



KLAGANDE

X AB

Ombud: AA

X AB

MOTPART

Skatteverket

771 83 Ludvika

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Faluns dom den 6 juli 2010 i mål nr 276-10 –
278-10, se bilaga A

SAKEN

Skatt på avfall (redovisningsperioderna januari 2006 – juni 2008) enligt
lagen (1999:673) om skatt på avfall, LSA
Skattetillägg

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

X AB (bolaget) vidhåller sin i förvaltningsrätten förda talan. Till stöd för sin talan anför bolaget i huvudsak följande.

Det använda materialet, presskakorna, har använts för att tätat/förstärka en vall och för att fylla ut gropen mot vallen för att närma sig topografin i den beslutade sluttäckningen i enlighet med ingiven schaktplan från år 2005. Detta arbete kan jämföras med ett konstruktionsarbete eller ett led i sluttäckningen. Åtgärderna är permanenta, dvs. presskakorna kommer inte att flyttas.

En hydrologisk undersökning från 1993 indikerade att visst läckage kunde uppstå i vallen. När deponin skulle avslutas lades presskakorna därför mot vallen för att tätas, men även för att fylla upp så att det inte skulle vara en grop mellan vallen och tippat avfall. Vallen ligger på 19 meters höjd och sedan är det en stigning till deponins topp på 24 meter. De aktuella presskakorna har lagts mellan vallen och tippat avfall. Lagret av presskakor som man nu går på är ca 1,5 meter djupt ner till underliggande marknivå. Avsikten är att senare lägga ett lager med mjukare material ovanpå och därefter en duk för att tätas hela tippet. Åtgärderna kan ses som ett led i sluttäckningen, även om åtgärderna påbörjades före länsstyrelsens beslut angående avslutningsplanen den 6 november 2008.

Presskakorna är mycket lämpliga för de åtgärder som vidtagits. De är så täta och finkorniga att de egentligen motsvarar ett tätskikt. Till stöd för detta åberopas dels den undersökning som gjorts av Statens geotekniska institut, SGI, dels länsstyrelsens ovan nämnda beslut den 6 november 2008. Åtgärderna har rapporterats till länsstyrelsen genom de årliga miljörapporterna.

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

De aktuella presskakorna är skattepliktigt avfall. Frågan är om bolaget visat att de använts till någon avdragsgill åtgärd. Om bolaget inte kan visa materialets kvalitet och kvantitet samt om åtgärderna faktiskt vidtagits eller inte föreligger alltså skatteplikt.

Det är inte fråga om någon permanent konstruktion, utan snarare tippade massor. För att beviljas avdrag för avfall som använts för att åstadkomma en miljösäker deponering måste det också vara fråga om en permanent åtgärd med viss kvalitet.

Åtgärderna kan inte anses vara ett led i sluttäckningen, eftersom bolaget inte följt länsstyrelsens beslut. Även om länsstyrelsen inte invänt mot de årliga miljörapporterna måste man beakta att de nu aktuella åtgärderna är mycket svävande beskrivna i dessa. Definitionsmässigt skulle åtgärderna kunna rymmas inom det s.k. utjämningskiktet, men då måste det först visas att detta skikt faktiskt påbörjats. Man måste skilja avfall från vad som ingår i utjämningskiktet eller är en permanent konstruktion. Detta kan vara svårt, varför det krävs tydligt underlag som styrker vad det är. Skatteverket kan inte bedöma materialets kvalitet eller åtgärdernas nödvändighet. Det är därför nödvändigt med underlag från en tillståndsmyndighet.

Skatteverket invänder inte mot materialets egenskaper eller lämplighet i sig. Länsstyrelsen har dock endast bedömt presskakorna som lämpliga till utjämningskiktet i sluttäckningen. Om bolaget använt presskakorna till annat, har länsstyrelsen i sitt beslut uttalat att en ny bedömning måste göras. Om länsstyrelsen skulle anse att åtgärden ingår i sluttäckningen, skulle verket kunna medge yrkade avdrag. Länsstyrelsen har dock uttalat att det snarast är fråga om tippade massor.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling och syn i målen.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Tillämpliga bestämmelser framgår av förvaltningsrättens dom. Därutöver kan tilläggas att av 10 § första stycket punkten 3 LSA framgår att den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på avfall som inom anläggningen använts för konstruktionsarbeten eller för att där åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring, dock inte när avfallet använts för mellantäckning.

Frågan i målen

Bolaget har i sin deklaration yrkat avdrag för skatt på avfall (s.k. presskakor) ”som använts för konstruktionsarbeten inom anläggningen eller för att där åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring”. I målen är ostridigt att de aktuella presskakorna i och för sig utgör skattepliktigt avfall. Den grundläggande frågan i målen är därför om bolaget kan göra sannolikt att presskakorna använts till en avdragsgill åtgärd.

Yttrande från Naturvårdsverket

Kammarrätten har inhämtat yttrande från Naturvårdsverket. Kammarrätten ställde därvid följande frågor till Naturvårdsverket och fick följande svar i yttrandet daterat den 5 september 2011.

Kan de åtgärder som vidtagits på deponin anses utgöra en del av sluttäckningen under tätskiktet

Av underlaget i målet framgår att tillsynsmyndigheten godkände avslutningsplanen den 6 november 2008. Presskakorna lades dock på platsen före detta datum. I beslutet om godkännande av avslutningsplanen har länsstyrelsen förelagt bolaget att anmäla sluttäckningen av varje deletapp senast tre månader innan arbetena påbörjas samt redogjort för vad

denna anmälan ska innehålla. Detta beslut har vunnit laga kraft. Det framgår inte av det material som Naturvårdsverket tagit del av att bolaget har inkommit med någon anmälan i efterhand avseende användningen av presskakorna. I underlaget i målet har bolaget hänvisat till en ingiven schaktplan. En schaktplan har dock inte någon rättsverkan. Det har däremot länsstyrelsens beslut avseende den avslutningsplan som bolaget har lämnat in. Att genomföra avslutningsåtgärder innan avslutningsplanen är godkänd av tillsynsmyndigheten innebär att det finns en risk att verksamhetsutövaren ifråga kan behöva göra om eller komplettera dessa åtgärder. Det är inte tillräckligt att omnämna sluttäckningsarbetet i miljörapporten, utan dessa frågor regleras i avslutningsplanen.

Av underlaget framgår att bolaget framfört att sluttäckningen inte är påbörjad utan att avfallet har använts för andra anläggningsändamål, dvs. för att täta/förstärka en vall respektive åtgärda/återställa topografin på området.

Kan materialet godtas som utfyllnadsmaterial?

För att göra en bedömning av behovet av respektive utfyllnad/tätning samt av materialets lämplighet krävs kunskap om den specifika deponin liksom om den aktuella omgivningen. Denna platsspecifika bedömning ska göras av aktuell tillstånds- eller tillsynsmyndighet. Naturvårdsverket avstår därför från att göra bedömning av om materialet kan godtas som utfyllnadsmaterial och lämnar endast följande synpunkter.

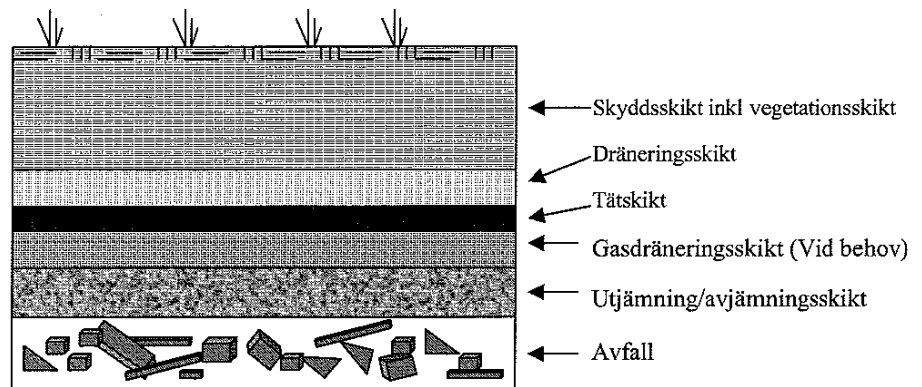
Av underlaget framgår att den aktuella tillsynsmyndigheten, länsstyrelsen, bedömt att de aktuella presskakorna är lämpliga att använda i utjämnings-skikt under tätskiktet i sluttäckningen av deponin. Naturvårdsverket vill dock framhålla att förhållandena, och därmed miljöpåverkan, blir andra om avfallet inte används under tätande skikt. Detta innebär att avfallet inte längre är skyddat från nederbörd och eventuella föroreningar kan då laka ur avfallet och spridas till omgivningen.

Användning av avfall för anläggningsändamål är en miljöfarlig verksamhet enligt miljöbalken. /.../ Vare sig Naturvårdsverkets generella riktvärden för förorenad mark eller gränsvärdena i Naturvårdsverkets föreskrifter (NFS 2004:10) om deponering, kriterier och förfaranden för mottagning av avfall vid anläggningar för deponering av avfall är avsedda att tillämpas vid användning av avfall för anläggningsändamål. För befintliga verksamheter med tillstånd kan det istället /.../ bli aktuellt med en anmälan om ändring av verksamheten enligt 21 § 3 förordningen om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd. Det framgår dock inte av det material som Naturvårdsverket tagit del av att bolaget har inkommit med en anmälan enligt något av dessa tillvägagångssätt avseende användningen av presskakorna.

Naturvårdsverket anser att användning av avfall för anläggningsändamål är ett återvinningsförfarande där avfall ersätter traditionella anläggningsmaterial. Endast den mängd avfall som behövs för konstruktionens funktion, t.ex. bärförmåga, hållbarhet och utjämning bör omfattas av återvinningsbegreppet. Ytterligare en förutsättning för att verksamheten ska räknas som återvinning är att konstruktionen fyller en funktion. Syftet med anläggningen och avfallens funktion som konstruktionsmaterial är alltså avgörande för om verksamheten kan betraktas som användning för anläggningsändamål. Om en anläggning utformas så att onödigt mycket avfall används och avfallet inte fyller någon funktion kan det istället vara fråga om bortskaffning, dvs. deponering av avfall. Om deponering har skett utanför det tillståndsgivna deponiområdet kan det följaktligen vara fråga om otillåten deponering.

Kammarrättens bedömning

En sluttäckning har följande principutformning enligt Naturvårdsverkets handbok 2004:2 Deponering av avfall med allmänna råd till förordningen (2001:512) om deponering av avfall och till 15 kap. 34 § miljöbalken (1998:808).



Uppfyller avfallet kvalitetskraven?

Material som blir aktuella för skattefrihet med stöd av 10 § första stycket punkten 3 LSA är dels inköpta material, dels avfall som uppfyller motsvarande kvalitetskrav från tekniska respektive miljömässiga synpunkter. Av underlaget framgår att den aktuella tillsynsmyndigheten, länsstyrelsen, bedömt att de aktuella presskakorna är lämpliga att använda i utjämningsskikt under tätskiktet i sluttäckningen av deponin.

Har avfallet använts som utjämningsskikt under tätskiktet i sluttäckningen?

Bolaget har gjort gällande att det använda materialet har använts för att täta/förstärka en vall och för att fylla ut gropen mot vallen för att närma sig topografin i den beslutade sluttäckningen i enlighet med ingiven schaktplan samt att detta arbete kan jämföras med ett konstruktionsarbete. Bolaget har inledningsvis hävdade att detta arbete inte varit en del av sluttäckningsarbetet, men har slutligen – såsom kammarrätten uppfattat dess inställning – gjort gällande att arbetet kan ses som en del av sluttäckningen och på så vis är ett konstruktionsarbete.

Under 10 § punkten 3 i LSA medges skattefrihet för vissa material som den som bedriver deponeringsverksamheten använder för att sköta verksamheten på ett korrekt och ändamålsenligt sätt. Av förarbetena (prop. 1998/99:84 s. 57 f) framgår bl.a. följande. Det rör sig om konstruktions- och anläggningsarbeten, t.ex. sluttäckning. Definitionsmässigt är sluttäckningen den avslutande täckningsåtgärd, som krävs för att deponin ska kunna utgöra ett säkert långsiktigt förvar samt för att den ska kunna anpassas till det omgivande landskapet och för den framtida markanvändning som planerats. Dessa material bör inte beskattas eftersom de vanligen t.o.m. utgör en kostnad för deponiägaren. Det föreligger en viss risk för att anläggningarna utnyttjar rätten till skattebefrielse för konstruktionsarbeten genom att använda mer avfall än som är nödvändigt. Det förutsätts därför att den skattskyldige till stöd för sitt avdragsyrkande ger in de tillståndshandlingar, konstruktionsritningar m.m. som kan finnas för arbetet. Regeringen påpekar också att kontrollaspekten gör att skattebefrielsen inträder först när man vet att materialet använts på sådant sätt som motiverar befrielse (a a s. 58).

Av Länsstyrelsen i Stockholms läns beslut från den 18 juni 1986 framgår att avslutningen av den aktuella deponin inte behandlats vid tillståndsprövningen av verksamheten som gjordes samma år. Anläggningen omfattas

av förordningen (2001:512) om deponering av avfall (deponeringsförordningen) och i enlighet med 38 § hade bolaget istället att lämna in en plan för anpassning eller avslutning av deponin till tillsynsmyndigheten (länsstyrelsen) senast den 1 juli 2002. Av avslutningsplanen skulle framgå vilka åtgärder som behöver vidtas för att så snart som möjligt avsluta deponin i enlighet med förordningen samt en tidsplan för avslutningen. Av 40 § i deponeringsförordningen följer vidare att om tillsynsmyndigheten bedömer att de åtgärder som anges i avslutningsplanen är tillräckliga, ska myndigheten godkänna planen. Länsstyrelsen godkände avslutningsplanen den 6 november 2008. Det aktuella avfallet, presskakorna, lades dock på platsen före detta datum. I beslutet om godkännande av avslutningsplanen har länsstyrelsen förelagt bolaget att anmäla varje deletapp av sluttäckningen senast tre månader innan arbetena påbörjas samt redogjort för vad anmälan ska innehålla. Enligt beslutet ska en sådan anmälan bl.a. innehålla teknisk beskrivning, uppgift om materialval och redovisning av system för kvalitets- och utförandekontroll av sluttäckningen.

De aktuella presskakorna utgör i princip skattepliktigt avfall. Såsom förvaltningsrätten påpekat gäller generellt sett att den som yrkar ett avdrag har att göra sannolikt att avdragsberättigade åtgärder faktiskt vidtagits. Utgångspunkten är också normalt sett att den som lättast kan prestera viss bevisning har ansvaret för det. Lagstiftaren har även förutsatt att den skattskyldige till stöd för sitt avdragsyrkande ger in de tillståndshandlingar, konstruktionsritningar m.m. som kan finnas för arbetet. Mot bakgrund av behovet av kontroll inträder också skattebefrielsen först när det klarlagts att materialet använts på sådant sätt som motiverar befrielse. Detta ter sig också naturligt.

Som nämnts ovan har de aktuella deponeringsåtgärderna vidtagits innan avslutningsplanen varit godkänd av länsstyrelsen. Såvitt framkommit har bolaget inte gjort någon anmälan till länsstyrelsen avseende någon deletapp av en eventuell sluttäckning. Av en sådan anmälan skulle bl.a. materialval

och kontrollprogram för sluttäckningen framgå. Verksamhetsutövaren har givetvis ansvaret för att de bestämmelser som gäller för avslutande av deponin efterlevs. Som Naturvårdsverket framhållit är det endast den mängd avfall som behövs för konstruktionens funktion, t.ex. bärförmåga, hållbarhet och utjämning som bör omfattas av återvinningsbegreppet, dvs. det återvinningsförfarande där avfall ersätter traditionella anläggningsmaterial. Om en anläggning utformas så att onödigt mycket avfall används och avfallet inte fyller någon funktion kan det i stället vara fråga om deponering av avfall. I detta fall saknas de hållpunkter för bedömningen som krävs för ett grundat ställningstagande. Med hänsyn till anförda förhållanden finner kammarrätten att bolaget inte förmått göra sannolikt i vilken omfattning det krävts presskakor för att inrätta utjämningsskiktet under tätskiktet i sluttäckningen. Enbart det förhållandet att åtgärderna vidtagits i enlighet med en schaktplan samt att bolaget nämnt åtgärderna i miljörapporter föranleder ingen annan bedömning. Förutsättningarna för att medge skattebefrielse på denna grund är därmed inte uppfyllda.

Har avfallet använts för något annat konstruktionsarbete än sluttäckning eller för att åstadkomma en miljösäker deponering?

Bolaget har även gjort gällande att det använda materialet har använts för att täta/förstärka en vall. Endast avfall som uppfyller ställda kvalitetskrav från tekniska respektive miljömässiga synpunkter kan bli aktuellt för skattefrihet med stöd av 10 § första stycket punkten 3 LSA. Det saknas utredning om materialet är lämpligt att använda på annat sätt än i utjämningsskikt under tätskiktet i sluttäckningen av deponin. Mot denna bakgrund kan avdrag inte medges för annat konstruktionsarbete än för sluttäckningen. Utredning saknas därmed också för att anse materialet som godtagbart för att åstadkomma en miljösäker deponering på annat sätt än vid sluttäckningen.

Överklagandet ska alltså avslås.

Skattetillägg

Lika med underinstanserna finner kammarrätten att bolaget lämnat oriktiga uppgifter genom att yrka avdrag för de aktuella åtgärderna utan att närmare redogöra för förhållandena. Det föreligger därför grund för att påföra bolaget skattetillägg. Någon grund för befrielse har inte framkommit.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Gunnar Pettersén
kammarrättsråd
ordförande

Åsa Ärlebrant
kammarrättsråd
referent

Anna-Sara Söderström
tf. assessor