligheten till avvisning har även kammarrätten, om motsvarande situation uppkommer där i skatteprocessen.⁴⁹ Om de nya frågorna kan förväntas kräva ytterligare utredning, bör således Nisse Nissesson (Finsmakaren) begära omprövning eller inge överklagande hos SKV angående dessa. Annars är risken att förvaltningsdomstolarna avvisar på grund av otillåten ändring av talan och Nisse Nissesson ändå måste börja från början med de nya frågorna. Det är således en konsekvens av att skatteprocessen sedan början av 1990-talet är en sakprocess och, förutom angående mål

⁴⁹ Se prop. 1989/90:74 s. 373.

om fastighetstaxering, inte längre en beloppsprocess med möjlighet till fri kvittningsinvändning från parterna avseende yrkandena.⁵⁰

5) Nisse Nissesson vill pröva skattebeslutet hos Europadomstolen eller EU-domstolen – kan han det?

Europadomstolen: Nisse Nissesson måste ha uttömt alla nationella remedier, innan han kan få en ansökan till Europadomstolen prövad angående t.ex. huruvida han har erhållit en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 EKMR. Det kravet följer av artikel 35 i EKMR.⁵¹ Ansökan kan inges till Europadomstolen i Strasbourg inom sex månader efter det att Nisse Nissesson har fått en dom från sista instans eller ett meddelande om att prövningstillstånd inte meddelas. Det rör sig om att ordinära besvär ska ha uttömts, han behöver inte göra en ansökan till HFD om resning för att en ansökan till Europadomstolen ska förklaras ”admissible”. Däremot måste en ansökan vara mycket välgrundad för att den ska upptas av Europadomstolen angående att svenska myndigheter eller domstolar skulle ha kränkt någon av reglerna i EKMR eller dess tp.

EU-domstolen (i Luxemburg) kan Nisse Nissesson inte vända sig till alls. Han kan inte inta ställning som part där, även om han t.ex. anser att SKV och domstolarna har överträtt artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet tolkad i enlighet med EU-domstolens mål 268/83 (Rompelman). Domstolarna kan inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen i en viss fråga, enligt artikel 267 andra st. FEUF, där det anges att förhandsavgörande kan lämnas angående t.ex. tolkningen av en rättsakt, såsom mervärdesskattedirektivet, eller att fråga uppkommer vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning. EU-kommissionen eller ett annat EU-land kan öppna en fördragsbrottsstalan mot Sverige hos EU-domstolen på grund av överträdelsen av mervärdesskattedirektivet – jfr artiklarna 258 och 259 FEUF. Exempel på fördragsbrottsförfaranden mot Sverige på momsområdet finns på Momsinstitutets hemsida, www.momsinstitutet.se. I enlighet med punkterna 37-41 i EU-domstolens förenade mål 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci) föreligger en principiell skadeståndsskyldighet för staten gentemot den enskilde, om Sverige enligt EU-domstolen skulle anses ha överträtt gemenskapsrätten (unionsrätten).

- I sammanhanget får nämnas att Skatterättsnämnden i samband med handläggningen av ett förhandsbesked om t.ex. mervärdesskatt inte kan inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, eftersom EU-domstolen enligt mål C-134/97 (Victoria Film A/S) anser att Skatterättsnämnden inte har status som domstol. Däremot kan HFD göra sådan framställan till EU-

⁵⁰ Jfr även mer utförligt om otillåten ändring av talan i Forssén 2015, avsnitt 7.4.6.

⁵¹ Se Warnling-Nerep 2015 s. 170.

domstolen, om ett förhandsbeskedsärende hamnar där efter överklagande av Skatterättsnämndens besked [jfr lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor och lagen (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol].

- Nisse Nissesson kan ansöka om förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Det sker skriftligen och motpart blir då det allmänna ombudet hos SKV. Ett lagakraftvunnet förhandsbesked är bindande både för den enskilde sökande som för SKV. Om Nisse Nissesson inte är nöjd med förhandsbeskedet, kan han överklaga det till HFD eller så kan SKV göra detsamma om SKV är missnöjd med förhandsbeskedet.⁵² Om frågan som ansökan avser är föremål för prövning hos förvaltningsrätten, bör Nisse Nissesson – enligt min mening – upplysa Skatterättsnämnden om det redan i ansökan dit. Skatterättsnämnden vill veta sådant och brukar ställa kompletterande frågor kring ansökan. Det är inte så att en ansökan om förhandsbesked till Skatterättsnämnden innebär litispensens (lis pendens), dvs. att överklagande i själva skatteärendet skulle avvisas av förvaltningsrätten på grund av att ansökan inlämnats till Skatterättsnämnden – det är inte något 'mål som pågår' hos Skatterättsnämnden om Nisse Nissesson skulle behöva överklaga ett beslut av SKV efter det att han i samma fråga skulle ha gjort en ansökan om förhandsbesked.⁵³ För att få en prövning av ärendet om förhandsbesked hos HFD behöver parterna inte erhålla prövningstillstånd. Nisse Nissesson kan uppmärksamma HFD på om frågan borde föranleda att HFD inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen, men det är HFD som avgör om så ska ske – precis som förvaltningsrätten, kammarrätten eller HFD kan göra i själva skattemålet. Fördelen med att ansöka om förhandsbeskedet är att Nisse Nissesson kan få upp mervärdesskattefrågan hos HFD utan att riskera att få ett besked om att prövningstillstånd inte meddelas. Att förmå underinstanserna att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen kan också vara svårt. Jämför därvidlag Warnling-Nerep 2015, där det (på s. 38) anges att professor Ulf Bernitz använde uttrycket ”dådkraft” angående att Haparanda tingsrätt inhämtade ett förhandsavgörande från EU-domstolen i ett fall (Åklagaren mot Åkerberg Fransson) där principen om förbud mot dubbel lagföring/dubbel bestraffning (*ne bis in idem*) prövades – vilket blev EU-målet C-617/10 (Åkerberg Fransson).⁵⁴ Sannolikheten för att få gehör för en sådan propå om behov av inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen är således större i sista instans, eftersom det är HFD som prövar om frågan över huvud taget har prejudikatsvärde och vidare om den är *acte clair* eller kräver sådant förhandsavgörande från den högsta uttolkaren av EU-rätten, dvs. EU-domstolen.

6) Något om så kallade företrädaransvarsmål enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL⁵⁵

Nisse Nissesson har hört att det skulle vara så bra med att ha verksamheten i ett aktiebolag i stället för att han bedriver den personligen under enskild firma (Finsmakaren). Det skulle inte vara lika lätt för SKV att komma åt hans pengar då, menar han. Vad säger Du?

⁵² Jfr även Warnling-Nerep 2015 s. 125.

⁵³ Jfr ang. litispensens Warnling-Nerep 2015 s. 83.

⁵⁴ Jfr, ang. *ne bis in idem*, även Warnling-Nerep 2015 s. 51.

⁵⁵ Jfr även översiktligt i Forssén 2015, avsnitt 9.2 och, mer detaljerat, Forssén 2018.

- Titta bara på 59 kap. 12-21 §§ SFL, så att Du vet att det finns möjlighet för SKV att ålägga en fysisk person betalningsansvar för skatter och avgifter i en juridisk person, såsom för ett aktiebolags mervärdesskatteskuld till staten, om denne är företrädare (formellt sett genom att vara VD eller styrelseledamot i aktiebolaget eller faktiskt genom att framför allt ha undertecknat aktiebolagets deklARATIONER). Dessutom ska företrädaren befinnas ha agerat uppsåtligt eller åtminstone grovt oaktsamhet beträffande aktiebolagets ekonomi, så att dess skatter och avgifter inte har betalats till SKV.
- I företrädaransvarsmål stämmer SKV företrädaren eller företrädarna för aktiebolag, genom att lämna en stämningsansökan till förvaltningsrätten. Det är dock inte fråga om skattemål i en förvaltningsrättslig mening. Företrädaransvarsmålen handlades före 2004 i allmän domstol. Det är också bakgrunden till att företrädaransvarsmålen är dispositiva – även om de inte är tvistemål. Det kan vara bra att känna till att här föreligger något så unikt som att den enskilde kan ingå förlikning (överenskommelse) med SKV angående betalningsansvaret. Dessutom: SKV kan inte fatta ett förvaltningsbeslut om företrädaransvar, utan måste stämma företrädaren och därigenom erhålla en exekutionstitel, dvs. en *dom* från i första hand förvaltningsrätten.
- Hos förvaltningsrätten osv. gäller de processuella reglerna i FPL för företrädaransvarsmålen.
- SKV har bevisbördan för att ansvar har uppkommit för företrädaren, medan företrädaren i så fall har bevisbördan för att grund för befrielse från betalningsansvaret skulle föreligga.
- För den som vill läsa mer om företrädaransvaret föreslår jag i första hand propositionen till de regler som gäller från och med 2004 – prop. 2002/03:128 (Företrädaransvar m.m.).
- En intressant sak som jag i egenskap av advokat har stött på under 2017 är att åtminstone en förvaltningsrätt anser att det går att använda betalningssäkringsinstitutet enligt 46 kap. SFL mot en företrädare för ett aktiebolag med skatte- och avgiftsskulder utan att SKV ens har skickat till denne det brev med frågor, för att bedöma om stämning ska ske, som SKV brukar inleda med i ett *ärende* (ej förvaltningsärende) om företrädaransvar. Ni, studenter och lärare och eventuellt andra som studerar denna bok, får fundera på om det är möjligt att genom ett *beslut* i

förvaltningsrätten föregripa en framtida *dom* i ett ännu inte påbörjat (dispositivt) mål i förvaltningsdomstolarna. Jag är skeptisk, och noterar att det finns en hel del kritik i kurslitteratur på området, där professor Warnling-Nerep särskilt nämner sin kritik mot lagstiftaren för att inte ha agerat tillräckligt aktivt i försöken att garantera den domstolsprövning som förutsätts enligt europarätten, utan hon liknar vårt sammantagna system vid en ”normativ djungel”.⁵⁶ Och så kommer jag här och strör salt i såren med hanteringen av betalningsföreläggande och företrädaransvar. Jag stannar vid att förvaltningsrätten verkligen är ett svårt ämne, men det blir bättre när ni börjar arbeta med det i yrkeslivet såsom exempelvis advokater. Ofta gäller det som praktiker att hitta var knuten sitter i ett ärende och då gäller det att läsa noga motiveringen av ett beslut för att veta om det är någon idé att rekommendera klienten att tillgripa ett visst rättsmedel såsom omprövning eller överklagande. Utifrån min erfarenhet från att också ha arbetat i skatteförvaltningen anser jag att det typiskt sett är svårare att skriva ett beslut, eftersom det innebär att skapa skälen för beslutet. Den enskilde kan, med assistans av exempelvis advokat, skjuta in sig på en viss brist i dessa skäl, för att genom omprövning eller överklagande yrka på en ändring av beslutet.

5.2 Rättsprövning

Rättsprövning av vad?

Vid rättsprövning enligt 2006 års lag därom är det beslut av regeringen – som ska styra riket – som blir föremål för bedömning av en domstol. Jämför kommunalbesvär, där det är beslut från kommunfullmäktige, ett beslutande politiskt organ, som kan prövas av domstol.⁵⁷

- Enligt 3 § lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut är det HFD som prövar ansökningar om rättsprövning.
- Enligt 1 § i lagen får en enskild ansöka om rättsprövning av sådana beslut av regeringen som innefattar en prövning av den enskildes civila rättigheter eller skyldigheter som avses i artikel 6.1 i EKMR, dvs. angående principerna om *tillträde till en domstol* (access to court) och *rättvis rättegång* (fair trial).

⁵⁶ Se Warnling-Nerep 2015 s. 106 och 107.

⁵⁷ Jfr Warnling-Nerep 2015 s. 198 och 216.

- Jämför i Warnling-Nerep 2015 angående historiken bakom den första svenska lagen om rättsprövning som kom 1988, dvs. lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut (som ersattes 2006 av den nuvarande lagen om rättsprövning). Att Sverige visade sig ha brutit mot EKMR, som Sverige ratificerade redan 1953 [men gjorde till svensk lag först vid EU-inträdet 1995 genom SFS 1994:1219 (dock enbart som vanlig lag – inte som grundlag)], förklarades officiellt med att staten vid tillträdet 1953 felaktigt hade utgått från att ”civila rättigheter och skyldigheter” avsåg *civilrätt* och att *offentlig rätt* föll utanför artikel 6 i EKMR.⁵⁸

Vad innebär det för garantierna till domstolsprövning på skatteområdet, att lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut den 1 juli 2006 ersatte lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut?

- I exemplet i närmast föregående avsnitt skulle SKV kunna välja att avregistrera Nisse Nissesson från mervärdesskattregistret för tiden fram till det att skattskyldighet har uppkommit i restaurangverksamheten, och på så sätt begränsa dennes rätt till avdrag för ingående moms på förvärv till restaurangen i början av verksamheten, i stället för att besluta om att avdragsrätt saknas under det inledningsskedet. Då skulle skatteprocessen inte nå högre än till förvaltningsrätten, om kammarrätten vägrade prövningstillstånd avseende ett överklagande i registreringsfrågan (ärende om inhibition av beslut om avregistrering).
- Nisse Nissesson skulle ha möjlighet att överklaga SKV:s beslut om avregistrering från mervärdesskatt, och begära inhibition av det (jfr RÅ 1988 not. 243). Om han sedan får en negativ dom i förvaltningsrätten, kan den överklagas, men det krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska ta upp och pröva en sådan fråga om registrering (se 67 kap. 27 § 1 SFL).
- Jag anser att det är en försämring av rättssäkerheten för den enskilde – i det här fallet för Nisse Nissesson – att denne inte längre har möjlighet till rättsprövning av förvaltningsbeslut enligt 1988 års lag därom, varav följde att rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut stred mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF (numera 8 kap. 2 § första st. 2 RF). Det borde vara möjligt att kassera avregistreringsbeslutet genom rättsprövning i HFD i

⁵⁸ Se Warnling-Nerep 2015 s. 31 och även s. 47 och 52.

förevarande fall, eftersom SKV, genom att besluta om avregistrering från mervärdesskatt av Nisse Nissesson, enbart har valt ett annat tillvägagångssätt för att vägra honom avdragsrätt på de initiala investeringarna i restaurangverksamheten, vilket strider mot EU-rätten såsom den har tolkats av den högsta uttolkaren av EU-rätten, EU-domstolen, i EU-målet 268/83 (Rompelman). Den här situationen verkar inte ha beaktats av Förvaltningslagsutredningen (SOU 2010:29).

- Jämför, angående inhibition och rättsprövning, även Warnling-Nerep 2015, där det (på s. 190) anges bl.a. följande:

”En ansökan om rättsprövning hindrar inte att det klandrade beslutet verkställs, såvitt inte domstolen förordnar om inhibition (RättsprL 5 §). Inhibition torde allmänt sett förhindra att rättsprövningen blir verkningslös, men i vissa fall, t.ex. i samband med att en ansökan om förvärvstillstånd har avslagits, kan åtgärden vara otillräcklig.”

- HFD kan således besluta om inhibition av ett beslut avseende vilket en ansökan om rättsprövning har inlämnats till HFD, men problemet är enligt min mening att Nisse Nissesson och andra i samma situation inte omfattas av samma rättssäkerhet enligt 2006 års lag om rättsprövning, eftersom ansökan kommer att avvisas på grund av att beslutet om avregistreringen från mervärdesskatt inte har fattats av regeringen. Registreringsfrågan som sådan skulle inte heller omfattas av möjligheten att ansöka om befrielse från skatt enligt 60 kap. 1 § SFL. Emellertid borde beskattningsåtgärden för tiden före den registreringstidpunkt som SKV har godtagit anses omfattad av efterbeskattningsinstitutet.

I och för sig regleras i 66 kap. 27 § SFL villkor för att SKV ska kunna vidta omprövning till *den enskildes nackdel* efter den tvåårsfrist som annars gäller enligt 66 kap. 21 § SFL, för att SKV ska kunna göra en sådan omprövning, men det innebär – enligt min mening – inte att efterbeskattningsinstitutet inte skulle kunna tillämpas till den enskildes fördel för tiden före den registreringstidpunkt som SKV har godtagit för Finsmakaren. HFD konstaterade i RÅ 1987 ref. 115, att mervärdesskatteregistreringen inte har någon annan rättsverkan än att den skatteadministrativa kontrollapparaten kopplas på och stängs av – registreringen har inte i sig någon avgörande betydelse för uppkomsten av de materiella skyldigheterna och rättigheterna enligt ML. Det bekräftas – enligt min uppfattning – också av RÅ 2002 not. 26 och av EU-domstolens förenade mål C-110/98-C-147/98 (Gabalfrixa m.fl.). Den särskilda regeln i 10 kap. 9 § ML, om återbetalningsrätt för ingående moms på grund av särskilda skäl för nystartade verksamheter tills

skattepliktig omsättning uppkommer i verksamheten, har, mot bakgrund av EU-målet 268/83 (Rompelman), inget samband i sig med registreringen och jag har i annat sammanhang anført att lagrummet 10 kap. 9 § bör som obsolet utmönstras ur ML [jfr s. 219 i Forssén 2011, som finns som öppet dokument i databasen DiVA på www.oru.se eller på www.forssen.com]. Om SKV väljer att besluta om avregistrering från mervärdesskatt för Finsmakaren som ett annat tillvägagångssätt, för att vägra Nisse Nissesson rätt att lyfta den ingående momsens på de initiala investeringarna i restaurangverksamheten, än att SKV anför en tolkning och tillämpning av huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. ML som inte är förenlig med EU-domstolens uppfattning i målet 268/83 (Rompelman), bör Nisse Nissesson anses ha möjlighet att genom efterbeskattning pröva sin rätt genom att åberopa den regel som ändå finns i ML, nämligen 10 kap. 9 § ML. Om han inte skulle anses ha den möjligheten, skulle den enskilde inte bara drabbas av SKV:s icke EU-konforma tolkning av 8 kap. 3 § första st. ML i förhållande till artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet, utan SKV skulle också ge registreringsrättsverkan en avgörande betydelse för avdragsrättens uppkomst, vilket strider mot såväl HFD:s som EU-domstolens praxis.

- Om Nisse Nissesson gör en ansökan till SKV:s huvudkontor på ifrågasättande tema, dvs. yrkande om återbetalningsrätt för ingående moms genom tillämpning av efterbeskattningsinstitutet för tid före den formella momsregistreringen, kan det – enligt min uppfattning – vara möjligt att erhålla en prövning huruvida det föreligger synnerliga skäl för befrielse från beskattningsåtgärden (och påfört skattetillägg), enligt 60 kap. 1 § SFL. Då kan överprövning av ett negativt beslut från SKV ske genom överklagande till regeringen, enligt 67 kap. 6 § andra men. SFL. Ett negativt beslut av regeringen skulle kunna prövas av HFD, genom att Nisse Nissesson ansöker om rättsprövning enligt 2006 års lag därom. Ett problem i sammanhanget är att SKV brukar avslå ansökningar om befrielse från mervärdesskatt med att 60 kap. 1 § SFL och föregångarna till lagrummet enbart avser utgående mervärdesskatt, inte ingående mervärdesskatt. Principiellt sett anser jag emellertid att det föreligger en ”lucka” på momsområdet, när det gäller tillgängliga rättsmedel.

Ansökan om rättsprövning i kombination med ansökan om resning – jfr Barsebäck 1-målet, RÅ 1999 ref. 76.

HFD:s (dåförtiden Regeringsrätten) mål RÅ 1999 ref. 76 gällde att Barsebäck Kraft Aktieföretag (BKAB) ansökte hos Regeringsrätten (numera HFD) om rättsprövning – enligt 1988 års lag därom – av regeringens beslut 1998-02-05 om att rätten att driva kärnkraftverket Barsebäck 1 skulle upphöra vid utgången av juni 1998. I målet ansökte BKAB:s moderföretag Sydskraft och tyska PreussenElektra (med betydande ägarintressen i BKAB) också om rättsprövning och dessa båda företag ansökte dessutom, i andra hand, om resning. Samtliga

yrkanden från de tre bolagen (sökandena) gick ut på att *regeringens beslut* om att ställa av Barsebäck 1 skulle *upphävas*. *Regeringen bestred* bifall till yrkandena. *Sökandena anförde som grunder för sina yrkanden* att regeringens beslut stred mot olika rättsregler och de hade också invändningar mot den s.k. avvecklingslagen – lagen (1997:1320) om kärnkraftens avveckling – som hade införts 1998 med expropriationslagen (1972:719) som förebild. *HFD* ansåg i sitt *avgörande* 1999-06-16 att regeringens beslut inte stred mot någon rättsregel.

Rättsfallet RÅ 1999 ref. 76 innehåller mycket av intresse beträffande rättsmedlen rättsprövning – även om det är fråga om 1988 års lag och inte den nu gällande från 2006 – och resning. I rättsfallet behandlas intressanta rättssäkerhetsmässiga rättsregler i RF och EKMR samt EU-rättsliga bestämmelser för upprättandet av den inre marknaden. Den som vill orientera sig i fallet finner däri, under **1 Inledning**, korta beskrivningar av de frågor som behandlas i respektive av avsnitten 2-8 i referatet. Beträffande EU-rätten får nämnas att det sedan den 7 december 2000 även finns en EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, vilken genom Lissabonfördraget (som trädde i kraft den 1 december 2009) ersattes med en ny stadga (EUSGR), som har samma rättsliga värde som fördragen, dvs. Fördraget om EU (FEU) och FEUF (jfr artikel 6.1 FEU). Genom SFS 2008:1095 (lag) och SFS 2009:1110 (förordning) infördes den 1 december 2009 FEU, FEUF och EUSGR som lagar i Sverige, men – i likhet med EKMR – enbart som vanlig lag – inte som grundlagar [jfr Förordning (2009:1110) om ikraftträdande av lagen (2008:1095) om ändring i lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen].

Sökandena i RÅ 1999 ref. 76 har åberopat utlåtanden och PM från bl.a. Wiweka Warnling-Nerep (som där förkortas W.W-N.), Bertil Wennergren och Joakim Nergelius. Sist i referatet anges att HFD har beaktat så mycket litteratur för sitt avgörande att det inte har ansetts meningsfullt att särskilt ange använd litteratur i de avslutande källhänvisningarna.

BILAGA

Översiktligt om skattedeclarationer och tider⁵⁹

Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeclaration

Den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr för beskattningsåret ska som huvudregel lämna skattedeclarationer enligt följande uppställning:⁶⁰

<i>Arbetsgivardeklaration för redovisningsperioden</i>	<i>Punktskattedeclaration för redovisningsperioden</i>	<i>Mervärdesskattedeclaration för redovisningsperioden</i>	<i>ska ha kommit in till SKV senast den</i>
januari	december	oktober–december	12 februari
februari	januari		12 mars
mars	februari		12 april
april	mars	januari–mars	12 maj
maj	april		12 juni
juni	maj		12 juli
juli	juni	april–juni	17 augusti
augusti	juli		12 september
september	augusti		12 oktober
oktober	september	juli–september	12 november
november	oktober		12 december
december	november		17 januari

Om SKV har beslutat att redovisningsperioden för moms ska vara en kalendermånad, ska mervärdesskattedeclaration lämnas enligt vad som anges i uppställningen närmast här ovan för punktskattedeclaration.⁶¹

Om den deklarationsskyldige begär det, ska SKV besluta att mervärdesskattedeclaration som enligt närmast föregående st. ska lämnas enligt uppställningen för punktskattedeclaration i stället ska lämnas enligt uppställningen närmast här nedan. Beslutet ska, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder.⁶²

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeclaration i rätt tid på grund av att redovisningsperioden har ändrats från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad, eller från ett kalenderkvartal till en kalendermånad, ska lämna mervärdesskattedeclaration senast vid den deklarationstidpunkt som kommer närmast efter den dag då den deklarationsskyldige underättade SKV om ändringen (inom två veckor efter att den inträffade) eller SKV beslutade om ändringen.⁶³

Om mervärdesskattedeclarationen ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod, får perioderna slås samman till en period och redovisas i en mervärdesskattedeclaration.⁶⁴

⁵⁹ Jfr Forssén 2015, avsnitt 5.1.3.1.

⁶⁰ Se 26 kap. 26 § SFL.

⁶¹ Se 26 kap. 27 § SFL.

⁶² Se 26 kap. 28 § SFL.

⁶³ Se 26 kap. 29 § första st. SFL.

⁶⁴ Se 26 kap. 29 § andra st. SFL.

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeclaration

Den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kr för beskattningsåret ska, om inte SKV har beslutat något annat (enligt vad som anges i st. närmast efter uppställningen nedan), lämna skattedeclarationer enligt följande uppställning:⁶⁵

<i>Arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeclaration och punktskattedeclaration för redovisningsperioden</i>	<i>ska ha kommit in till SKV senast den</i>
januari	26 februari
februari	26 mars
mars	26 april
april	26 maj
maj	26 juni
juni	26 juli
juli	26 augusti
augusti	26 september
september	26 oktober
oktober	26 november
november	27 december
december	26 januari

Tidigare deklARATIONSTIDPUNKT FÖR ARBETSGIVARDEKLARATION

Om den som avses i uppställningen närmast här ovan inte har skött betalningarna av skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter, får SKV besluta att han eller hon ska lämna arbetsgivardeklaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i januari senast den 17.⁶⁶

Enbart arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeclaration

Den som inte ska lämna mervärdesskattedeclaration, ska lämna arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeclaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i augusti och januari senast den 17.⁶⁷

⁶⁵ Se 26 kap. 30 § SFL.

⁶⁶ Se 26 kap. 31 § SFL.

⁶⁷ Se 26 kap. 32 § SFL.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Bernitz, Ulf

- Europarättens genomslag. Norstedts Juridik. Stockholm 2012 (cit. Bernitz 2012)

Forssén, Björn

- Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 (Cit. Forssén 2018)
- Ord och kontext i EU-skatteätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2017 [Cit. Forssén 2017 (1)]
- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 (Cit. Forssén 2015)
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 (Cit. Forssén 2011)
- Styrelseproffs med flera och F-skatten, artikel i Tidningen Balans Fördjupningsbilaga nr 5 2017 (se www.tidningenbalans.se, under Fördjupning) [Cit. Forssén 2017 (2)]

Warnling-Nerep, Wiweka

- RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut. Jure Förlag AB, Stockholm 2015 (cit. Warnling-Nerep 2015)
- Rättsordningen, kapitlet 2 i FINNA RÄTT Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Norstedts Juridik Stockholm 2010 (cit. Warnling-Nerep 2010).

Wennergren, Bertil

- Förvaltningsprocess. Norstedts. Stockholm 1971 (cit. Wennergren 1971)

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1989/90:74 – Ny taxeringslag m.m.
- Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
- Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
- Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
- Prop. 2002/03:106 – Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
- Prop. 2002/03:128 – Företrädaransvar m.m.
- prop. 2010/11:165 Del 2 - Skatteförfarandet
- Prop. 2016/17:180 – En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag

SOU

- SOU 2009:58 Del 3 – Skatteförfarandet
- SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag

Europarätt

EU

Primärrätt

EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (EUSGR)

Fördraget om EU (FEU)

Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF)

Lissabonfördraget – består i FEUF, FEU och EUSGR [genom SFS 2008:1095 (lag) och SFS 2009:1110 (förordning) infördes den 1 december 2009 FEU, FEUF och EUSGR som lagar i Sverige]

Sekundärrätt

Fusionsdirektivet (2009/133/EG)

Moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU)

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG)

Sparandedirektivet (2003/48/EG)

Europakonventionen (EKMR)

Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950 [och dess tp nr 7]

Rättsfall

HFD

RÅ 1985 2:77, s. 39

RÅ 1987 ref. 115, s. 46

RÅ 1988 not. 243, s. 45

RÅ 1997 ref. 65, s. 17

RÅ 1998 not. 154, s. 36

RÅ 1999 ref. 76, s. 47 och 48

RÅ 2000 not. 144, s. 33

RÅ 2002 not. 26, s. 46

RÅ 2002 ref. 71, s. 37

RÅ 2005 ref. 29, s. 15

RÅ 2009 not. 114, s. 34

HFD 2017 ref. 41, s. 35

EU-domstolen

26/62 (van Gend en Loos), REG 1963 s. 161 [svensk specialutgåva], s. 29

268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 28, 41, 46 och 47

Förenade målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci), REG 1991 s. I-435 [svensk specialutgåva], s. 41

C-134/97 (Victoria Film A/S), REG 1998 s- I-7023, s. 41

Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrija m.fl.), REG 2000 s. I-1577, s. 46

C-617/10 (Åkerberg Fransson), ECLI:EU:C:2013:280, s. 42

C-516/14 (Barlis 06), ECLI:EU:C:2016:690, s. 19 och 37

HD

NJA 2013 s. 502, s. 30

SAKREGISTER

Access to court	16, 44	Mervärdesskattedeclaration	22
Administrativ praxis	34	Muntlig förhandling	34
Allmän förvaltningsdomstol	11	Myndighet	11, 13
Automatiska beslut	22	Myndighetsutövning	10
Avvisning	40	Negativ rättskraft	27
Beloppsprocess	21	Nullitetsbesvär	37
Betalningsansvänd	32	Objektivitet	10
Betalningssäkring	38	Obligatoriskt omprövningsbeslut	30
Bevissäkring	38	Officialprövningsprincip	21
Det allmänna	14	Omprövning	15, 27
Domstolar	13	Ordinära besvär	14
Domstolsprövning		Ordinära rättsmedel	14
inte generell rätt i Sverige	16	Otillåten ändring av talan	40
EU-domstolen	16, 41	Proportionalitet	10
Europadomstolen	16, 41	Prövningstillstånd ...	35, 36, 37, 38, 39,
Europarätten	16	40, 41, 42, 45	
Europeiseringens tidevarv	16	Reformatio in melius	35
EU-rätten	17	Reformatio in pejus	
Ex officio	26	förbud mot	35
Extraordinära besvär	14	Res judicata	15
Extraordinära rättsmedel	14	Resning	15, 36
Fair trial	44	Restitutio fatalium	15
Företrädaransvarsmål		Restitutio in integrum	15
något om	42	Rule of law	13
Förfarande i förvaltningsdomstolar ..	33	Rättskipningen	11, 13
Förvaltningen	11, 13	Rättsmedel	
Förvaltningsbeslut	13	mot felaktiga förvaltningsbeslut ..	14
Förvaltningsbesvär	11, 14	Rättspraxis	34
Förvaltningsmyndigheter	11, 13	Rättsprövning	15, 44
Förvaltningsrätt	11	Rättvis rättegång	17
God förvaltning	10	Sakprocess	21
Gällande rätt	34	Skattedeclaration samlingsbegrepp ..	22
Hinder för prövning	15	Skattetillegg	26
Högsta förvaltningsdomstolen	11	Skatteverket	11
Inhibition	46	Stat	14
Instansordningen	11, 35	Subsidiaritet	10, 17, 26
Instansordningsprincipen	35	Subsidiär	17, 18
Kammarrätt	11	Särskilda avgifter	34
Kodifiering av praxis	34	Särskilda rättsmedel	14
Kommun	11, 14	Särskilt kvalificerad beslutsfattare ...	30
Kommunalbesvär	11, 14, 44	Talerätt	17
Kommunikation i skattemålet	30	Tillträde till en domstol	16
Konventionsrätten	17	Tjänsteman	30
Kvittningsinvändning	21	Tolkningsföretråde	33
Lagakraftvunnet avgörande	15	Underrättelse från förvaltningsrätten	30
Laglighetsprövning	11	Unionsrätten	18
Legalitet	10	Återställande av försutten tid	15, 37
Lis pendens	15	Överklagande	15, 30
Litis pendens	15	Överskjutande ingående moms	
Litispensens	15	inhållande av återbetalning	39