

Ref 47

Avdrag har medgetts för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som har förbrukats för framställning av elektrisk kraft som inte är skattepliktig eftersom den har förbrukats för framställning av elektrisk kraft.

6 a kap. 1 § 7, 7 kap. 1 § och 11 kap. 2 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, artikel 14.1 a i direktiv 2003/96/EG om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 oktober 2023 följande dom (mål nr 4459-22).

Bakgrund

1. Bränsle och elektrisk kraft är som huvudregel skattepliktiga till energiskatt och koldioxidskatt. Skatt på bränsle får dras av om bränslet förbrukas för framställning av skattepliktig elektrisk kraft. Elektrisk kraft som förbrukas för att framställa elektrisk kraft är inte skattepliktig. Bestämmelserna genomför det s.k. energiskattedirektivet.

2. Stockholm Exergi AB driver ett kraftvärmeverk som framställer värme och elektrisk kraft. För produktionen används bränslen i form av bl.a. kol och olja. Bolaget använder en mindre del av den elektriska kraft som framställs i kraftvärmeverket som hjälpkraft för att bl.a. driva anläggningens pumpar, fläktar, generator och transportband.

3. För beskattningsåret 2012 medgav Skatteverket inte bolaget avdrag för skatten på det bränsle som hade förbrukats för att framställa hjälpkraft med motiveringen att hjälpkraften inte var skattepliktig eftersom den hade använts för att framställa elektrisk kraft.

4. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Falun och menade att EU-domstolen klargjort att skattebefrielse för bränsle inte får villkoras med att den elektriska kraft som framställs är skattepliktig.

5. Förvaltningsrätten ansåg att det är förenligt med energiskattedirektivet att kräva att den elektriska kraft som framställs är skattepliktig för att avdrag ska medges för skatten på det bränsle som förbrukats vid framställningen av kraften och avslag överklagandet.

6. Kammarrätten i Sundsvall avslag bolagets överklagande dit.

Yrkanden m.m.

7. *Stockholm Exergi AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska undanröja kammarrättens dom och sätta ner bolagets redovisade energiskatt och koldioxidskatt alternativt medge ytterligare avdrag med ett belopp om drygt 4 150 000 kr. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 207 570 kr.

8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Om innebörden av energiskattedirektivet bedöms vara av avgörande betydelse för bolagets rätt till skattebefrielse yrkar Skatteverket att ett förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

9. Frågan i målet är om avdrag ska medges för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som har förbrukats för framställning av elektrisk kraft, som inte är skattepliktig eftersom den har förbrukats för framställning av elektrisk kraft.

Rättslig reglering m.m.

10. I lagen (1994:1776) om skatt på energi finns bestämmelser om beskattning av bränsle och elektrisk kraft. Dessa genomför direktiv 2003/96/EG om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (energiskattedirektivet).

11. Av 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi framgår att bränsle som används för förbrukning för framställning av skattepliktig elektrisk kraft helt ska befrias från energiskatt och koldioxidskatt.

12. Enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, i den lydelse som är aktuell i målet, får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap.

13. Enligt 11 kap. 2 § 5, i den lydelse som är aktuell i målet, är elektrisk kraft inte skattepliktig om den förbrukats för framställning av elektrisk kraft.

14. Motsvarande skattebefrielse föreskrivs i artikel 14.1 a i energiskattedirektivet där det anges att medlemsstaterna ska bevilja skattebefrielse för energiprodukter och elektricitet som används för att framställa elektricitet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan om ett förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in

15. Den unionsrättsliga reglering som aktualiseras har redan tolkats av EU-domstolen och domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därför anledning att hämta in ett förhandsavgörande.

Frågan om avdrag för energiskatt och koldioxidskatt

16. Enligt lagen om skatt på energi är bränsle som har förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft skattebefriat. Detta uppnås genom att avdrag får göras för skatten på sådant bränsle. Även elektrisk kraft som förbrukas för framställning av elektrisk kraft är skattebefriad. Denna skattebefrielse uppnås inte genom att avdrag får göras för skatten utan genom att sådan elektrisk kraft är undantagen från skatteplikt.

17. Underinstanserna har tolkat bestämmelsen i 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi som att avdrag inte kan medges för skatt på bränsle som förbrukas för framställning av elektrisk kraft som inte är skattepliktig eftersom den har förbrukats för framställning av elektrisk kraft. Det framgår dock inte av bestämmelsen att rätten till avdrag för skatten på bränslet även ska bedömas utifrån hur den elektriska kraft som framställs ska förbrukas i nästa led. Bestämmelsen måste därför tolkas utifrån energiskattedirektivet och EU-domstolens praxis.

18. Motsvarande bestämmelse i energiskattedirektivet finns i artikel 14.1 a första meningen. Av bestämmelsens ordalydelse framgår inte något krav på att den elektricitet som framställs ska vara skattepliktig för att befrielse från skatt ska medges.

19. Av EU-domstolens praxis följer emellertid att integriteten i systemet med harmoniserad beskattning av energiprodukter förutsätter att endast produkter som förbrukas för skattepliktig framställning kan befrias från skatt (jfr *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, punkterna 30–32 och *Repsol Petróleo*, C-44/19, EU:C:2020:982, punkterna 38–40). Att det, vid framställning av elektrisk kraft i flera led, skulle vara en förutsättning för skattebefrielse för förbrukade produkter att beskattning sker just i det specifika led där produkten förbrukas framgår dock inte.

20. Av EU-domstolens praxis följer vidare att bestämmelserna om skattebefrielse i energiskattedirektivet ska ges en självständig tolkning, inte bara på grundval av deras lydelse utan även utifrån direktivets systematik och ändamål. Av betydelse för skattebefrielse är energiskattedirektivets syfte att bl.a. undvika snedvridning av konkurrensen och dubbelbeskattning av elektricitet (se *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, punkterna 21, 29 och 30).

21. Med underinstansernas synsätt går skattebefrielsen för bränslet förlorad på grund av att det har använts för framställning av elektrisk kraft som skattebefrias när den förbrukas för framställning av elektrisk kraft, trots att den senare framställda kraften är skattepliktig. Därmed uppstår en dubbelbeskattning eftersom både bränslet och den elektriska kraft som framställs i ett senare led beskattas. En sådan tillämpning av lagen om skatt på energi är inte förenlig med direktivets syfte.

22. Högsta förvaltningsdomstolen anser sammantaget att 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi ska tolkas så att bolaget för beskattningsåret 2012 har rätt till avdrag för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som har förbrukats för att framställa elektrisk kraft, som inte är skattepliktig eftersom den har förbrukats för framställning av elektrisk kraft. Då det förbrukade bränslet använts för produktion av såväl värme som elektrisk kraft måste en fördelning göras för att beräkna avdragets storlek (jfr 6 a kap. 3 b § i den lydelse som är aktuell i målet). Denna beräkning bör ankomma på Skatteverket att göra.

Ersättning för kostnader

23. Bolaget har fått bifall till sitt överklagande. Målet avser dessutom en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

24. Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 207 570 kr exklusive mervärdesskatt. Det yrkade beloppet avser drygt 45 timmars arbete till en genomsnittlig timkostnad av 4 592 kr.

25. Eftersom målet aktualiserar komplicerade rättsfrågor anser Högsta förvaltningsdomstolen att timkostnaden kan godtas. Mot bakgrund av omfattningen av och innehållet i skriftväxlingen kan en skälig tidsåtgång uppskattas till 30 timmar. Därvid har bl.a. beaktats att ersättningsyrkandet omfattar genomgång av kammarrättens dom, vilket inte ersätts i Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 ref. 27 I). Bolaget ska således beviljas ersättning för processen i Högsta förvaltningsdomstolen med 137 760 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att Stockholm Exergi AB för beskattningsåret 2012 har rätt till avdrag för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som har förbrukats för framställning av elektrisk kraft, som inte är skattepliktig eftersom den har förbrukats

för framställning av elektrisk kraft. Det ankommer på Skatteverket att beräkna avdragets storlek.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Stockholm Exergi AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 137 760 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Bull, Jönsson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.

Förvaltningsrätten i Falun (2020-12-22, ordförande Karlsson Helghe):

Inhämta förhandsavgörande

[text här utelämnad]

Vad Skatteverket och bolaget har anfört medför inte att det föreligger sådana oklarheter angående tolkningen eller giltigheten av unionsrätten att det är nödvändigt att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen för att avgöra målet. Yrkandet om inhämtande av förhandsavgörande ska därför avslås.

Avdrag för skatt på energiprodukter vid framställning av skattebefriad el

[text här utelämnad]

Förvaltningsrätten konstaterar att av direktivet framgår att regleringen avser miniminivå för skatter avseende el och att artikel 14.1.a avser undantag från denna miniminivå av beskattning. Parterna är eniga om de faktiska omständigheterna i målet. Bolaget önskar avdrag för skatt på energiprodukter som används för att producera skattebefriad el (hjälpkraft) som används till drift av olika maskiner som hänförs till bolagets framställning av skattepliktig el. Någon användning av ordet skattepliktig såsom finns i 6 a kap. 1 § sjunde punkten lagen om skatt på energi på framställning av skattepliktig el finns inte uttalad i artikel 14.1.a i direktivet. De aktuella energiprodukterna används vid produktion av skattebefriad el, vilken därefter används för produktion av skattepliktig el. Det innebär att någon dubbelbeskattning inte sker och någon snedvridning av konkurrensen sker därför inte heller (jfr C-31/17, Cristal Union, punkt 28-29).

Förvaltningsrätten gör bedömningen att reglerna i lagen om skatt på energi inte strider mot reglerna i energiskattedirektivet. Att inköpt beskattad hjälpkraft erhåller avdrag för skatt påverkar inte förvaltningsrättens bedömning. Det innebär att något avdrag för skatt inte ska medges för energiprodukter vid framställning av skattebefriad el. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten bestämmer att ersättning för kostnader ska utgå med 20 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Sundsvall (2022-04-25, Lovén, Danell Forsberg och Carlander):

Förhandsavgörande från EU-domstolen

Av artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) framgår att när det vid en nationell domstol i en medlemsstat uppkommer frågor om bland annat giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutats av gemenskapens institutioner får den domstolen, om den anser att ett beslut i frågan är nödvändigt för att döma i saken, begära att EU-domstolen meddelar ett förhandsavgörande.

Kammarrätten anser inte att det finns skäl att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Skatteverkets yrkande om det ska därför avslås.

Energi- och koldioxidskatt

Den huvudsakliga frågan i målet är om det bränsle i form av olja och kol som bolaget använt vid framställningen av skattebefriad elektrisk kraft (hjälpkraft) ska befrias från energi- och koldioxidskatt.

Bolaget har gjort gällande att artikel 14.1 a i energiskattedirektivet har direkt effekt och således ska tillämpas framför 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi.

Kammarrätten konstaterar att EU-domstolen i flera avgöranden har uttalat att syftet med energiskattedirektivet bl.a. är att främja en väl fungerande inre marknad för energi, i synnerhet för att undvika snedvridning av konkurrensen. För att uppnå detta syfte har energiskattedirektivet utformats för att undvika dubbelbeskattning av elektricitet (jfr bl.a. EU-domstolens domar den 7 mars 2018, *Cristal Union*, C-31/17, ECLI:EU:C:2018:168 och den 27 juni 2018, *Turbogás*, C-90/17, ECLI:EU:C:2018:498).

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att någon dubbelbeskattning inte sker när beskattat bränsle används för att producera skattebefriad elektrisk kraft och att det därmed inte heller finns risk för snedvridning av konkurrensen. Utformningen av 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi är därför förenlig med energiskattedirektivet. Det saknas därmed skäl att ge artikel 14.1 a i energiskattedirektivet företräde framför den svenska bestämmelsen i lagen om skatt på energi.

För att medges befrielse från energi- och koldioxidskatt enligt 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi måste bränslet ha använts för förbrukning för framställning av skattepliktig elektrisk kraft. Någon möjlighet för bolaget att medges befrielse från energi- och koldioxidskatt på bränsle som använts vid framställningen av skattebefriad elektrisk kraft finns således inte. Bolagets överklagande ska därför avslås i denna del.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

- Kammarrätten avslår Skatteverkets yrkande om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.
 - Kammarrätten avslår överklagandet.
 - Kammarrätten beviljar Stockholm Exergi AB ersättning för kostnader i kammarrätten med 13 000 kr, exklusive mervärdesskatt.