

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1624-17

meddelad i Stockholm den 16 mars 2018

KLAGANDE

EFS European Flight Service AB, 556160-2938

Ombud: Advokat Mats Waering
Setterwalls Advokatbyrå AB
Box 1050
101 39 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 22 mars 2017 i mål nr 121-17

SAKEN

Ersättning för kostnader

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

Dok.Id 189951

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

Mål nr
1624-17

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 avslog 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

Mål nr
1624-17

tillämplig inte endast på frågor rörande en enskilds betalningsskyldighet 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 rättssituationer.

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 flygfotogeten 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

Mål nr
1624-17

”förfarandet vid beskattningen” och därmed av hänvisningen i 6 kap. 1 § energiskattelagen. Överklagandet ska därför avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Kerstin Calissendorff, Anita Saldén Enérus, Kristina Svahn Starrsjö och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

Förvaltningsrätten i Faluns dom den 23 november 2016 i mål nr 794-16