

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5362–5364-15

meddelad i Stockholm den 23 december 2016

KLAGANDE

Ragn-Sells Avfallsbehandling AB, 556076-8516

Ombud: Advokat Kristina Söderman
Ahlford Advokatbyrå AB
Box 1111
751 41 Uppsala

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 29 juni 2015 i mål nr 2022–2024-14

SAKEN

Skatt på avfall m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att Ragn-Sells Avfallsbehandling AB ska betala avfallsskatt enbart för det material som förts in till de områden där det funnits tillstånd att deponera avfall.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Ragn-Sells Avfallsbehandling AB ersättning för kostnader i Skatteverket, förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med ytterligare sammanlagt 75 000 kr.

Dok.Id 178195

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Enligt lagen (1999:673) om skatt på avfall är den som bedriver verksamhet på en avfallsanläggning under vissa förutsättningar skyldig att betala avfallsskatt. Syftet med lagen är att beskatta långtidsförvaring av avfall och den är därför tillämplig endast på sådana avfallsanläggningar där avfall slutligt förvaras (deponeras) eller förvaras under längre tid än tre år. Skatten är konstruerad så att det avfall som förs in till anläggningen beskattas, samtidigt som avdrag medges för det avfall som förs ut från denna (den s.k. nettodeponimetoden). Även avfall som inte ska deponeras eller förvaras under längre tid än tre år är således skattepliktigt om det förs in till en avfallsanläggning som omfattas av lagen.

Ragn-Sells Avfallsbehandling AB bedriver verksamhet i form av deponering, sortering och behandling av avfall vid Högbytorps avfallsanläggning i Upplands-Bro kommun. Anläggningen är indelad i ett antal olika områden med separata miljötillstånd varav två medger att deponering får ske.

Skatteverket beslutade efter revision att påföra bolaget ytterligare avfallsskatt och skattetillegg eftersom bolaget endast hade redovisat avfallsskatt för avfall som förts in till de områden som haft tillstånd till deponi. Skatteverket ansåg att anläggningen Högbytorp skulle ses som en enda avfallsanläggning oavsett uppdelningen i olika områden och oavsett att de olika verksamheterna bedrevs under olika miljötillstånd. Detta innebar att även avfall som förts in till de delar av anläggningen där deponering inte fick ske skulle tas upp till beskattning.

Bolaget överklagade och anförde att varje område inom anläggningen skulle betraktas som en egen avfallsanläggning vid tillämpningen av lagen om skatt på avfall. Eftersom bolaget hade bedrivit deponiverksamhet endast på de områden där miljötillstånden medgav detta var det enligt bolaget endast dessa områden som utgjorde skattepliktiga avfallsanläggningar i lagens mening.

Mål nr
5362–5364-15

Förvaltningsrätten ansåg dock att bolaget inte hade visat att de olika områdena med hänsyn till fysiska och rättsliga avgränsningar skulle ses som olika avfallsanläggningar. Förvaltningsrätten fann i stället att det var fråga om en enda avfallsanläggning och avslag överklagandet.

Även kammarrätten ansåg att det i avfallsskattelagens mening var fråga om en och samma avfallsanläggning och avslag bolagets överklagande.

YRKANDEN M.M.

Ragn-Sells Avfallsbehandling AB yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer bolagets skattskyldighet i enlighet med inlämnade deklARATIONER samt att skattetillägget i första hand undanröjs och i andra hand efterges. Bolaget yrkar även ersättning för ombudskostnader med 211 405 kr i underinstanserna och 35 625 kr i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget anför bl.a. följande.

Syftet med lagen är att beskatta avfall som deponeras och förarbetena ger aktörer som bedriver både deponi och exempelvis sortering och kompostering rätt att genom separata miljötillstånd undanta icke-deponiverksamhet från den skattepliktiga anläggningen. Skatteverket kan genom länsstyrelsens uppföljning av miljötillstånden och genom egna revisioner kontrollera om deponering eller förvaring sker i strid med tillstånden.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande. Lagens lydelse och systematik ger inte något utrymme för att låta miljötillstånden styra vad som utgör en skattepliktig avfallsanläggning. Frågan om det föreligger en eller flera avfallsanläggningar får i stället avgöras genom en normalspråklig tolkning av begreppet och genom en bedömning av den aktuella anläggningens geografiska utformning och funktion. Den lösning som lagstiftaren har valt för att hantera de konkurrensnackdelar som kan uppstå för avfallsanläggningar som bedriver såväl deponi som annan avfallshantering är att undanta visst avfall från skatteplikt.

Om miljötillstånden skulle ges den betydelse för tolkningen av lagen som bolaget önskar synes liknande kontrollproblem uppkomma som dem som motiverade att den s.k. slutdeponimetoden förkastades till förmån för nettodeponimetoden. Av utredningen i målen framgår inte om miljötillstånden i sig avgränsar deponiytan med den precision som krävs för skattebedömningen och för att undvika kontrollsvårigheter.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

Frågan i målen är om en avfallsanläggning som är indelad i olika områden med olika verksamheter vilka bedrivs med stöd av separata miljötillstånd skattemässigt ska ses som en eller flera avfallsanläggningar.

Rättslig reglering

Enligt 1 § första stycket lagen om skatt på avfall ska avfallsskatt betalas till staten för avfall som förs in till en avfallsanläggning där farligt avfall eller annat avfall till en mängd av mer än 50 ton per år slutligt förvaras (deponeras) eller förvaras under längre tid än tre år. Avdrag får enligt 10 § 1 göras för skatt på avfall som förs ut från anläggningen.

Med avfall jämställs enligt 2 § annat material som förs in till en avfallsanläggning som avses i 1 § första stycket. I 6 § finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för visst material och avfall.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Begreppet avfallsanläggning är inte definierat i lagen. I förarbetena uttalas att det bör ges en relativt vid innebörd och bör omfatta varje plats där någon form av hantering av avfall sker (prop. 1998/99:84 s. 26). Alla avfallsanläggningar omfattas dock inte av lagens tillämpningsområde utan som framgått gäller den endast för sådana anläggningar där deponi eller annan förvaring i över tre år förekommer.

Av utredningen i målen framgår följande. Högbys torps avfallsanläggning är indelad i olika områden. Dessa ligger geografiskt i anslutning till varandra med en gemensam in- och utfart. De har också flera andra gemensamma funktioner såsom våg, gasutvinning och damm för lakvatten. Mellan områdena finns fysiska avgränsningar i form av stängsel, vägar och grindar. Verksamheterna på områdena bedrivs med stöd av separata miljötillstånd varav två medger att deponering får ske. Bolaget har uppgett att det också rent faktiskt har bedrivit deponiverksamhet endast på de områden där detta är tillåtet och Skatteverket har inte invänt mot den uppgiften.

Det står klart att Högbys torpsanläggningen omfattas av lagens begrepp avfallsanläggning och att det inom anläggningen förekommer sådan deponi som medför att lagen är tillämplig. Allmänt sett framstår anläggningen – som är en geografiskt sammanhållen enhet med gemensam yttre avgränsning och gemensam in- och utfart – vidare som en enda avfallsanläggning. Frågan är dock om det finns möjlighet att, såsom bolaget har gjort, i skattehänseende behandla de olika delområdena som separata avfallsanläggningar.

Av rättsfallet RÅ 2009 not. 46 framgår att enbart fysiska avgränsningar i form av metallstängsel och betongplintar för att inom en större avfallsanläggning skilja deponin från övrig verksamhet inte är tillräckligt för att det ska uppkomma flera anläggningar i avfallsskattehänseende. Det som nu ska avgöras är om det finns anledning att göra en annan bedömning om det, förutom fysiska avgränsningar,

också finns rättsliga avgränsningar i form av separata miljötillstånd för verksamheten på de olika delområdena.

Syftet med lagen är som nämnts att beskatta långtidsförvaring av avfall. Vid införandet av lagen diskuterades två olika metoder för att skilja ut det avfall som ska beskattas: slutdeponimetoden och nettodeponimetoden (se prop. 1998/99:84 s. 35 ff.). Slutdeponimetoden innebär att skattskyldigheten inträder då avfallet deponeras på en särskilt avgränsad yta inom anläggningen. Denna metod ansågs principiellt riktig men förkastades ändå av bl.a. kontrollskäl. I stället valdes nettodeponimetoden, enligt vilken i princip allt avfall som förs in till en skattepliktig anläggning beskattas samtidigt som avdrag medges för det avfall som förs ut därifrån.

I förarbetena uppmärksammades att nettodeponimetoden har den nackdelen att skatt måste betalas för allt material som förs in till en anläggning där det bedrivs både deponeringsverksamhet och andra aktiviteter såsom sortering och olika former av behandling (a. prop. s. 36 f.). Även om avdrag medges för det material som förs ut ansågs beskattningsmetoden kunna medföra konkurrensnackdelar i form av ränte- och administrationskostnader för sådana anläggningar i förhållande till anläggningar där enbart annan verksamhet än deponering bedrivs. Vidare påtalades att vissa former av behandling, t.ex. kompostering, innebär att den produkt som uppstår efter behandlingen och som sedan förs ut från anläggningen väger betydligt mindre än det avfall som behandlas.

I den utredning som låg till grund för lagstiftningen anfördes att en möjlighet att undvika de nämnda konsekvenserna av nettodeponimetoden var att ansöka om separata miljötillstånd för t.ex. komposteringsverksamhet (SOU 1996:139 s. 47).

Mål nr
5362–5364-15

Regeringen fann emellertid att det var tveksamt om miljömyndigheterna i alla situationer skulle godta en sådan uppdelning av verksamheten på olika tillstånd och ansåg därför att denna möjlighet borde kompletteras genom att vissa behandlingsformer uttryckligen skattebefriades (a. prop. s. 37). Regeringen avvisade dock inte att det vid sidan av dessa skattefrikhetsregler kunde finnas en möjlighet att genom tillstånd rättsligt särskilja viss verksamhet i de fall miljömyndigheterna fann detta godtagbart (a. prop. s. 56).

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att såväl det övergripande syftet med lagstiftningen som ovan redovisade förarbetsuttalanden ger stöd för att utformningen av de miljötillstånd som gäller för verksamheten kan beaktas vid bedömningen av hur en avfallsanläggning ska avgränsas. Miljötillståndens precisering av för vilket område som respektive tillstånd gäller – vilken bl.a. ligger till grund för tillsynen av att tillstånden följs – får vidare anses vara tillräcklig för att tillgodose även de behov av kontroll som gäller vid beskattningen. Om det inom en anläggning bedrivs olika verksamheter som är skilda från varandra på ett sådant sätt att det vid den miljörättsliga prövningen ansetts vara möjligt att utfärda separata miljötillstånd bör den uppdelningen således kunna accepteras även skatterättsligt.

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att de olika områdena inom Högbytorpsanläggningen är fysiskt och rättsligt avgränsade från varandra på ett sådant sätt att bolaget hade fog för att behandla dem som separata avfallsanläggningar vid tillämpningen av lagen om skatt på avfall. Det är vidare ostridigt att bolaget har bedrivit deponiverksamhet endast på de områden där miljötillstånden medgett detta. Det är alltså enbart det material som har förts in till dessa områden som ska bli föremål för avfallsskatt. Bolagets överklagande ska således bifallas och påfört skattetillägg undanröjas.

Mål nr
5362–5364-15

Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget ska därför beviljas skälig ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med ytterligare 75 000 kr för processen i Skatteverket, förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet har deltagit justitieråden Karin Almgren, Eskil Nord, Kristina Ståhl och Per Classon.

Föredragande har varit justitiesekreteraren David Ankerson.

Förvaltningsrätten i Faluns dom den 10 juni 2014 i mål nr 462–463-13 och 4846-13

Skatteverkets beslut 2012-02-08, diariernr 54 790574 m.fl. och 84069-12/5911