

2018 ref. 16

Skatteförfarandelagens regler om rätt till ersättning för kostnader har inte ansetts tillämpliga i ett mål om återkallelse av ett godkännande som skattebefriad förbrukare enligt energiskattelagen.

6 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 mars 2018 följande dom (mål nr 1624-17).

Bakgrund

Flygfotogen är ett bränsle som är befriat från punktskatt enligt 6 a kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi (energiskattelagen) om det förbrukas i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål. Den som har godkänts som skattebefriad förbrukare av flygfotogen har rätt att förvärva sådant bränsle skattefritt. Om luftfartyget används för privat ändamål inträder dock skattskyldighet för förbrukningen. Det är således ändamålet med användningen som avgör frågan om bränslet ska beskattas.

EFS European Flight Service AB är godkänd som skattebefriad förbrukare av flygfotogen för förbrukning i luftfartyg när det inte används för privat ändamål. Skatteverket beslutade i februari 2016 att återkalla bolagets godkännande med hänvisning till att Skatteverket bedömde att bolaget använde sina flygplan för privat ändamål eftersom bolagets kunder hyrde hela flygplan och använde dem för t.ex. transport av egen personal och utrustning. Villkoren för godkännandet var därför inte längre uppfyllda.

Bolaget överklagade beslutet och yrkade även ersättning för kostnader. Efter att förvaltningsrätten avslagit överklagandet och avvisat ersättningsyrkandet upphävde kammarrätten Skatteverkets beslut. Kammarrätten hänvisade till att parterna numera var överens om att luftfartygen används för annat än privat ändamål. Samtidigt avlog kammarrätten överklagandet i fråga om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten samt avvisade yrkandet om ersättning i kammarrätten. Enligt kammarrätten avsåg frågan i målet inte ”förfarandet vid beskattningen” och därmed var bestämmelserna om ersättning i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) inte tillämpliga. Inte heller i övrigt fanns något lagligt stöd för att kunna medge bolaget ersättning för ombudskostnader.

Yrkanden m.m.

Bolaget yrkar ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten med där yrkade belopp. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande.

Någon ändring i sak av rätten till ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) var inte avsedd när skatteförfarandelagen infördes. Praxis avseende ersättningslagen är därför relevant. Av RÅ 2004 ref. 25 framgår att ersättningslagen var tillämplig inte endast på frågor rörande en enskilds betalnings-skyldighet utan också på frågor som gällde skattens betalning. Enligt lagstiftaren är det rimligt att medge ersättning för kostnader i komplicerade mål när den skattskyldige inte själv orsakat processen.

Den underliggande skattefrågan är av helt avgörande betydelse för bolagets möjlighet att fortsatt bedriva sin verksamhet. Om godkännandet hade återkallats skulle bolaget inte ha kunnat konkurrera med andra flygbolag på lika villkor vilket hade kunnat leda till att rörelsen till slut hade fått avvecklas. Målet inleddes dessutom med anledning av att Skatteverket hade gjort en felaktig tolkning av EU-domstolens praxis i fråga om uthyrning av flygplan. Skatteverkets och förvaltningsrättens feltolkning visar att frågan inte är okomplicerad. Det var därför motiverat att anlita ett ombud.

Skatteverket bestrider bolagets yrkande och anför bl.a. följande.

Det förefaller inte finnas något stöd för att skatteförfarandelagens regler om ersättning skulle ha ett större tillämpningsområde än ersättningslagen i det avseende som är aktuellt. Måltypen ingår i en grupp av liknande ärendetyper som inte har ansetts omfattas av den generella hänvisningen i energiskattelagen till skatteförfarandelagen. I stället har det ansetts nödvändigt att införa särskilda regler om överklagande av dessa till allmän förvaltningsdomstol eftersom de inte har ansetts vara beskattningsbeslut. Kammarrätten i Sundsvall har i ett flertal mål ansett att liknande måltyper inte omfattas av reglerna om ersättning enligt vare sig ersättningslagen eller skatteförfarandelagen. En sådan tillämpning är också mest lämplig för att upprätthålla den systematik som ansetts gälla under lång tid och för att undvika oklara rätts-situationer.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om en prövning enligt reglerna om skattebefriad förbrukare av bränsle i energiskattelagen utgör ett sådant förfarande som kan medföra att bestämmelserna i skatteförfarandelagen om bl.a. ersättning för kostnader är tillämpliga.

Rättslig reglering

Enligt 6 kap. 1 § energiskattelagen gäller i fråga om förfarandet vid beskattningen, med vissa undantag som nu saknar intresse, bestämmelserna i skatteförfarandelagen.

Av 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen framgår att den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Hänvisningen i 6 kap. 1 § energiskattelagen anger att skatteförfarandelagen gäller i fråga om ”förfarandet vid beskattningen”. Avgörande för frågan om ersättning för bolagets kostnader kan utgå är således i första hand om hänvisningen även avser den prövning som görs i ett mål om återkallelse av ett godkännande som skattebefriad förbrukare enligt 8 kap. 3 § energiskattelagen.

Innan skatteförfarandelagen infördes avsåg hänvisningen i energiskattelagen skattebetalningslagen (1997:483) och dessförinnan lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. I dessa lagar fanns inte några bestämmelser om rätt till ersättning, i stället gällde den fristående ersättningslagen.

Ersättningslagen gällde en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ”ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet”. Ersättningslagen är numera upphävd och regler om ersättning finns i 43 kap. skatteförfarandelagen.

I förarbetena till skatteförfarandelagen anges att rätten till ersättning ska omfatta samtliga ärenden och mål enligt lagen. Vidare uttalas att självklart ska alla ärenden och mål som enligt ersättningslagen omfattats av rätten till ersättning även i fortsättningen göra det. När det gäller ärenden och mål enligt andra lagar än skatteförfarandelagen uppnås det genom att det i

respektive lag föreskrivs att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning gäller i ärenden och mål som handläggs enligt dessa lagar. (Prop. 2010/11:165 Del 1 s. 417 f.)

Ett beslut om godkännande som skattebefriad förbrukare av flygfoto-gen utgör ett fastställande av att förbrukaren från en skattskyldig leverantör får ta emot bränsle utan skatt (jfr 8 kap. 1 § tredje stycket energiskattelagen). Ett godkännande medför att leverantören får göra avdrag för den energi-, svavel- och koldioxidskatt på bränsle som den skattebefriade förbrukaren har tagit emot i enlighet med vad som framgår av godkännandet (7 kap. 1 § 3). En återkallelse av godkännandet innebär att sådant avdrag inte längre får göras. Leverantören tar då ut skattekostnaden av förbrukaren. En förbrukare som saknar godkännande som skattebefriad förbrukare kan dock om bränslet har förbrukats i luftfartyg när det inte använts privat (dvs. när det har använts för ett skattebefriat ändamål) ansöka om återbetalning av skatten enligt 9 kap. 2 §.

Av det föregående framgår att ett beslut om ett godkännande som skattebefriad förbrukare (eller en återkallelse av det) inte i sig utgör ett beslut i materiellt hänseende om beskattning och det avser inte heller det konkreta förfarandet vid beskattningen. Beslutet avgör inte heller bolagets framtida beskattning eftersom den saken styrs av om förutsättningarna för skattebefrielse avseende förbrukningen är uppfyllda. Det kan i detta sammanhang nämnas att beslut om återkallelse av godkännande som bl.a. upplagshavare inte har ansetts utgöra beskattningsbeslut (se prop. 1994/95:54 s. 145 och prop. 1998/99:18 s. 38).

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 25 var frågan om en återkallelse av en F-skattsedel var ett ”mål om skatt” i ersättningslagens mening. Högsta förvaltningsdomstolen medgav ersättning och anförde att det saknades anledning att inte anse ersättningslagen tillämplig i mål som gällde frågor om skattens betalning. Det råder en viss likhet mellan fallet och en återkallelse av nu aktuellt slag, men en återkallelse av F-skatt har betydelse för frågan om vem som primärt ska ansvara för skattens betalning medan en återkallelse av godkännande som skattebefriad förbrukare snarare kan leda till en betungande administration för den som i stor omfattning förbrukar bränsle på sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse. Någon säker slutsats kan därför nu inte dras om huruvida en enskild part i ett mål om återkallelse av ett godkännande som skattebefriad förbrukare hade varit berättigad till ersättning för kostnader om saken kommit att prövas enligt ersättningslagens regler.

Det är givet att beslut om erhållande eller återkallelse av ett godkännande kan ha en betydande likviditetspåverkan för den berörde och det kan därför förefalla rimligt att ersättning borde kunna medges under de förutsättningar som anges i 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen.

Högsta förvaltningsdomstolen finner emellertid att ordalydelsen av hänvisningen i 6 kap. 1 § energiskattelagen och att det

inte är fråga om ett materiellt beskattningsbeslut eller ett beslut som avgör bolagets framtida beskattning medför att det saknas utrymme för att anse att sakfrågan i målet omfattas av uttrycket ”förfarandet vid beskattningen” och därmed av hänvisningen i 6 kap. 1 § energiskattelagen. Överklagandet ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Calissendorff, Saldén Enérus, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

Förvaltningsrätten i Falun, (2016-11-23, ordförande Malmqvist):

Förvaltningsrätten kan konstatera att den verksamhet bolaget bedriver riktar sig till ett mer avgränsat segment av flygtjänstmarknaden, och bedrivs med en fartygsflotta bestående av s.k. business jets.

[text här utelämnad]

Mot denna bakgrund är det förvaltningsrättens bedömning att den verksamhet som bolaget bedriver inte utgör ett direkt tillhandahållande av transporttjänster i energiskattelagens mening. Vid dessa förhållanden uppfyller bolaget inte de förutsättningar som krävs efter lagändringen den 1 juli 2015 för att skattefritt kunna förbruka bränsle (flygfotogen) i luftfartyg. Skatteverket har därför haft fog för sitt beslut.

Ersättning för ombudskostnader

I energiskattelagen finns inte någon särskild reglering om ersättning för ombudskostnader och inte heller någon hänvisning till ersättningsbestämmelserna i 43 kap. skatteförfarandelagen som är tillämplig vid uttag av skatter och avgifter. Det föreligger därför inte något lagligt stöd för att kunna medge bolaget ersättning för ombudskostnader. Bolagets ersättningsyrkande ska därmed avvisas. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet. Förvaltningsrätten avvisar yrkandet om ersättning för ombudskostnader.

Kammarrätten i Sundsvall (2017-03-22, Nihlén, Ebbing och Karlsson):

Återkallelse av godkännande som skattebefriad förbrukare m.m.

Bolaget och Skatteverket är numera överens om att luftfartygen i bolagets verksamhet används för annat än privat ändamål och att bolaget därmed uppfyller kraven för att vara skattebefriad förbrukare av bränsle. Kammarrätten finner inte anledning att frångå parternas samstämmiga uppfattning. Förvaltningsrättens dom ska därför ändras i denna del och Skatteverkets beslut upphävas.

Ersättning för ombudskostnader

Enligt 6 kap. 1 § energiskattelagen gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen i fråga om förfarandet vid beskattningen. Frågan i målet avser inte förfarandet vid beskattningen, utan återkallelse av godkännande som skattebefriad förbrukare. Bestämmelserna om ersättning i 43 kap. skatteförfarandelagen är därmed inte tillämpliga och det finns inte heller något lagligt stöd i övrigt för att kunna medge bolaget ersättning för ombudskostnader. Överklagandet av förvaltningsrättens dom i ersättningsdelen ska därför avslås och yrkandet om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten avvisas. – Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom i fråga om återkallelse av godkännande som skattebefriad förbrukare och upphäver Skatteverkets beslut den 3 februari 2016. – Kammarrätten avslår överklagandet i fråga om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och avvisar yrkandet om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten.