



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Ajla Topic

## Vad vore jag, utan dina EU-rättsliga krav?

En utredning av förhållandet mellan nationella miljöskatter och EU:s statsstödsregler med särskild fokus på kemikalieskatten

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 HT2019

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>4</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>7</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>8</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>9</b>
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställning	13
1.3 Metod och material	13
1.4 Avgränsningar	15
1.5 Forskningsläge	16
1.6 Disposition	18
<b>2 MILJÖSKATTER</b>	<b>19</b>
2.1 Skatt i interventionistiska syften	19
2.2 Den skatterättsliga karaktären av miljöskatter	21
2.3 Miljöskatter; styrmedel, fiskala eller både och?	22
<b>3 MILJÖ(SKATTER) OCH EU</b>	<b>24</b>
3.1 Regleringar i EU-rätten på kemikalieområdet	24
3.2 Reglering av miljön genom miljöskatter på EU-nivå	26
<b>4 EU:S STATSSTÖDSREGLER</b>	<b>29</b>
4.1 Bakgrund till EU:s statsstödsregler	29
4.2 Definitionen av stöd	29
4.3 Kriterier för att åtgärder ska anses utgöra ett otillbörligt statsstöd	30
4.3.1 Selektivitetskriteriet	32
4.3.1.1 Mottagaren	32
4.3.1.2 Generella vs. selektiva åtgärder	33
4.3.1.3 Selektivitetskriteriets analysmetod	35
4.3.1.3.1 Referenssystemet	36
4.3.1.3.2 Undantag från referenssystemet	38

4.3.1.3.3	Rättfärdigande på grund av systemets art och allmänna karaktär	40
4.3.2	Praxis och beslut rörande selektivitet och miljöskatter	42
4.3.2.1	British Aggregates	42
4.3.2.2	Sardinien	45
4.3.2.3	NOx	46
4.3.2.4	Ryanair/Aer Lingus	48
4.3.2.5	ANGED-målen	50
4.3.2.6	Kommissionens beslut om den danska skatten på mättat fett	54
<b>5</b>	<b>KEMIKALIESKATTEN</b>	<b>58</b>
5.1	Bakgrund och syfte	58
5.2	Skattepliktiga varor	60
5.3	Beskattning samt avdragsrätt	61
5.4	Skattskyldiga	67
5.5	Kemikalieskatten och statsstöd	68
<b>6</b>	<b>AVSLUTANDE REFLEKTIONER</b>	<b>70</b>
6.1	Inledning	70
6.2	Utgör miljöskatter hållbar skattelagstiftning?	70
6.3	Harmoniserade miljöskatter – svåruppnåeligt drömtillstånd?	72
6.4	Förutsättningar för att miljöskatter inte ska utgöra statsstöd	72
6.4.1	Selektivitetskriteriet och miljöskatter	73
6.5	Medför kemikalieskatten någon problematik i svensk rätt?	78
6.6	Utgör någon aspekt av kemikalieskatten statligt stöd?	79
6.7	Slutsats	84
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>85</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>92</b>

# Summary

Environmental taxes are often designed to both shift away demand from goods that have a negative impact on the environment, as well as to generate tax revenue to the public treasury. This makes them appropriate to use in green tax shifts, where the legislator is able to reduce other taxes, e.g. taxes on income, while still being able to maintain overall tax revenue. A green tax shift can however sometimes be problematic, since the revenue from these taxes tend to decrease when the tax is successful in shifting away demand from goods with a negative effect on the environment. This is the case with the Swedish tax on chemicals. The Swedish legislator expected the tax to yearly generate 2400 million Swedish Crowns in tax revenue. However, the actual tax revenue in 2018 was 1000 million Swedish Crowns lower than expected. The tax on chemicals has also been criticized for how its system of tax deduction has been designed, since it cannot guarantee that chemicals that give a right to deduct tax are less hazardous than chemicals that are taxed at a higher rate. Furthermore, the tax on chemicals does not provide any standardised measuring methods for undertakings to use when trying to prove that they have a right to deduct. This consequently also leads to the Swedish Tax Agency not being able to assess the right to deduct in a uniform manner, which creates legal uncertainty.

Environmental taxes can also be problematic with regards to EU law, since tax reductions and tax exemptions can constitute state aid. Case law from the ECJ shows that the selectivity criterion is the most important aspect when classifying state aid. The ECJ has through its case law used a method consisting of three steps when assessing whether a measure is selective or not, the first one being recognizing what the normal tax scheme is which is the reference system, and the second one being identifying derogations from this system. If a measure constitutes a derogation from the reference system, the third step is to assess whether the derogation can be justified by the nature and general scheme of the system. The third step is also where specific

purposes of the derogation that correlate with the purpose of the reference system, such as environmental protection, can be taken in to account.

ECJ has in previous case law expressed that the third step should be applied rather restrictive. Consequently, the ECJ has never in its case law concerning environmental taxes considered a derogation from the reference system to be justified by the nature and general scheme of the system. However, ECJ has, rather surprisingly, in its most recent case law on tax reductions and tax exemptions from environmental taxes expressed that environmental protection is to be considered in step two, rather than in step three. This means that tax reductions and tax exemptions that have a purpose of environmental protection can be considered to not derogate from the reference system as early as in step two. This conclusion is rather peculiar, but it nonetheless changes applicable law. The commission however has not adopted this new method if recent decisions from the commission are examined, prompting questions of what significance member states should pay this new method when trying to avoid potential state aid since not even the commission has started using it.

Since a complaint has been filed against Sweden's tax on chemicals to the commission, it is uncertain whether the commission will use the method that it has always used, or if it will turn to the new one. Therefore, the tax has been analysed with regards to both. The complaint states that the exemption of online foreign companies that sell electronics to Swedish private consumers from the tax should be regarded as state aid. However, this will most likely not be the case, since an aid must be given to domestic undertakings for it to be able to be considered state aid. Nonetheless, two other possible measures were identified in the paper as potential state aid. The first one concerns the system of tax deduction, since the legislator cannot ensure that chemicals which grant deduction are less hazardous than those which are taxed at a higher rate. An evaluation on the basis of both methods concluded that the system on tax deduction may possibly be selective, but that certain aspects of

it suggest that it may very well not be selective and therefore not constitute state aid.

The second measure that the paper identified as potential state aid is the exemption from the tax's scope of certain goods that are commonly found in a household environment. After using both methods, the paper concludes that there is great likelihood that the measure is selective and therefore runs a high risk of constituting state aid according to article 107.1 TFEU.

# Sammanfattning

På grund av att miljöskatter kan användas som ett ekonomiskt styrmedel samtidigt som de även tillskrivs ett fiskalt syfte har användningen av dessa i gröna skatteväxlingar blivit populärt hos den svenska lagstiftaren. Att ersätta förlorade intäkter från inkomstskatt med intäkter från miljöskatter kan dock ibland visa sig vara problematiskt, eftersom miljöskatternas styrande effekt medför att de inte är hållbara som inkomstkällor för statskassan. Ett exempel på en sådan skatt är kemikalieskatten, som förväntades inbringa 2,4 miljarder kronor i intäkter men i 2018 endast genererade 1,3 miljarder kronor. Kemikalieskatten kan även kritiseras för bland annat sin avdragsrätt, eftersom den inte kan tillförsäkra att ämnen som berättigar till avdrag är mindre farliga än ämnen som medför en högre skatt. Vidare finns det inte några standardiserade mätmetoder som företag kan använda när de ska uppfylla bevisbördan för avdragsrätt. Detta innebär att Skatteverket får svårt att göra en enhetlig bedömning av när företag kan beviljas avdrag, vilket skapar rättsosäkerhet.

Miljöskatter kan vidare även vara problematiska ur ett EU-rättsligt perspektiv, eftersom skattenedsättningar och skattebefrielser från miljöskatter kan strida mot EU:s statsstödsregler. I praxis framgår att huruvida sådana skattenedsättningar och skattebefrielser utgör statsstöd tenderar att vara avhängigt av det så kallade selektivitetskriteriet i artikel 107. 1 FEUF. Av praxis framgår att bedömningen av om selektivitetskriteriet är uppfyllt görs utifrån en analysmetod i tre steg. Första steget innebär att ett relevant referenssystem fastställs, vilket sedan i enlighet med steg två eventuella avvikelser prövas mot. Om en åtgärd anses avvika från referenssystemet kan det ändå undgå att betraktas som selektivt om avvikelserna kan rättfärdigas med systemets art eller allmänna systematik. Det är även i steg tre som EUD tidigare beaktat eventuella miljöskyddande ändamål som den avvikande åtgärden kan ha haft.

EUD har dock uttalat i praxis att det tredje steget ska tolkas restriktivt, vilket medfört att EUD inte i något av de mål som behandlat skattenedsättningar och skattebefrielser av miljöskatter ansett att ett undantag kan rättfärdigas i enlighet med steg tre. Däremot har EUD i sina senaste avgöranden från 2018 ansett att miljöskyddande ändamål med skattenedsättningar och skattebefrielser ska beaktas redan i steg två. Detta har medfört att skattenedsättningar och skattebefrielser som görs med anledning av att en vara är miljövänligare än de varor som en miljöskatt ämnar att beskatta inte längre anses avvika från referenssystemet redan i steg två. EUD:s bedömning kan betraktas som besynnerlig och innebär i kontexten av selektivitetskriteriets analysmetod förmodligen att EUD ämnat att åstadkomma en förändring av gällande rätt. I beslut från kommissionen som meddelats efter avgörandena från 2018 har kommissionen dock inte valt att ta efter EUD:s nya sätt att applicera selektivitetskriteriets analysmetod. Frågan är därför hur mycket vikt medlemsstater ska lägga vid detta sätt att applicera analysmetoden när dessa vill införa eventuella skattenedsättningar eller befrielser av miljöskatter och därför behöver utreda huruvida åtgärderna utgör statligt stöd.

Eftersom Sverige blivit anmälda till kommissionen på grund av kemikalieskatten är det oklart vilken analysmetod som kan komma att användas av kommissionen i dess beslut. Utgångspunkt måste därför tas i båda analysmetoder om eventuell statsstödsproblematik i kemikalieskatten ska utredas. Anmälan är gjord på basis av det undantag från skattskyldighet som utländska e-handlare för närvarande åtnjuter i kemikalieskatten. Troligtvis utgör detta undantag inte ett statsstöd, eftersom det inte rör sig om gynnande av inhemska företag eller produktion. Däremot identifierades två andra potentiella statsstöd i arbetet. Det första rör kemikalieskattens avdragsrätt, där lagstiftaren inte kan tillförsäkra att alla ämnen som berättigar till avdrag är mindre farliga än ämnen som beläggs med högre skatt. Efter en bedömning utifrån båda analysmetoder är slutsatsen att avdragsrätten eventuellt kan vara selektiv. Samtidigt finns det omständigheter som talar för



att den inte nödvändigtvis är selektiv och därmed inte heller utgör ett statsstöd.

Den andra situationen rör varor som är vanligt förekommande i hemmiljöer men som inte omfattas av kemikalieskattens tillämpningsområde. Efter en bedömning är det mycket som pekar på att detta undantag anses vara selektivt, oavsett vilket analysmetod som används. Då undantaget sannolikt är selektivt innebär detta troligtvis också att det utgör ett statligt stöd i enlighet med 107.1 FEUF.

# Förord

Det är med skräckblandad förtjusning som jag nu lämnar in mitt sista arbete på juristprogrammet och därmed avslutar 4,5 år av studier. Under nästan ett halvt decennium har livet kretsat kring tentor, uppsatser och att försöka kriga sig till en plats i tysta läsesalen. Att detta nu ska upphöra är svårbegripligt. Samtidigt är det med glädje som jag nu tar mina första steg in i arbetslivet.

Jag vill först rikta ett stort tack till min handledare Peter Nilsson som bidragit med goda råd och synpunkter under arbetets gång. Tack för att du såväl under som utanför detta arbete alltid har diskuterat skatterättsliga frågor med mig som en jämlike och sett potential i mig. Det har varit en ära att ha dig som handledare.

Jag vill även rikta ett enormt stort tack till min familj vars stöd har varit ovärderligt under min tid på juristprogrammet. Vi har tillsammans delat glädjen över ett bra tentaresultat, men också oroat oss för tentor som ”inte kändes bra”. Jag är tacksam över att ni alltid har funnits där när jag har behövt det som mest.

Vidare vill jag även tacka mina vänner som sporrar mig till att alltid göra mitt bästa, samtidigt som de även påminner mig om att ta det lugnt emellanåt. Slutligen vill jag även tacka min sambo. Utan dina dagliga ”skriv klart det där nu!” hade detta arbete kanske aldrig blivit färdigställt.

*Lund 8 januari 2019*

*Ajla Topic*

# Förkortningar

ATAD	Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.
CECED	European Committee of Domestic Equipment Manufacturers
EHL	Nu istället APPLiA Home Appliances Sweden
EMCS	Excise Movement Control System
EPA	Environmental Protection Agency
EUD/ECJ	Europeiska Unionens Domstol/European Court of Justice
FEU	Fördraget om Europeiska Unionen
FEUF/TFEU	Funktionsfördraget om Europeiska Unionen/Treaty on the Functioning of the European Union
IKEM	Innovations- och kemiindustrierna i Sverige
KN	Unionens kombinerade nomenklatur
LSKE	Lag (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Medlemskapet i EU medför bland annat en skyldighet för medlemsstaterna att låta EU-rätten ha företräde framför nationell lag,<sup>1</sup> vilket framgår av lojalitetsprincipen i artikel 4.3 FEU.<sup>2</sup> Principen innebär för medlemsstaternas del att de är förpliktade att säkerställa efterlevande av de skyldigheter som följer av medlemskapet.<sup>3</sup> Av FEU och FEUF framgår att ett av dessa mål är unionens upprättande av en inre marknad, ämnad att upprätthållas med hjälp av en öppen marknadsekonomi och fri konkurrens.<sup>4</sup>

För att EU-rätten ska få ett större genomslag i medlemsstaternas nationella lagstiftning än vad som framgår av fördragen krävs att medlemsstaterna röstar igenom harmoniserande regler på EU-nivå. Att få till stånd harmoniseringar i skatterätten har dock visat sig vara svårt. I den direkta beskattningen, där skattesubjekt och skatteobjekt<sup>5</sup> är samma person, har arbetet med att harmonisera skatter inte haft någon vidare framgång. Medlemsländerna har endast kunnat enas om att genomföra ett fåtal direktiv såsom ATAD<sup>6</sup> och moder/dotterbolagsdirektivet på det direkta beskattningsområdet.<sup>7</sup> Införandet av harmoniserad lagstiftning i skatterätten försvåras särskilt av kravet på att rådet enhälligt måste rösta igenom skatteregler för att dessa ska kunna bli

---

<sup>1</sup> Se mål 6/64 Costa mot E.N.E.L. Från EU-rättens företräde framför nationell rätt finns undantag. Detta kan ske baserat på till exempel principen om direkt effekt eller principen om tilldelade befogenheter. För en utförligare diskussion om när nationell rätt har företräde framför EU-rätt se Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4. [omarb.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014 (s. 346f)

<sup>2</sup> Lojalitetsprincipen i artikel 4.3 FEU reglerar i huvudsak en ömsesidig lojalitet mellan medlemsstaterna och EU:s institutioner, men anses i praktiken ha mest påverkan på medlemsstaterna, se Bernitz & Kjellgren (2018) s. 48.

<sup>3</sup> Bernitz, & Kjellgren (2018) s. 48f.

<sup>4</sup> Artikel 3.3 FEU i samverkan med artikel 119.1 FEUF.

<sup>5</sup> Med skattesubjekt menas den som betalar in skatten; med skatteobjekt menas den som beläggs med den slutliga kostnaden av skatten.

<sup>6</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

<sup>7</sup> Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

aktuella.<sup>8</sup> Enhållighet har genom åren visat sig vara svårt att åstadkomma i skattefrågor, särskilt vad gäller direkta skatter. Troligtvis beror detta på att skatter ofta upplevs vara en nationell angelägenhet som medlemsstaterna inte är villiga att förlora sin självbestämmanderätt över till förmån för EU-harmoniseringar.<sup>9</sup>

I oreglerade områden av skatterätten har medlemsstater ett större utrymme att själva välja hur de vill utforma sina skatteregler. Viktigt att påpeka är dock att icke-harmoniserade skatteregler fortfarande måste hålla sig inom fördragens ramar då dessa utgör EU:s primärrätt.<sup>10</sup> För skatterättens del torde några av de viktigaste reglerna i primärrätten bestå av EU:s statsstödsregler.<sup>11</sup> Statsstödsreglerna innebär att kommissionen kan kräva att en medlemsstat upphäver eller ändrar en skatteregel om denna medför ett otillbörligt gynnande av vissa företag eller viss produktion. Vidare kan kommissionen begära att medlemsstaten återkräver förbjudna statsstöd från företag som mottagit stöd.<sup>12</sup>

I den indirekta beskattningen, där skattesubjekt och skatteobjekt inte sammanfaller, har däremot ett mycket mer omfattande harmoniseringsarbete skett. Detta beror till största del på nödvändigheten i att reglera indirekta skatter, eftersom de tas ut vid olika typer av transaktioner och därmed har en handelshindrande karaktär. Genom harmonisering av indirekta skatter blir dessa neutrala vid gränsöverskridande handel, vilket innebär att frihandeln med dessa varor inom EU säkerställs.<sup>13</sup> Harmonisering av indirekta skatter har bland annat skett genom direktiv som berör mervärdesskatten,<sup>14</sup> men

---

<sup>8</sup> Ståhl (2011) s. 23.

<sup>9</sup> Terra (2018), s. 5; Ståhl m.fl. (2011) s. 23.

<sup>10</sup> Ståhl (2011) s. 24.

<sup>11</sup> Terra (2018) s. 5.

<sup>12</sup> Se artikel 107 och 108 FEUF.

<sup>13</sup> Terra (2018) s. 5.

<sup>14</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

också genom direktiv som reglerar punktskatter på alkohol,<sup>15</sup> energi<sup>16</sup> och tobak.<sup>17</sup> Det är även i den indirekta beskattningen som det går att finna merparten av de svenska miljöskatterna, då dessa oftast är utformade som punktskatter.<sup>18</sup>

Trots att indirekta skatter har varit föremål för ett mer omfattande harmoniseringsarbete än den direkta beskattningen har merparten av de svenska miljöskatterna, med undantag för energiskatten,<sup>19</sup> inte någon motsvarande reglering på EU-nivå. Detta är till exempel fallet med lag (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, även kallad kemikalieskatten.<sup>20</sup> För dessa typer av punktskatter har sekundärrättsliga regleringar såsom direktiv inte lika stor betydelse. För nationella miljöskatters vidkommande är det istället primärrätten som sätter gränserna. Även om medlemsstaterna är fria att själva utforma sina miljöskatter kan diverse nedsättningar eller undantag från dessa stå i strid med EU:s statsstödsregler. Med anledning av detta är det av intresse att närmare undersöka förhållandet mellan statsstödsreglerna och icke-harmoniserade miljöskatter.

Den ovan nämnda kemikalieskatten är en icke-harmoniserad nationell miljöskatt. Skatten är utformad som en punktskatt och åläggs flertalet elektronikvaror som innehåller flamskyddsmedel och som förekommer i människors hemmiljö. Varor såsom kylskåp, mobiltelefoner och bärbara datorer beläggs med skatt med anledning av att dessa innehåller flamskydd som kan vara farliga för människors hälsa.<sup>21</sup> Skatten baseras på varans vikt och utgår med 11 respektive 163 kronor per kilogram beroende på vilken typ av vara det rör sig om. Kemikalieskatten tillåter dock ett skattebelopp på

---

<sup>15</sup> Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna på punktskatter av alkohol och alkoholdrycker.

<sup>16</sup> Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

<sup>17</sup> Rådets direktiv 2011/64/EU om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror.

<sup>18</sup> Olsson (2008) s. 397.

<sup>19</sup> Se lag (1994:1776) om skatt på energi.

<sup>20</sup> Lagen förkortas härnäst LSKE.

<sup>21</sup> Prop. 2016/17:1 s. 332.

högst 448 kronor per vara.<sup>22</sup> Dessutom ges företag möjlighet att göra avdrag för skatten med upp till 90 procent om de kan visa att flamskyddet i varan inte innehåller ämnen som lagstiftaren vill minska förekomsten av.<sup>23</sup>

Vid införande av kemikalieskatten riktade flertalet remissinstanser stark kritik mot skattlagförslaget. Denna kritik kom inte endast från diverse företag och branschorganisationer som direkt berördes av skatten, utan även från myndigheter såsom Skatteverket. De instanser som var negativt inställda till skatten ansåg bland annat att en skatt på nationell nivå inte i tillräckligt stor utsträckning kan påverka förekomsten av farliga flamskyddsmedel i den globala handeln. Remissinstanserna ansåg att resurser istället bör läggas på att arbeta för att en reglering av kemikalierna ska ske på EU-nivå.<sup>24</sup> Vidare ansåg en del remissinstanser att skatten medför en för stor administrativ börda, både för företag som beläggs med bevisbördan för avdragsrätt och för myndigheter som måste räkna ut vilken skatt som egentligen ska betalas in. Enligt dessa instanser skulle skatten medföra rättsosäkerhet samt ett betungande och kostsamt merarbete för företag att bevisa avdragsrätt, vilket skulle slå särskilt hårt mot mindre företag.<sup>25</sup>

En del remissinstanser höjde vid införandet av kemikalieskatten även ett varningens finger för att dess utformning skulle kunna stå i strid med EU:s statsstödsregler. Lagstiftaren ansåg att denna oro var ogrundad och att kemikalieskatten inte skulle strida mot EU-rätten eftersom den enligt regeringen inte är selektiv, utan bygger på objektiva och icke-diskriminerande kriterier.<sup>26</sup> Det är med utgångspunkt i denna diskussion som kemikalieskatten kommer att användas i detta arbete. Har lagstiftaren rätt i att skatten inte strider mot EU:s statsstödsregler, eller kan det ligga något i det som vissa remissinstanser varnade för? Denna analys av kemikalieskatten görs för att konkretisera diskussionen kring de eventuella hinder som EU:s

---

<sup>22</sup> 3 § 1-2 stycket LSKE.

<sup>23</sup> 4-6 § § LSKE.

<sup>24</sup> Prop. 2016/17:01 s. 329.

<sup>25</sup> Ibid s. 334ff.

<sup>26</sup> Ibid s. 356f.

statsstödsregler kan innebära för en miljöskatt som inte reglerats på EU-nivå. Ämnet återspeglar balansgången mellan å ena sidan den svenska lagstiftarens vilja att styra individers konsumtion mot mer miljövänliga produkter och å andra sidan vikten av att rätta sig efter EU:s statsstödsregler.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Arbetets syfte är att kartlägga och belysa förhållandet mellan nationella miljöskatter och EU:s statsstödsregler. Det övergripande målet med arbetet är att ge en tydligare bild av vilka förutsättningar medlemsstater har att kunna tillämpa skattenedsättningar och skattebefrielser av miljöskatter utan att dessa utgör statligt stöd, samt vad de bör beakta vid ett införande av sådana åtgärder. Inom ramen för detta görs också en analys av kemikalieskatten. Syftet med detta är att konkretisera tidigare nämnda diskussion utifrån ett svenskt perspektiv.

För att kunna uppnå detta syfte kommer följande frågeställningar att besvaras:

- Vilket syfte fyller miljöskatter och hur regleras dessa i Sverige?
- Hur regleras miljöskatter på EU-nivå?
- Vilka förutsättningar behöver vara uppfyllda för att en skattenedsättning eller skattebefrielse ska utgöra stöd i enlighet med artikel 107.1 FEUF?
- Vad krävs för att selektivitetskriteriet ska vara uppfyllt vid nedsättningar och befrielser av miljöskatter? Hur har detta förhållande behandlats i praxis?
- Finns det några problematiska aspekter av kemikalieskatten, såväl ur ett nationellt som ett internationellt perspektiv?

## 1.3 Metod och material

För att kunna utröna gällande rätt i enlighet med uppsatsens syfte kommer den rättsdogmatiska metoden att användas. Detta innebär att svar på vad som



utgör gällande rätt söks i lagtext, förarbeten, avgöranden samt doktrin. Dessa har i sin tur i enlighet med den rättsdogmatiska metoden en hierarkisk ordning, där de tre förstnämnda i jämförelse med doktrinen anses ha en formell auktoritet.<sup>27</sup> Arbetet ämnar att bland annat utreda eventuell problematik som kan föreligga med kemikalieskatten, vilket främst kräver att lagtext samt förarbeten till skatten studeras. En stor del av förarbetena till kemikalieskatten består av svar från remissinstanser. Dessa utgörs bland annat av diverse branschorganisationer och företag. Även om förarbeten generellt tillskrivs ett formellt rättskällevärde bör dessa remissvar hanteras varsamt, eftersom många av dessa remissinstanser är verksamma i branscher som direkt påverkas av kemikalieskatten och därför har ett direkt intresse av att kemikalieskatten upphävs eller ändras. I denna del bör förarbetena, precis som den doktrin som kommer att användas i arbetet, bedömas utifrån styrkan i de argument som framförs snarare än utifrån förarbetenas formella auktoritet.<sup>28</sup> Vad gäller kemikalieskattens förenlighet med statsstödsreglerna kommer analysen av detta förhållande att utföras ur ett kritiskt perspektiv.

Eftersom arbetet även syftar till att utreda förhållandet mellan EU:s statsstödsregler och deras förhållande till nationella miljöskatter kommer EU-rättsliga källor att förekomma i arbetet. Detta medför att en EU-rättslig metod behöver anläggas till denna del. EU-rättens rättskällor delas även de upp i en inbördes ordning. I denna utgör fördragen EU:s primärrätt, vilket anses vara en överordnad rättskälla inom EU-rätten då den utgör grunden för medlemsstaternas skapande av EU.<sup>29</sup> Den lagstiftning som utfärdas med bakgrund av fördragen betraktas som sekundärlagstiftning.<sup>30</sup> Arbetet kommer att behandla fördragen, praxis från EUD samt viss sekundärlagstiftning. EUD har ofta tagit på sig uppgiften att utveckla gällande rätt, vilket innebär att det också är EUD som klarlagt hur EU-rätten ska tillämpas på nationell nivå.<sup>31</sup> Det är även erkänt att oskrivna rättskällor såsom praxis från EUD och

---

<sup>27</sup> Kleineman (2018) s. 21.

<sup>28</sup> Ibid s. 28.

<sup>29</sup> Hettne & Ottke Eriksson (2011) s. 42.

<sup>30</sup> Ibid s. 41f.

<sup>31</sup> Reichel (2018) s. 115f.

allmänna rättsprinciper tillmäts en större betydelse än vad motsvarande gör i det svenska rättssystemet. Förvisso tillerkänns även praxis från de högsta instanserna i den svenska rättsordningen en stor betydelse. Till skillnad från EU-rätten, där gällande rätt till största del går att finna i praxis från EUD, tillmäts dock lagtext i det svenska rättssystemet ett större värde än vad praxis gör.<sup>32</sup> Således kan de mål från EUD som kommer att användas i detta arbete för att klarlägga kriterierna för statsstöd anses återspegla gällande rätt i EU-rätten.

Vidare kommer även meddelanden och riktlinjer från kommissionen att studeras. Dessa rättsakter utgör så kallad ”soft law” eftersom de inte är bindande utan istället har en vägledande funktion. Bland annat behandlar diverse meddelanden och riktlinjer hur kommissionen kan komma att utnyttja det skönsmässiga utrymme som regleras i dessa icke-bindande rättsakter. Sådana meddelanden och riktlinjer behandlar bland annat kommissionens tillvägagångssätt när denna prövar om en åtgärd utgör statligt stöd. Eftersom kommissionen med dessa meddelanden och riktlinjer uttalat hur den gör sin bedömning, medför det också att kommissionens skönsmässiga utrymme begränsas till de kriterier som stadgas i dessa icke-bindande rättsakter. Detta innebär att akterna ändå har bindande verkan, eftersom domstolarna har som uppgift att kontrollera att kommissionen följt de regler som den själv har ställt upp.<sup>33</sup>

## 1.4 Avgränsningar

Från början var det tänkt att detta arbete även skulle omfatta en undersökning av miljöskatter och de fria rörligheterna. Av utrymmesskäl är det inte möjligt att utreda även denna aspekt av EU-rätten i relation till miljöskatter. Detta innebär dock inte att det i framtiden inte skulle vara intressant att genomföra en sådan undersökning.

---

<sup>32</sup> Hettne & Ottke Eriksson (2011) s. 40f.

<sup>33</sup> Ibid. s. 46 ff.

Vidare har arbetet även begränsats till att analysera förhållandet mellan nationella miljöskatter och EU:s statsstödsregler. Detta innebär att harmoniserade miljöskatter så som energiskattedirektivet inte kommer att beröras på ett djupare plan, vilket också medför att praxis på detta område inte heller kommer att beröras. I arbetet kommer endast nedsättningar och befrielser av nationella miljöskatter och deras förenlighet med artikel 107.1 FEUF att diskuteras. Detta innebär att det inte kommer att göras en undersökning av de statsstödsregler som kan förklara ett fastställt statligt stöd förenligt med EU-rätten.<sup>34</sup> Därför kommer inte heller förordningar såsom gruppundantagsförordningen<sup>35</sup> och den allmänna förordningen om stöd av mindre betydelse<sup>36</sup> att undersökas.

En aspekt av statsstödsrätten som även den av utrymmesskäl inte kommer att behandlas närmre är den om återkrav av statligt stöd. Alexandre Maitrot de la Motte anser att ett återkrav kan stå i strid med rättsprincipen *nullum tributum sine lege*<sup>37</sup> eftersom det medför att företag retroaktivt måste betala en skatt som inte föreskrivits i nationell rätt.<sup>38</sup> Detta är ett ämne som i Sverige torde vara av intresse att närmare analysera, särskilt med tanke på den vikt som legalitetsprincipen med sitt föreskriftskrav tillskrivs av många i den svenska juridiska diskursen.<sup>39</sup>

## 1.5 Forskningsläge

Nationella miljöskatter och deras förhållande till EU:s statsstödsregler har endast behandlats ett fåtal gånger i EUD:s praxis. Bedömningen av om statsstöd föreligger i dessa mål har oftast varit avhängig av det så kallade

---

<sup>34</sup> Artikel 107.3 FEUF.

<sup>35</sup> Rådets förordning (EU) 2015/1588 av den 13 juli 2015 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på vissa slag av övergripande statligt stöd (kodifiering).

<sup>36</sup> Kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse.

<sup>37</sup> Ingen skatt utan lag.

<sup>38</sup> Se Maitrot de la Motte, Alexandre, *The Recovery of the Illegal Fiscal State Aids: Tax Less to Tax More*, *EC Tax Review*, nr. 2 2017: 75-88.

<sup>39</sup> Se till exempel Hultqvist (2016) s. 730; Tjernberg (2016) s. 168.

selektivitetskriteriets analysmetod. Detta har i sin tur resulterat i att den juridiska diskursen kring miljöskatter och EU:s statsstödsregler i stort kretsar kring hur selektivitetskriteriets analysmetod ska förstås och användas. Jérôme Monsenego, professor i internationell skatterätt vid Stockholms Universitet, har i en stor rapport om EU-rättens inverkan på svensk lagstiftning kommenterat hur selektivitetskriteriet använts i praxis av EUD. Bland annat är han av åsikten att EUD har blivit mer liberal i sin tillämpning av analysmetoden på senare tid vad gäller just skattenedsättningar och skattebefrielser baserade på miljöskydd. Roland Ismer och Sophia Piotrowski anser att senare rättsfall bör förstås som att EUD blivit liberalare i sin hållning mot *samtliga* (min kurs.) typer av ändamål som en skattenedsättning eller skattebefrielse kan ha. Sedan finns det även Paul-John Loewenthal från kommissionens rättstjänst som rätt och slätt anser att EUD gjort sig skyldig till att ha tillämpat analysmetoden fel.<sup>40</sup> Det finns således ett behov av att fastställa vad som de facto är att anse som gällande rätt efter dessa nya rättsfall.

Vad gäller den del av arbetet som behandlar kemikalieskatten och dess förenlighet med EU:s statsstödsregler är det endast Pernilla Rendahl som uttryckt att en närmare utredning av kemikalieskattens förenlighet med EU:s statsstödsregler bör göras.<sup>41</sup> I avsaknad av utförligare diskussion på detta område är förhoppningen att detta arbete kommer att kunna bidra med några tankar kring den eventuella problematik som kan föreligga.

Det ska även uppmärksammas att en student vid Uppsala Universitet har skrivit ett arbete om miljöskatter och statsstöd från 2014.<sup>42</sup> Även om det arbetets syften i vissa aspekter överlappar de syften som detta arbete ämnar att undersöka, till exempel vilka krav som statsstödsreglerna ställer på nationella miljöskatter, skiljer sig ändå arbetena från varandra. Arbetet från

---

<sup>40</sup> Ismer & Piotrowski (2018) s. 165; Monsenego (2019) s. 93 samt not. 241; Vekeman (2019) s. 219.

<sup>41</sup> Rendahl (2017) s. 380f.

<sup>42</sup> Pelling, Ville, EU:s statsstödsrätt och miljöskatter – en studie av legitimitet och ändamålsenlighet (2014).

2014 fokuserar snarare på statsstödsreglernas legitimitet och vilket ändamål dessa har. Detta arbete har istället som syfte att kartlägga gällande rätt av förhållandet mellan nationella miljöskatter och EU:s statsstödsregler, samt att utreda kemikalieskatten utifrån detta.

I arbetet från 2014 fastslår studenten att praxis rörande selektivitetskriteriets analysmetod medför en begränsad möjlighet för medlemsstater att bevilja nedsättningar och befrielser från miljöskatter. Sedan 2014 har det kommit nya rättsfall från EUD som eventuellt kan ha medfört en förändring av gällande rätt. Detta innebär att frågan om EU:s statsstödsregler och miljöskatter blivit högaktuell att utreda igen, vilket därmed gör detta arbete till ett behövligt inslag i den juridiska diskursen.

## **1.6 Disposition**

Avsnitt två i arbetet ämnar att redogöra för syftet och regleringen av miljöskatter i Sverige. I avsnitt tre kommer sedan miljöarbetet i EU att beskrivas, där en undersökning även görs av eventuell miljöskattelagstiftning och vad som krävs för att lagstifta om miljöskatter på EU-nivå. I arbetets fjärde avsnitt görs en djupdykning av EU:s statsstödsregler i förhållande till miljöskatter. Detta innebär att avsnittet redogör för såväl kommissionens riktlinjer för hur stöd vid skattenedsättningar och skattebefrielser från miljöskatter ska bedömas, som för relevant praxis från EUD på området. I avsnitt fem studeras kemikalieskatten och dess förarbeten för att utröna eventuella problematiska aspekter med skatten. I avsnitt sex görs en avslutande reflektion gällande de förutsättningar som medlemsstater har för att kunna tillämpa skattenedsättningar och skattebefrielser av miljöskatter utan att dessa utgör statligt stöd. Det görs även en analys av kemikalieskatten och dess förenlighet med EU:s statsstödsregler för att kartlägga om det finns aspekter av skatten som kan utgöra ett förbjudet statsstöd.

## 2 Miljöskatter

### 2.1 Skatt i interventionistiska syften

Det huvudsakliga målet med det svenska skattesystemet är att finansiera den gemensamma välfärden. Detta kallas för skattesystemets fiskala syfte och är vad merparten av de svenska skattereglerna bygger på.<sup>43</sup> En skatteregel kan dock ha andra syften än att endast generera intäkter till statskassan. Istället kan den syfta till att intervensera och styra enskilda till att agera och konsumera på ett visst sätt.<sup>44</sup>

Att använda skatter på ett sådant sätt står i motsats till den nationalekonomiska tanken att en neutral marknad utan styrmedel är den mest samhällseffektiva.<sup>45</sup> Att neutralitet skulle vara det mest lämpliga för samhällsekonomin är dock en något förenklad bild. Olika transaktioner på marknaden kan resultera i negativa externa effekter, vilka kan leda till att diverse marknadsimperfectioner uppstår.<sup>46</sup> En negativ extern effekt föreligger när en transaktion har en bieffekt som inte direkt drabbar konsumenten som brukar varan eller tjänsten, utan istället har en betungande effekt på det allmänna. Ett exempel på en sådan extern effekt är miljöföroreningar.<sup>47</sup>

För att korrigera den marknadsimperfection som miljöföroreningar innebär kan därför olika miljöskatter användas för att internalisera den negativa externa effekten av miljöföroreningar. Detta eftersom miljöskatter ålägger förorenare att betala en kostnad för den miljöskada som deras verksamheter orsakar.<sup>48</sup> Även om miljöskatter vid ett första anseende kan tyckas minska

---

<sup>43</sup> Bet. 2017/18:FiU20 s. 23.

<sup>44</sup> Persson Österman (2019) s. 636f.

<sup>45</sup> Persson Österman (2007) s. 30.

<sup>46</sup> Ibid s. 51.

<sup>47</sup> Naturvårdsverket, Miljöekonomi. <https://www.naturvardsverket.se/Miljoarbete-i-samhall/Miljoarbete-i-Sverige/Uppdelat-efter-omrade/Samhallsekonomiska-analyser/Miljoekonomi/> (Hämtad 2019-10-08).

<sup>48</sup> Pigou (2013) s. 187f.

neutraliteten på marknaden kan de i praktiken leda till att större neutralitet skapas. Detta eftersom dessa typer av skatter prissätter miljön i egenskap av samhällelig resurs.<sup>49</sup>

Sedan den svenska skattereformen på 90-talet har miljöpolitik allt oftare genomdrivits med hjälp av miljöskatter.<sup>50</sup> Många gånger har detta skett med en så kallad grön skatteväxling, där lagstiftaren sänker skatten på andra skatteområden, oftast inkomstbeskattningen, med hjälp av de intäkter som en miljöskatt kan antas komma att generera till statskassan.<sup>51</sup> En anledning till att miljöskatterna blivit allt fler torde vara att de åstadkommer en styrning av marknaden mot miljövänligare varor som annars hade uteblivit om detta lämnades helt i händerna på marknadsaktörerna. Detta beror dels på svårigheten i att prissätta miljön, samt att marknadsaktörer tenderar att undervärdera priset av miljöskador.<sup>52</sup> Persson Österman menar att miljöskatter kan betraktas som en slags straffbeskattning, där miljöfarliga varor beskattas hårdare än alternativa miljövänliga varor för att styra användningen mot dessa.<sup>53</sup>

Det går att argumentera för att det istället för särskilda skatter kanske borde införas förbud av miljöfarliga varor. Ett förbud kan dock vara ett sämre alternativ om det är så att användningen av varorna har en större positiv effekt än de negativa effekter som miljöförstöringen orsakar.<sup>54</sup> Vidare kan det även vara så att det enligt EU-rätten inte är tillåtet för medlemsstater att ensidigt förbjuda vissa varor eller ämnen.<sup>55</sup>

---

<sup>49</sup> Persson Österman (2007) s. 36.

<sup>50</sup> Prop. 1989/90:110 s. 294.

<sup>51</sup> Gunnarsson & Eriksson (2017), s. 32.

<sup>52</sup> Persson Österman (2007) s. 36.

<sup>53</sup> Persson Österman (2019) s. 637.

<sup>54</sup> SOU 2016:33 s. 90.

<sup>55</sup> Detta är till exempel fallet med RoHS-direktivet som uttömmande reglerar vilka ämnen i elektronik som ska vara förbjudna inom unionen. Detta för att förhindra att medlemsstater ensidigt förbjuder kemikalier och därmed riskerar att skapa en snedvridning av konkurrensen. RoHS-direktivet berörs närmare i avsnitt 3.1.

## 2.2 Den skatterättsliga karaktären av miljöskatter

I Sverige är miljöskatter inte sällan utformade som punktskatter då de ofta ämnar att beskatta specifika varor.<sup>56</sup> Punktskatter brukar precis som mervärdesskatten<sup>57</sup> räknas till de indirekta skatterna, eftersom dessa inte är menade att belasta den som de facto är skyldig att betala in skatten. Till skillnad från direkta skatter där skattesubjekt och skatteobjekt är samma person avser indirekta skatter istället att övervältras på slutkonsumenten genom att priset på en vara höjs. På så sätt kan lagstiftaren påverka vilka varor och tjänster som konsumenter väljer.<sup>58</sup> Stefan Olsson anser att övervältringen innebär att konsumenten är att betrakta som skattebärare vid indirekta skatter. Han kallar därför dessa typer av skatter för transaktionsskatter, eftersom skyldigheten att betala skatt inträder först då en obeskattad vara säljs till en köpare som inte är registrerad skattskyldig för den.<sup>59</sup> Dock påpekar Olsson att det kan vara svårt att veta huruvida en övervältring av skatten sker eller inte. En punktskatt kan nämligen komma att få karaktär av en direkt skatt om det skulle vara så att den inte går att kompensera med prishöjningar. I praktiken kan således skattesubjekt och skatteobjekt vara samma person om till exempel en näringsidkares vinst minskar och denne på grund av detta istället blir föremål för bördan av skatten.<sup>60</sup>

De skatter i Sverige som är att anse som punktskatter regleras i skatteförfarandelagen 3 kap. 15 §. Bland dessa punktskatter återfinns miljöskatterna som utgörs av bland annat energiskatten,<sup>61</sup> flygskatten<sup>62</sup> och kemikalieskatten.<sup>63</sup> En legaldefinition av vad som de facto utgör en miljöskatt existerar dock inte. Dessutom kan även en gränsdragningsproblematik uppstå vad gäller huruvida det rör sig om en miljöskatt eller om det istället är att

---

<sup>56</sup> Olsson (2008) s. 397.

<sup>57</sup> I Sverige mervärdesskattelag (1994:200).

<sup>58</sup> Olsson (2009) s. 17f.

<sup>59</sup> Ibid s. 18f.

<sup>60</sup> Ibid s. 18.

<sup>61</sup> Lag (1994:1776) om skatt på energi.

<sup>62</sup> Lag (2017:1200) om skatt på flygresor.

<sup>63</sup> Lag (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik.



betrakta som en miljöavgift. I förarbetena till regeringsformen uttalades att skatt är något som ska betalas oavsett om statliga tjänster används eller inte, medan en avgift är direkt kopplad till en statlig motprestation för den som betalar avgiften.<sup>64</sup> Det som gör att skiljelinjen mellan dessa två kan anses diffus är bland annat att lagstiftaren i praktiken inte konsekvent krävt en motprestation vid en påлага som denne ansett vara en avgift.<sup>65</sup> Eriksson är dock av uppfattningen att detta inte har någon direkt avgörande betydelse för miljöskatternas vidkommande. En miljöpålagas statsrättsliga karaktär utgör enligt Eriksson inget problem så länge som den är tvingande.<sup>66</sup>

## **2.3 Miljöskatter; styrmedel, fiskala eller både och?**

Sällan brukar miljöskatter ha som ensamt syfte att verka som ekonomiskt styrmedel. Ofta brukar lagstiftaren kombinera skattens förväntade styrande effekt med att den även ska inbringa skatteintäkter.<sup>67</sup> Detta duala syfte kan te sig motsägelsefullt med tanke på att syftet med miljöskatter är att konsumtion av varor som beläggs med högre skatt ska minska. Detta medför att skatteintäkterna från en miljöskatt minskar ju mer framgångsrik dess styrande effekt är. Samtidigt som miljöskatter ökar hållbarheten i samhället minskar de i sin tur hållbarheten i skattesystemet, vilket Olsson kallar för ”miljöskatternas paradox”.<sup>68</sup>

Men anledning av detta anser Persson Österman att det finns en fara i att genomföra en allt för omfattande grön skatteväxling, då miljöskatternas styrande effekt innebär att de inte är pålitliga ur ett fiskalt perspektiv. Miljöskatter kan enligt Persson Österman inte betraktas som ett hållbart substitut för intäkter från mer stabila skatter.<sup>69</sup> Eftersom en grön skatteväxling

---

<sup>64</sup> Prop. 1973:90 s. 213.

<sup>65</sup> Eriksson (1995) s. 194.

<sup>66</sup> Ibid. s. 194.

<sup>67</sup> Olsson (2008) s. 398.

<sup>68</sup> Ibid s. 398.

<sup>69</sup> Persson Österman (2019) s. 637.

ofta innebär en sänkning av inkomstskatten till förmån för införandet av en miljöskatt kan en mer omfattande grön skatteväxling skapa osäkerhet för finansieringen av välfärden.<sup>70</sup> Även Lodin ansluter sig till åsikten att det inte bör läggas en allt för stor fiskal betoning på en miljöskatt, eftersom dess styrande effekt medför att den inte kan innebära en långsiktig lösning av skatteintäkter till välfärden.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Persson Österman (2019) s. 637.

<sup>71</sup> Lodin (1995) s. 17.

## 3 Miljö(skatter) och EU

Från början var grundtanken med EU att skapa en inre marknad där ett handelssamarbete för medlemsstater skulle föreligga. Även om kärnan med Unionen fortfarande är det ekonomiska samarbetet har EU:s målsättningar under åren utvidgats till att även beröra andra politiska områden.<sup>72</sup> Utöver att upprätthålla en inre marknad ska EU bland annat verka för en hållbar utveckling på flera samhällspolitiska områden inom Europa, däribland ett högt miljöskydd och en bättre miljö.<sup>73</sup>

I artikel 191-193 FEUF framgår EU:s miljömål och även de tillvägagångssätt som EU har för att uppnå dessa. EU:s miljöpolitik omfattar bevarandet, skyddandet och förbättringen av miljön, skyddandet av människors hälsa, varsamt och rationellt utnyttjande av naturresurser samt målet att främja åtgärder på internationell nivå.<sup>74</sup> För att uppnå dessa mål fattas beslut om åtgärder i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet i artikel 114.1 FEUF.<sup>75</sup> Det ordinarie lagstiftningsförfarandet omfattar dock inte skatter och avgifter, vilket framgår av artikel 192.2(a) FEUF som stadgar att miljöbestämmelser med i huvudsak skatterättslig karaktär kräver enhällighet i rådet enligt det särskilda lagstiftningsförfarandet.

### 3.1 Regleringar i EU-rätten på kemikalieområdet

EU:s miljöarbete har resulterat i otaliga direktiv, förordningar och beslut.<sup>76</sup> Förutom allmänna åtgärder såsom införandet av direktivet om miljöansvar där principen om att förorenaren betalar upprätthålls<sup>77</sup> har EU även infört regleringar som specifikt berör bland annat luftföroreningar, vattenskydd,

---

<sup>72</sup> Bernitz & Kjellgren (2018) s. 29.

<sup>73</sup> Artikel 3.3 FEU.

<sup>74</sup> artikel 191.1 FEUF.

<sup>75</sup> artikel 192.1 FEUF.

<sup>76</sup> Bernitz & Kjellgren (2018) s. 304.

<sup>77</sup> Direktiv 2004/35/EG om miljöansvar för att förebygga och avhjälpa miljöskador.

avfallshantering och kemikalier.<sup>78</sup> Det sistnämnda miljöområdet har på EU-nivå främst påverkats av två särskilda åtgärder; Reach-förordningen<sup>79</sup> och RoHS-direktivet.<sup>80</sup>

Reach-förordningen är ett allmänt regelverk rörande kemikalier där frågor om registrering, restriktioner och förbud av ämnen regleras. Registreringsplikten omfattar så gott som alla ämnen, vilket innebär att den stora majoriteten av alla företag i EU berörs av den.<sup>81</sup> Ett ämne kan om det utgör en oacceptabel hälso- eller miljörisk på EU-nivå begränsas genom förbud eller restriktioner.<sup>82</sup> Vilka ämnen det rör sig om framgår av bilaga XVII i förordningen. Dessa ämnen kan antingen vara föremål för restriktioner eller rena förbud. Detta innebär att begränsade ämnen bara får tillverkas, släppas ut på marknaden eller användas om begränsningen som sådan tillåter detta när villkoren för denna är uppfyllda.<sup>83</sup>

Till skillnad från Reach-förordningens allmänna reglering av ämnen innebär RoHS-direktivet en begränsning av kemikalier som förekommer i olika typer av elektronik.<sup>84</sup> Många av produkterna som direktivet omfattar går att hitta i människors hemmiljö.<sup>85</sup> Medlemsstaterna är skyldiga att följa RoHS-direktivet, vilket innebär att de inte kan instifta högre eller lägre krav för kemikalier i de produkter som direktivet omfattar. Det är således endast de ämnen som är förbjudna enligt RoHS-direktivet som kan beläggas med ett förbud i EU.<sup>86</sup> Bland de ämnen som hittills förbjudits går det att hitta två typer

---

<sup>78</sup> EUR-Lex, Miljö och klimatförändring. [https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/environment.html?root\\_default=SUM\\_1\\_CODED%3D20,SUM\\_2\\_CODED%3D2003&locale=sv](https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/environment.html?root_default=SUM_1_CODED%3D20,SUM_2_CODED%3D2003&locale=sv) (hämtat 2019-10-11).

<sup>79</sup> Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1907/2006 om registrering, utvärdering, godkännande och begränsning av kemikalier (Reach) och inrättande av en europeisk kemikaliemyndighet.

<sup>80</sup> Europaparlamentet och rådets direktiv 2011/65/EU om begränsning av användning av vissa farliga ämnen i elektrisk och elektronisk utrustning (omarbetning).

<sup>81</sup> Kemikalieinspektionen. Kort om Reach. <https://www.kemi.se/lagar-och-regler/reach-forordningen/kort-om-reach> (Hämtad 2019-10-11).

<sup>82</sup> Artikel 68 Reach-förordningen.

<sup>83</sup> Artikel 67 Reach-förordningen.

<sup>84</sup> Artikel 1 RoHS-direktivet.

<sup>85</sup> Se artikel 2.1 & bilaga I RoHS-direktivet.

<sup>86</sup> RoHS-direktivet ingress p. 2; SOU 2015:30 s.112.

av flamskyddsmedel, PBB och PBDE.<sup>87</sup> Direktivet innebär att varje homogent material i elektroniska produkter inte får innehålla mer än 0,1 viktprocent av dessa ämnen.<sup>88</sup>

## 3.2 Reglering av miljön genom miljöskatter på EU-nivå

Som ovan nämnt i avsnitt 3.1 framgår av artikel 114.2 FEUF att det ordinarie lagstiftningsförfarandet i enlighet med artikel 114.1 FEUF inte är tillämpligt. För miljöskatternas del är istället artikel 113 FEUF relevant, eftersom den reglerar lagstiftningsförfarandet vid indirekta skatter. Av artikeln framgår att en harmonisering av indirekta skatter kräver enhällighet i rådet i enlighet med det särskilda lagstiftningsförfarandet.

På grund av detta tämligen högt ställda krav vid lagstiftningsförfarandet har det för miljöskatternas del inneburit att rådet än så länge endast har kunnat enas kring en harmonisering av energibeskattningen på EU-nivå. Energiskattedirektivet med sina minimiskattenivåer på energiprodukter och elektricitet syftar till att främja en väl fungerande inre marknad, samtidigt som de miljöskydds krav som eftersträvas i enlighet med artikel 11 FEUF integreras i detta syfte.<sup>89</sup> Det miljöskyddande syftet med harmoniseringen framgår av att energiskattedirektivet beviljar skattenedsättningar eller skattebefrielser för bland annat elektricitet som är framställd på miljövänligare väg.<sup>90</sup> Således motiveras energiskattedirektivet såväl av den ekonomiska aspekten av EU-rätten som den miljömässiga.

Kravet på enhällighet i rådet vid harmonisering av indirekta skatter har kritiserats av kommissionen, eftersom det försvårat införandet av punktskatter med bakomliggande miljöpolitiska syften. Kommissionen har så

---

<sup>87</sup> Se bilaga II RoHS-direktivet.

<sup>88</sup> Bilaga II RoHS-direktivet. Se artikel 3.1(20) RoHS-direktivet för definitionen av homogent material.

<sup>89</sup> Energiskattedirektivet ingress p. 3-6 samt nuvarande artikel 11 FEUF.

<sup>90</sup> Artikel 15.1(b) Energiskattedirektivet.

sent som 2019 föreslagit att kravet på enhällighet ändras till kvalificerad majoritet<sup>91</sup> med ett ordinarie lagstiftningsförfarande<sup>92</sup> för att hållbarhetsmålen i EU lättare ska kunna uppnås. För energiskattedirektivets del är kommissionen av uppfattningen att kravet på enhällighet inte går ihop med EU:s energi- och miljömål eller dess hälso- och miljömål.<sup>93</sup> På grund av det högt ställda röstkravet har reglerna i energiskattedirektivet inte ändrats sedan 2003, vilket enligt kommissionen har lett till att bestämmelserna blivit föråldrade och därför inte uppnår de miljömål som eftersträvas med direktivet.<sup>94</sup> Kravet på enhällighet i rådet försvårar med andra ord EU:s arbete mot en klimatneutral ekonomi.

Beskattningsförfarandet för varor som harmoniserats på EU-nivå regleras i punktskattedirektivet.<sup>95</sup> Detta direktiv klargör bland annat vem som är skattskyldig för en vara, skattskyldighetens inträde och möjligheten till uppskov av beskattningen.<sup>96</sup> Bestämmelserna är enligt artikel 1.1 punktskattedirektivet tillämpliga på punktskattepliktiga varor, vilket enligt direktivet är varor som omfattas av energiskattedirektivet, alkoholskattedirektivet och tobaksskattedirektivet. Däremot framgår det av artikel 1.3(a) punktskattedirektivet att medlemsstaterna får belägga även andra varor än de som är punktskattepliktiga på EU-nivå med skatt. Enligt artikeln förutsätter detta dock att skatten inte medför att någon gränsformalitet uppstår för handeln mellan medlemsstaterna.

För punktskatter som inte harmoniserats på EU-nivå är det som sägs i artikel 1.3(a) i punktskattedirektivet den enda sekundärrättsliga bestämmelsen som berör icke-harmoniserade punktskatter. Eftersom nationella miljöskatter som ovan nämnt i avsnitt 2.2 ofta är utformade som punktskatter innebär detta att

---

<sup>91</sup> Artikel 238.3(a) FEUF.

<sup>92</sup> Artikel 289.1 FEUF samt artikel 294 FEUF.

<sup>93</sup> Europeiska kommissionen, *Meddelande från kommissionen till europaparlamentet, europeiska rådet och rådet - Ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s energi- och klimatpolitik*, KOM (2019) 177 slutlig av den 9 april 2019, s. 3f.

<sup>94</sup> KOM (2019) 177 slutlig, s. 4.

<sup>95</sup> Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler om punktskatt och upphävande av direktiv 92/12/EEG.

<sup>96</sup> Artikel 7-8 samt 17 punktskattedirektivet.

den sekundärrättsliga regleringen för miljöskatter formellt tar slut vid artikel 1.3 i punktskattedirektivet. Olsson poängterar dock att detta i praktiken inte har hindrat medlemsstater från att tillämpa liknande regler när dessa infört nationella punktskatter.<sup>97</sup> De gränsformaliteter som artikeln åsyftar återfinns för icke-harmoniserade miljöskatter inte i sekundärrätten, utan i primärrättens fördrag och praxis, där EU:s statsstödsregler har en avgörande roll.<sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> Olsson (2009) s. 27.

<sup>98</sup> Europeiska kommissionen, *Meddelande från kommissionen - Miljöskatter och miljöavgifter på den inre marknaden*, KOM (97) 9 slutlig av den 26 mars 1997, avsnitt 2.c.13 fjärde strecksatsen.

# 4 EU:s statsstödsregler

## 4.1 Bakgrund till EU:s statsstödsregler

Redan i Romfördraget 1957 enades EEG:s medlemsstater om att förbjuda statsstöd för att en fri konkurrens skulle kunna upprätthållas.<sup>99</sup> Samtidigt som statsstödsreglerna främjade en fri konkurrens mellan olika aktörer så jämnade de även ut villkoren mellan dem olika medlemsstaterna. Utan statsstödsregler hade medlemsstater med mer utvecklad ekonomi kunnat gynna inhemska företag eller inhemsk produktion på bekostnad av mindre medlemsstater.<sup>100</sup>

Reglerna om statsstöd går idag att hitta i artikel 107 och 108 FEUF. Statsstödsreglerna har en central roll i konkurrensrätten genom att förhindra snedvridningar av konkurrensen på den inre marknaden till följd av otillbörliga statsstöd. Statsstödsreglerna hjälper således till att upprätthålla en konkurrensneutralitet på den inre marknaden, ett så kallat *level playing field*.<sup>101</sup>

## 4.2 Definitionen av stöd

För att en åtgärd ska kunna prövas mot EU:s statsstödsregler behöver den först och främst utgöra ett stöd. Av EUD:s praxis framgår att stöd inte behöver innebära att ett direkt bidrag har betalats ut. Ett stöd kan även utgöras av olika typer av fördelar eller åtgärder som genom att minska de kostnader som ett företag normalt sett skulle ha haft ger samma effekt som ett bidrag.<sup>102</sup> Baserat på tribunalens och kommissionens utpräglade syn av vad som utgör stöd i praxis beskriver Marc Gren stöd som en ekonomisk fördel som inte hade utgått under vanliga marknadsförhållanden om det inte vore för det

---

<sup>99</sup> Artikel 92 Romfördraget (EGG).

<sup>100</sup> Gren (2016) s. 3.

<sup>101</sup> Indén (2013) s. 14f.

<sup>102</sup> Se till exempel C-393/04 *Air Liquide mot Ville de Seraing* p. 30; C-78/08 till C-80/08 *Paint Graphos* p. 45; C-106/09 & C-107/09 *Gibraltar* p. 71.



statliga ingripandet.<sup>103</sup> En åtgärd kan vidare uppfylla kriterierna för stöd även om medlemsstatens syfte med åtgärden inte var att denna skulle utgöra ett. Statsstödsreglerna vilar i mångt och mycket på effektprincipen som har sin bakgrund i målet 173/73 *Italien mot Kommissionen*. Domstolen uttalade i målet att det inte har någon betydelse om syftet med åtgärden var att den skulle utgöra ett stöd eller inte, eftersom det är effekten av åtgärden som ska bedömas och inte dess syfte.<sup>104</sup>

För skatterättens del är det främst diverse skattelättnader och skattebefrielser som kan komma att utgöra statsstöd i enlighet med artikel 107.1 FEUF.<sup>105</sup> I skatterätten har icke-harmoniserade miljöskatter ett särskilt förhållande till EU:s statsstödsregler då de ofta medger en lägre beskattning för miljövänlig produktion, vilket kan aktualisera frågor om statsstöd.<sup>106</sup>

### **4.3 Kriterier för att åtgärder ska anses utgöra ett otillbörligt statsstöd**

I artikel 107.1 FEUF återfinns de kriterier som ska vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra ett förbjudet statsstöd. Även om bestämmelsen inte är formulerad som ett direkt förbud har det i mångt och mycket tolkats som ett, då efterverkningarna av ett statsstöd enligt artikel 108.2 FEUF är att beslutet om stödet ska ändras eller upphävas samt betalas tillbaka.<sup>107</sup>

Artikel 107.1 FEUF stadgar följande:

*”Om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrída konkurrensen genom att gynna*

---

<sup>103</sup> Gren (2016) s. 4.

<sup>104</sup> Mål 173/73 *Italien mot kommissionen* stycke 13.

<sup>105</sup> Gren (2016) s. 3.

<sup>106</sup> Ståhl (2011) s. 325.

<sup>107</sup> För utförligare diskussion om artikel 107.1 FEUF och dess verkningar se Indén (2013) s. 23 not 20.

*vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.”*

Av artikelns lydelse går det att identifiera fyra kumulativa rekvisit som behöver vara uppfyllda för att artikel 107.1 FEUF ska kunna tillämpas. För att ett stöd ska utgöra otillåtet statsstöd måste det således:

- ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel,
- snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen,
- gynna vissa företag eller viss produktion, och
- påverka handeln mellan medlemsstaterna.

Även om det inte framgår av lydelsen i artikel 107.1 FEUF kan ytterligare ett rekvisit inkluderas i denna lista. Såväl EUD som kommissionen har uttalat att stödet måste innebära en *fördel* (min kurs.) för mottagaren.<sup>108</sup> I doktrin har det flitigt diskuterats var i bestämmelsen som ett krav på att stödet måste utgöra en fördel för mottagaren ställs upp. De flesta har i denna diskussion anslutit sig till att ordet ”gynna” antyder att åtgärden måste innebära en fördel för mottagaren.<sup>109</sup>

Det första rekvisitet i artikel 107.1 FEUF stadgar att stödet måste ges från en medlemsstat med statliga medel. Stödet måste således ges från en medlemsstat och inte från Unionen genom tvingande undantag eller skattelättnader på ett harmoniserat område. Vid skattelättnader brukar det vara tämligen lätt att identifiera huruvida detta rekvisit är uppfyllt, eftersom nedsättningar och befrielser från skatter kan betraktas som utgivna med statliga medel då sådana åtgärder medför en förlust av skatteintäkter.<sup>110</sup>

Det andra och fjärde rekvisitet i artikel 107.1 FEUF kräver att stödet måste snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen samt påverka handeln mellan

---

<sup>108</sup> Se till exempel mål C-206/06 *Essent Netwerk Noord BV* p. 69-75; Europeiska kommissionen, *Meddelande från kommissionen – riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014-2020*, 2014 C 200/01.

<sup>109</sup> Aldestam (2005) s. 63; Drabbe (2013) s. 87.

<sup>110</sup> Gren (2016) s. 5.

medlemsstaterna. Precis som artikelns första rekvisit är även dessa vanligtvis uppfyllda när skattelättnader och skattebefrielser är för handen.<sup>111</sup> Då dessa två rekvisit är nära sammankopplade med varandra behandlas de ofta tillsammans i praxis.<sup>112</sup> Eftersom det räcker att konkurrensen på den inre marknaden endast potentiellt riskerar att snedvridas av åtgärden, är tröskeln för att uppfylla dessa två rekvisit relativt lågt ställd.<sup>113</sup> Det är dock viktigt att påpeka att det endast är stöd som medlemsstater ger till inhemska företag som är förbjudna, eftersom det är dessa stöd som potentiellt kan snedvrیدا konkurrensen på den inre marknaden till fördel för inhemska företag.<sup>114</sup>

Svårigheten i att bedöma om en åtgärd utgör ett otillbörligt statsstöd brukar i de flesta situationer ligga i det tredje rekvisitet som kräver att stödet måste ha gynnat ett visst företag eller en viss produktion. Åtgärden måste med andra ord vara selektiv och inte vara del av allmänna åtgärder som gynnar alla företag på samma villkor.<sup>115</sup> EUD har i praxis utarbetat en metod för att kunna utvärdera huruvida selektivitetskriteriet är uppfyllt eller inte, vilket berörs närmare i följande avsnitt.

## **4.3.1 Selektivitetskriteriet**

### **4.3.1.1 Mottagaren**

För att en åtgärd ska anses vara selektiv krävs att mottagaren av stödet är ett företag och inte en fysisk person. Vad som utgör ett företag har i denna mening givits en tämligen bred tolkning och anses omfatta varje ekonomisk aktivitet som står i ett konkurrensförhållande med andra aktörer på en marknad.<sup>116</sup> Huruvida det är ett företag eller inte som mottar åtgärden kan därför vid en första anblick verka tämligen enkelt att fastställa, särskilt i det

---

<sup>111</sup> Gren (2016) s. 5; Matriot de la Motte (2017) s. 77.

<sup>112</sup> Se till exempel mål C-305/89 Alfa Romeo stycke 26.

<sup>113</sup> Se till exempel C-372/97 Italien mot kommissionen p. 44; Mål C-148/04 Unicredito Italiano p. 54; Mål C-393/04 *Air Liquide mot Ville de Seraing* p. 34.

<sup>114</sup> Ståhl m.fl. (2011) s. 324.

<sup>115</sup> Gren (2016) s. 5.

<sup>116</sup> Aldestam (2005) s. 65.

direkta beskattningsområdet. Vad gäller indirekta skatter, där skatten i stort sett är ämnad att övervältras på konsumenten, är detta inte fullt så tydligt.<sup>117</sup>

Med beaktande av målet *Heiser*<sup>118</sup> anser Joachim Englisch att EUD uttalat att skatteincidensen, dvs. en analys av vem som är den slutliga bäraren av skattebördan, bör göras för att avgöra vem som är den effektiva mottagaren. Det är enligt Englisch den effektiva mottagaren och inte den legala som ska vägas in i bedömningen om statsstöd föreligger.<sup>119</sup> Englisch menar att skattebördan rent generellt borde anses falla på skattebetalaren, dvs. företaget, och därmed uppfylla mottagarkravet om stödet kan anses vara av sådan art att det ämnar att kompensera den skattskyldiga för den extra bördan av att behöva betala skatt på t.ex. viss produktion.<sup>120</sup>

Möjligtvis kan viss ledning i frågan om vem som är att anse som mottagare vid punktskatter hämtas i de förenade målen *Ryanair/Aer Lingus*.<sup>121</sup> I målet behandlades bland annat frågan om hur mycket en medlemsstat ska återkräva av ett stöd när en punktskatt delvis övervältrats på slutkonsumenten. Denna diskussion berörs närmare i avsnitt 4.3.2.4 i målet *Ryanair/Aer Lingus*.

#### **4.3.1.2 Generella vs. selektiva åtgärder**

Selektivitetskriteriet ämnar att skilja mellan vilka åtgärder som är generella och vilka som de facto är selektiva. Selektivitet delas i sin tur upp i materiell och territoriell selektivitet.<sup>122</sup> Den sistnämnda innebär att selektivitet föreligger om verksamheter i en viss specifik del av en medlemsstat är föremål för en förmånligare behandling än verksamheter i resterande delar av medlemsstaten.<sup>123</sup> Hur bedömningen ska gå till vid territoriell selektivitet har i stora drag klargjorts i EUD:s praxis. För att territoriell selektivitet ska föreligga krävs att den beslutade skatteåtgärden tagits av en understatlig lokal

---

<sup>117</sup> Englisch (2013) s. 74.

<sup>118</sup> Mål C-172/03 *Heiser*.

<sup>119</sup> Englisch s. 75.

<sup>120</sup> *Ibid* 75.

<sup>121</sup> Förenade målen C-164/15 P och C-165/15 P *Ryanair/Aer Lingus*.

<sup>122</sup> Bartosch (2010), s. 730.

<sup>123</sup> *Ibid* s. 730.

eller regional enhet som är självständig i förhållande till centralmakten. Vidare ska sagda centralmakt inte ha haft något möjlighet att påverka innehållet av åtgärden och andra regioner ska inte ha kompenserat det skattebortfall som uppstår.<sup>124</sup>

Vad som utgör materiell selektivitet är däremot inte lika självklart. Materiell selektivitet innebär att vissa företag eller viss produktion gynnas i en medlemsstat till följd av en fördelaktig åtgärd.<sup>125</sup> Eftersom artikel 107.1 FEUF inte bara berör företag utan även produktion har detta i rättspraxis inneburit att åtgärder som gynnar en hel sektor kan anses vara selektiva.<sup>126</sup>

För att en åtgärd ska anses vara generell och inte selektiv måste alla företag gynnas av den oavsett vilken inriktning företagets verksamhet har.<sup>127</sup> Kommissionen har i ett meddelande uppgett att en åtgärd anses vara generell om den är öppen för alla företag med stöd av principen om lika tillgång. Detta förutsätter dock att åtgärden i praktiken inte begränsas på ett sådant sätt att effekten blir att åtgärdens generella karaktär förtas. Detta kan till exempel bli fallet om den beslutande makten ges rätt att på skönsmässig basis bevilja eller neka företag tillgång till åtgärden.<sup>128</sup>

Innebörden av att ”alla företag” ska omfattas av åtgärden för att den ska anses vara generell har varit föremål för bedömning i EUD. I mål *C-75/97 Belgien mot Kommissionen* behandlades de belgiska reglerna rörande avdrag för sociala avgifter. Reglerna medgav sektorer som ansågs vara särskilt konkurrensutsatta internationellt ett högre avdrag. Frågan i målet var om företag som var verksamma i olika sektorer kunde anses vara objektivt jämförbara med varandra eller inte. EUD slog fast att alla företag som anställde arbetare var i en jämförbar situation och att högre avdrag till endast

---

<sup>124</sup> Mål C-88/03 *Azorerna* p. 66-68.

<sup>125</sup> Aldestam (2005) s. 75.

<sup>126</sup> Se mål 248/84 *Förbundsrepubliken Tyskland mot europeiska gemenskapernas kommission*; Mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*.

<sup>127</sup> Mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* p. 35-36.

<sup>128</sup> Europeiska kommissionen, *Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag*, C384/03 s. 3-9 stycke 13.

vissa sektorer medförde att åtgärden var selektiv.<sup>129</sup> Att ett gynnande av en hel sektor inte utgör en allmän åtgärd påpekades även i målet C-143/99 *Adria-Wien pipeline*.

#### 4.3.1.3 Selektivitetskriteriets analysmetod

Gren har i sin artikel ”Selektiva skatter och statsstöd” identifierat ett antal situationer där skatteselektivitet föreligger. Ett av dessa är de ovan nämnda skönsfallen. I dessa situationer ger skatteregler skattemyndigheter rätt att besluta om skattenedsättningar på andra grunder än endast objektiva. Denna typ av selektivitet föreligger vid till exempel fördelaktiga prissättningsbesked, vilket medför att företag betalar lägre skatt i en medlemsstat än vad övriga jämlika aktörer gör.<sup>130</sup>

En annan situation där selektivitet föreligger är i de så kallade undantagsfallen. Denna form av selektivitet aktualiseras när företag erhåller en minskad kostnadsbörda i förhållande till andra företag, till exempel genom att befrias från beskattning om de uppfyller kriterierna för detta.<sup>131</sup> Eftersom åtgärder sällan är uppenbart selektiva brukar domstolen använda en analysmetod för att fastställa selektivitet. Under åren har EUD:s analysmetoder varierat, bland annat vad gäller antal steg som ingår i analysen.<sup>132</sup> I senare praxis har dock främst den metod som fastställdes i målet *Paint Graphos*<sup>133</sup> använts.<sup>134</sup> Denna består av följande tre steg: (i) identifiering av det relevanta referenssystemet, (ii) fastställande av huruvida åtgärden utgör ett undantag från detta referenssystem genom att åtskilja olika aktörer som är i en rättslig och faktisk jämförbar situation, samt (iii) om undantaget kan motiveras av systemets art eller allmänna systematik.<sup>135</sup>

---

<sup>129</sup> Mål C-75/97 Konungariket *Belgien mot europeiska kommissionen* punkt 31.

<sup>130</sup> Gren (2016) s. 8.

<sup>131</sup> Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, C 262/01 p. 127.

<sup>132</sup> Vekeman (2019), s. 218.

<sup>133</sup> Förenade målen C-78/08 till C-80/08 *Paint Graphos*.

<sup>134</sup> Se till exempel mål C-374/17 *A-Brauerei*, punkt 35 och följande.

<sup>135</sup> Det har i doktrin identifierats en inkonsekvent utformning av analysmetoden, se t.ex. Biondi s. 1730. Domstolen har dock vanligen valt trestegsanalysen som beskrivs i detta

Nedan följer en genomgång av analysmetodens tre steg med utgångspunkt i hur den används vid nedsättningar och befrielser av punktskatter.

#### 4.3.1.3.1 Referenssystemet

För att kunna avgöra om ett företag åtnjuter en selektiv åtgärd krävs först att en referenspunkt som utgörs av företag i samma rättsliga och faktiska situation fastställs. Jämförelsen ska enligt Tobias Indén göras med företag i den egna medlemsstaten. Detta innebär att selektivitet inte automatiskt föreligger endast för att företag i en medlemsstat kan åtnjuta en fördelaktig behandling, medan företag i andra medlemsstater inte kan göra det motsvarande.<sup>136</sup> Vad gäller skatter är utgångspunkten för referenssystem således medlemsstaters egna nationella skattesystem, såtillvida att det inte rör sig om ett harmoniserat beskattningsområde.<sup>137</sup>

Referenssystemet utgörs av den ”normalbeskattning” som företag i skattens tillämpningsområde träffas av. För att kunna fastställa huruvida en selektiv åtgärd föreligger måste såväl ändamålet som effekten av det aktuella systemet undersökas.<sup>138</sup> Skulle till exempel en analys av referenssystemet göras endast utifrån ändamålet med regeln kan detta riskera att leda till att medlemsstater medvetet inför snäva ändamålsbestämmelser för att undvika att åtgärder omfattas av EU:s statsstödsregler.<sup>139</sup> En sådan ändamålsbaserad analys har tidigare gjorts av tribunalen i bland annat *British Aggregates* där den ansåg att en åtgärd automatiskt inte var selektiv eftersom åtgärden låg i linje med det miljöpolitiska syfte som präglade skatten. EUD ogiltigförklarade det Tribunalen hade kommit fram till och påpekade att ändamålet med skatten inte är tillräckligt för att kunna avgöra om en åtgärd är selektiv eller inte.<sup>140</sup>

---

arbete, se till exempel mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*; Förenade målen C-78/08 till C-80/08 *Paint Graphos*; Förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P *Duty free group*.

<sup>136</sup> Indén (2013) s. 100f.

<sup>137</sup> Gren (2016) s. 7.

<sup>138</sup> Bacon (2009), s. 71.

<sup>139</sup> Biondi (2013) s. 1731.

<sup>140</sup> Mål C-487/06 *British Aggregates* p. 84-85.

På samma sätt skulle en bedömning helt utifrån effekten av en åtgärd också kunna vara problematisk, eftersom statliga åtgärder tenderar att påverka olika företag på olika sätt. I teorin skulle därför varje åtgärd kunna omfattas av EU:s statsstödsregler eftersom varje åtgärd har en effekt på systemet.<sup>141</sup> På så sätt skulle även generella åtgärder kunna omfattas av EU:s statsstödsregler. En analys utifrån endast referenssystemets effekt hade därför inneburit en ökad rättsosäkerhet för medlemsstaterna, eftersom dessa inte på förhand skulle kunna veta hur en åtgärd ska utformas för att vara generell.<sup>142</sup>

Att samspelet mellan en åtgärds ändamål och effekt stundtals är luddigt har visat sig i EUD:s praxis genom åren. I *Adria-Wien Pipeline* uttalade EUD att hänsyn ska tas till målsättningen med åtgärden,<sup>143</sup> samtidigt som den i bland annat *British Aggregates* och *Paint Graphos* ansåg att det endast är verkningarna av åtgärden och inte skälen eller målet med dessa som ska vägas in.<sup>144</sup> Bartłomiej Kurcz & Dimitri Vallindas menar att praxis ska förstås som att ändamålet med en åtgärd fastställs på objektiva grunder baserat på vilken effekt denna har i praktiken.<sup>145</sup>

I sina riktlinjer har kommissionen uttalat att ”Referenssystemet består av en konsekvent uppsättning regler som – på grundval av objektiva kriterier – gäller generellt för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, såsom detta definieras av dess syfte”.<sup>146</sup> Vad angår skatterättsliga spørsmål identifierar kommissionen baserat på tidigare praxis bland annat bolagsskattsystemet och mervärdesskattsystemet som egna referenssystem.<sup>147</sup> Vad gäller punktskatter framgår det av kommissionens riktlinjer att själva punktskatten utgör referenssystemet, eftersom denna inte är en del av ett mer övergripande system. Dessa kan till exempel vara pålagor

---

<sup>141</sup> Bartosch (2010), s. 752.

<sup>142</sup> Kurcz & Vallindas (2016) s. 176.

<sup>143</sup> Mål 143/99 *Adria-Wien Pipeline* p 41.

<sup>144</sup> Mål C-487/06 *British Aggregates* p. 85; Förenade målen C-78/08 till C-80/08 *Paint Graphos* p. 68.

<sup>145</sup> Kurcz & Vallindas (2016) s. 176.

<sup>146</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 133.

<sup>147</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 134.



som belastar varor eller verksamheter som påverkar miljö och hälsa.<sup>148</sup> Är en punktskatt harmoniserad på EU-nivå är utgångspunkten för referenssystemet den aktuella EU-rättsliga regleringen.<sup>149</sup> En icke-harmoniserad punktskatt däremot har endast den nationella utformningen av bestämmelserna att förhålla sig till.<sup>150</sup>

Gren förklarar detta med att punktskatternas inneboende syfte är att beskatta en viss typ av verksamhet. Om en verksamhet beskattas medan en annan undgår beskattning trots att dessa befinner sig i en likartad rättslig och faktisk situation, kan ett otillåtet statsstöd föreligga i förhållande till referenssystemet. Vidare kan referenssystemet i sig vara selektivt genom att medlemsstater kan ha utformat det på ett uppenbart godtyckligt sätt. Dessa situationer identifierar Gren som ytterligare en form av selektivitet, vilken han väljer att kalla för jämförbarhetsfallen.<sup>151</sup> I målet *Gibraltar* omfattade skattesystemet rent formellt alla bolag, men skattebasen var utformad på ett sådant sätt att de flesta offshore-bolag i praktiken inte beskattades. Själva skattesystemet ansågs därför av EUD ha utformats på ett diskriminerande sätt och offshore-bolagen ansågs följaktligen ha åtnjutit en selektiv fördel.<sup>152</sup> Vid dessa situationer är det inte tillräckligt att undersöka en eventuell avvikelse från referenssystemet med trestegsanalysen, eftersom referenssystemet i sig är selektivt.<sup>153</sup>

#### **4.3.1.3.2 Undantag från referenssystemet**

Steg två i selektivitetskriteriet ämnar att avgöra huruvida den åtgärd som är för handen avviker från referenssystemet. I praxis har EUD uttalat att denna bedömning ska göras genom en jämförelse mellan andra företag som är i en jämförbar rättslig och faktisk situation med systemets målsättning i åtanke.<sup>154</sup>

---

<sup>148</sup> Ibid p. 134.

<sup>149</sup> Gren (2016) s. 7.

<sup>150</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 134.

<sup>151</sup> Gren (2016) s. 7.

<sup>152</sup> Förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, *Kommissionen v. Gibraltar*, p. 106.

<sup>153</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 129-130.

<sup>154</sup> Förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P *World Duty Free Group*, p. 57.

Detta innebär att det inte räcker att åtgärden utgör en formell avvikelse från referenssystemet, den måste också innebära att jämförbara verksamheter behandlas olika.

Kommissionen anger i sitt tillkännagivande från 2016 att det av praxis framgår att en medlemsstat inte kan motivera gynnande åtgärder som medför en differentierad behandling av jämförbara företag med anledning av yttre politiska mål.<sup>155</sup> Vid vissa skatter är dock politiska mål integrerade i själva strukturen. Detta gäller inte minst miljö- eller hälsoskatter vars syfte är att styra bort från vissa tjänster och varor som är skadliga för miljön eller människors hälsa. Kommissionen menar att verksamheter eller produkter som åtnjuter en differentierad behandling baserat på målet med skatten är i en annan situation än de som träffas av den. Med anledning av detta anses därför inte den differentierade behandlingen utgöra ett undantag från referenssystemet.<sup>156</sup>

Miljöskatter har ett säreget förhållande till statsstödsreglerna enligt Jérôme Monsenego eftersom de integrerar miljöskyddskraven i enlighet med artikel 11 FEUF och på grund av detta skiljer på verksamheter på basis av hur stor miljöpåverkan de medför. Då syftet med miljöskatter är att ålägga verksamheter med större miljöpåverkan högre skatt för att ändra ett miljöförstörande beteende görs ett avsteg från den likabehandling som statsstödsreglerna kräver att jämförbara företag ska ha. På grund av att logiken för statsstödsreglerna och miljöskatter inte är densamma försvårar statsstödsreglerna enligt Monsenego införandet av miljöskatter som inte harmoniserats på EU-nivå.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 135.

<sup>156</sup> Ibid p. 136. Se även not 211 i tillkännagivandet. Kommissionen anger att den anser att företag inte befinner sig i en jämförbar situation när till exempel en bestämmelse införs för att införliva ett EU-direktiv som, när den tillämpas, medför en differentierad behandling på vissa varor och verksamheter. Detta kan enligt kommissionen tyda på att varorna inte är jämförbara med bakgrund av det ändamål som åtgärden åsyftat.

<sup>157</sup> Monsenego (2019) s. 65f.

#### 4.3.1.3.3 Rättfärdigande på grund av systemets art och allmänna karaktär

Även om åtgärden har befunnits avvika från referenssystemet medför detta inte per automatik att den är att anse som selektiv. I steg tre återfinns en ventil för åtgärder som anses selektiva vid ett första påseende. Dessa kan anses vara icke-selektiva om de kan motiveras med anledning av systemets art eller allmänna systematik.<sup>158</sup> Det tredje steget i selektivitetskriteriet ska dock inte misstas för att utgöra ett undantag från EU:s statsstödsregler. Detta eftersom en åtgärd som kan motiveras med anledning av systemets art eller allmänna systematik inte är selektiv och därför inte heller utgör ett statligt stöd. Selektivitetskriteriets tredje steg ska därför inte blandas ihop med undantagsbestämmelser eller riktlinjer i EU-rätten där ett bekräftat statsstöd ändå kan godkännas om det uppfyller vissa kriterier.<sup>159</sup>

Av praxis framgår att en åtgärd kan rättfärdigas i enlighet med systemets art eller allmänna systematik om den har sitt ursprung i de grundläggande eller vägledande principerna för det aktuella referenssystemet. Ett sådant rättfärdigande föreligger också om åtgärden är en konsekvens av referenssystemets mekanismer och därför behövlig för att systemet ska fungera.<sup>160</sup> Detta är också anledningen till att det inte går att med hjälp av yttre politiska mål rättfärdiga skattedifferentieringar. Dessa utgör nämligen inte är en inneboende del av referenssystemet.<sup>161</sup>

Kommissionen ger i sina riktlinjer exempel på vad som kan utgöra grunder för rättfärdigande. Här nämns bland annat behovet av att bekämpa bedrägerier eller skatteundandragande, progressiviteten i inkomstbeskattningen samt undvikande av dubbelbeskattning.<sup>162</sup> I nyare beslut har kommissionen även

---

<sup>158</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 138.

<sup>159</sup> Se till exempel Europeiska kommissionen, *Meddelande från kommissionen - Riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014–2010*, (2014/C 200/01) avsnitt 1.2(18.i).

<sup>160</sup> Se till exempel förenade målen C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos* p. 69; mål C-88/03 *Azorerna* p. 81.

<sup>161</sup> Förenade målen C-78/08 till C-80/08, *Paint Graphos* p. 69-70.

<sup>162</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 139.

godkänt diverse hälsomål som en giltig grund för undantag.<sup>163</sup> I EUD:s praxis framgår dock att huruvida en åtgärd kan rättfärdigas baserat på referenssystemets art och dess allmänna systematik ska tolkas restriktivt eftersom det utgör ett ”undantag” från statsstödsförbudet.<sup>164</sup> Detta medför att det endast är i ett fåtal situationer som EUD tidigare har accepterat systemets art och allmänna systematik som ett rättfärdigande av en selektiv åtgärd.<sup>165</sup>

Vidare har EUD i bland annat C-159/01 *Kommissionen mot Nederländerna* understrukit att det ankommer på medlemsstaten som infört en selektiv åtgärd att bevisa varför undantaget kan motiveras av systemets art och funktion. Målet rörde det Nederländska mineralavgiftssystemet där företag som odlade grödor i växthus och på odlingssubstrat avgiftsfritt kunde använda 460 kilo fosfater och 800 kilo kväve per hektar under ett år. Dessa kvantiteter översteg med råge de som var tillåtna för övriga företag, vilket Nederländerna motiverade med att grödor som är odlade i dessa förhållanden tar upp åtta gånger mer gödselmedel än vad grödor på friland gör. Eftersom systemet byggde på att företag inte var avgiftsskyldiga för fosfater och kväve som tagits upp från odlingsmark ansåg Nederländerna att en avgiftsbefrielse kunde rättfärdigas med systemets art och funktion.<sup>166</sup> EUD ansåg att påståendet om att ett åtta gånger större upptag av fosfat och kväve för grödor i växthus och på odlingssubstrat lät rimligt, men påpekade att Nederländerna inte presenterat något vetenskapligt underlag för detta. Inte heller hade Nederländerna visat att upptaget motsvarade den avgiftsbefrielse som dessa företag erhåller. På grund av bristande underlag ansåg EUD att undantaget inte kunde anses motiveras med anledning av systemets art och funktion.<sup>167</sup>

Kommissionen påpekar även i sina riktlinjer att prövningen av huruvida en åtgärd kan rättfärdigas med systemets art eller dess mekanismer även ska

---

<sup>163</sup> Se till exempel kommissionens beslut rörande den irländska sockerskatten SA.45862 samt kommissionens beslut rörande den danska skatten på mättat fett SA.33159.

<sup>164</sup> Förenade målen T-127, 129 och 148/99 *Territorio Histórico de Álava m.fl. mot kommissionen* p. 250.

<sup>165</sup> Prek & Lefevre (2012), s. 343.

<sup>166</sup> Mål C-159/01 *Kommissionen mot Nederländerna* p. 40.

<sup>167</sup> Mål C-159/01 *Kommissionen mot Nederländerna* p. 44-46.

innehålla en proportionalitetsbedömning.<sup>168</sup> Detta introducerades i *Paint Graphos*<sup>169</sup> och verkar av kommissionens riktlinjer därefter ha blivit ett inslag i bedömningen som ska göras i det tredje steget av selektivitetskriteriet. Om målet med systemet kan nås med mindre långtgående åtgärder än den som ligger för hand i prövningen kan den avvikande åtgärden inte motiveras med anledning av systemets art och dess allmänna systematik.<sup>170</sup>

## 4.3.2 Praxis och beslut rörande selektivitet och miljöskatter

Hur bedömningen av selektivitetskriteriet ska gå till vid skattenedsättningar och skattebefrielser från miljöskatter har i EUD:s praxis behandlats ett antal gånger. Nedan följer fem rättsfall som är av relevans för detta arbete, samt ett beslut från kommissionen. Beslut från kommissionen har inte samma prejudicerande verkan som en dom från EUD, men beslutet i sig kan vara av relevans för den senare diskussionen om kemikalieskattens förenlighet med EU:s statsstödsregler.

### 4.3.2.1 British Aggregates

Målet behandlade Storbritanniens beskattning av ballast, ett sammansatt stenmaterial gjort av sten, grus och sand. Ballast kan användas som fyllningsmassa, men kan också blandas ner i till exempel cement för att ge betong.<sup>171</sup> Sten, grus och sand som ingick i naturlig ballast beskattades, samtidigt som lagen gjorde undantag för bland annat biprodukter och avfallsprodukter av ballast som uppkommer vid andra processer än de som beskattades. Även återvunnen ballast som använts minst en gång undantogs från beskattning. Motiveringen till att undanta dessa produkter från beskattning var att de kunde användas som byggmaterial istället, samtidigt

---

<sup>168</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 140.

<sup>169</sup> Förenade målen C-78/08 till C-80/08 *Paint Graphos* p. 82.

<sup>170</sup> Kommissionens tillkännagivande C 262/01 p. 140. Se även Förenade målen C-78/08 till 80/08 *Paint Graphos* p. 75.

<sup>171</sup> Mål C-487/06 P *British Aggregates* (2008) p. 2.

som de förhindrade en överdriven utvinning av naturlig ballast. Syftet med miljöskatten var således att efterfrågan på naturligt ballast skulle minska.<sup>172</sup>

Tribunalen hade i sin dom fastställt att skatten utgjorde en miljöskatt då den avsåg att internalisera den negativa inverkan på miljön som primär ballast hade, samt att styra konsumenter mot mer miljövänliga alternativ.<sup>173</sup> Vidare påpekade tribunalen att medlemsstaterna vid avsaknad av harmonisering är fria att instifta olika sektoriella skatter baserade på miljömål. Tribunalen ansåg även att medlemsstater är fria att själva bestämma hur de ska prioritera miljöskydd i förhållande till andra berörda intressen.<sup>174</sup> Eftersom skatten på ballast ämnade att träffa vissa specifika produkter kunde den inte utgöra en del av ett övergripande system. Att skatten vidare endast träffade vissa produkter innebar enligt tribunalen inte att en skattelättnad för företag som inte träffades av skatten förelåg endast på denna grund.<sup>175</sup>

Vidare framförde klaganden i målet att undantag inte gjorts för att uppnå de ovan nämnda miljömålen, utan för att skydda de undantagna verksamheternas konkurrenskraft. På detta svarade tribunalen att skatten avsåg att maximera användningen av biprodukter och återanvänd ballast samt att internalisera miljökostnaden i enlighet med principen förorenaren betalar.<sup>176</sup> Tribunalen drog därför slutsatsen att undantagen kunde rättfärdigas med skattens natur och var således inte oförenliga med dess syfte.<sup>177</sup>

Avgörandet överklagades sedermera till EUD som ställde sig kritisk till tribunalens bedömning. EUD erinrade att syftet med en skatt inte kan medföra att en åtgärd inte kan anses utgöra stöd i enlighet med artikel 107.1 FEUF. Bedömningen för huruvida en stödåtgärd föreligger ska inte bedömas med bakgrund av dess syfte utan med bakgrund av dess effekt.<sup>178</sup> EUD förkastade

---

<sup>172</sup> Mål T-210/02 *British Aggregates* (2006) p. 21.

<sup>173</sup> *Ibid* p. 114.

<sup>174</sup> *Ibid* p. 155.

<sup>175</sup> *Ibid* p. 116.

<sup>176</sup> *Ibid* p. 122-124.

<sup>177</sup> *Ibid* p. 130-134.

<sup>178</sup> Mål C-487/06 P *British Aggregates* (2008) p. 84-85.

tribunalens uttalande att medlemsstater är fria att själva prioritera miljöskyddsfrågor samt välja specifika varor som ska omfattas av en miljöskatt utan att detta anses vara selektivt. Med en bedömning som enbart grundar sig på miljömål skulle aldrig företag i en jämförbar situation som inte beskattas kunna anses åtnjuta en förmån som är selektiv, oavsett vilken effekt undantaget medför.<sup>179</sup> Således kan nödvändigheten i att beakta miljöskydd enligt EUD inte motivera att selektiva åtgärder utesluts från att kunna omfattas av artikel 107.1 FEUF på det sätt som tribunalen bedömt.<sup>180</sup> EUD ansåg att tribunalen gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning. EUD ansåg även att miljöskatten i sig tillämpades för snävt, eftersom den endast träffade viss ballast medan andra liknande produkter med miljöskadlig påverkan föll utanför lagens tillämpningsområde. Skatter som tillämpas för snävt i förhållande till vad syftet med skatten är kan därför anses vara selektiva.<sup>181</sup> Som ett resultat av detta återförvisade EUD målet till tribunalen.<sup>182</sup>

I sin andra dom fastställde tribunalen att referenssystemet utgjordes av själva miljöskatten<sup>183</sup> samt att syftet med skatten var att skydda miljön, även om detta inte uttalats i lagens ordalydelse.<sup>184</sup> Tribunalen tillägnade därefter stort utrymme i sin argumentation åt huruvida de olika företagen var i en jämförbar situation. Tribunalen konstaterade att de undantagna typerna av ballast kunde användas som ersättningsmaterial och att många av dessa skadade miljön lika mycket om inte mer än den ballast som beskattades.<sup>185</sup> Företagen ansågs med hänsyn till skattens miljösyfte vara i en jämförbar situation och undantagen från beskattning för vissa produkter ansågs utgöra en selektiv fördel.<sup>186</sup>

Vidare ansåg tribunalen att undantagen inte kunde motiveras med bakgrund av lagens systematik eller allmänna karaktär. Undantagen stred mot skattens beskattningslogik genom att obeskattad ballast som utnyttjas kommersiellt

---

<sup>179</sup> Ibid p. 86-87.

<sup>180</sup> Ibid p. 92.

<sup>181</sup> Nicolaidis & Rusu (2012) s. 796.

<sup>182</sup> Mål C-487/06 P *British Aggregates* (2008) p. 197.

<sup>183</sup> Mål T-210/02 *British Aggregates* (2012) p. 51.

<sup>184</sup> Ibid p. 63.

<sup>185</sup> Ibid p. 71-73.

<sup>186</sup> Mål T-210/02 *British Aggregates* (2012) p. 75 & 81.

utgör ballast på det sätt som normalt ska beskattas. Vidare undergräver undantagen miljösyftet med skatten eftersom efterfrågan på ”primär” ballast ändå kan komma att öka trots undantagen för ”sekundär” ballast. Miljösyftet underminerades ytterligare genom att det inte kunde säkerställas att någon förflyttning till ett effektivare utvinnande av ”primär” ballast skedde.<sup>187</sup>

Även om utfallet i tribunalen efter återförvisningen blev att undantagen ansågs vara selektiva och inte kunde motiveras med lagens systematik eller dess allmänna karaktär anser Monsenego att tribunalens bedömning kan ha orsakat en viss förvirring på rättsområdet.<sup>188</sup> På grund av att tribunalen i målet konsekvent betonade att miljösyftet skulle beaktas framstod tribunalens bedömning av selektivitetskriteriet som tämligen liberal i kontrast till den stränga tolkning som EUD gjorde i fallet.<sup>189</sup>

#### **4.3.2.2 Sardinien**

Målet rörde en regional påлага på flyg och fritidsbåtar när dessa gjorde stopp i Sardinien. Pålagan föreskrev att en avgift skulle erläggas av företag som inte hade skatterättslig hemvist i regionen.<sup>190</sup> Detta medförde en fördel för de företag som var hemmahörande i regionen, eftersom dessa till skillnad från företag med skatterättslig hemvist utanför regionen inte blev föremål för en ökad kostnad.<sup>191</sup>

Sardinien hävdade att utformningen av skatten var motiverad med hänsyn till skattens miljöskyddssyfte, eftersom företag med skatterättslig hemvist utanför regionen inte bidrog med skatteintäkter till bevarandet av miljön i regionen på samma sätt som inhemska företag gjorde. Företagen med annan skatterättslig hemvist betraktades av Sardinien som en form av ”snyltgäster”, eftersom de inte bidrog till kostnaden för miljöfarlig verksamhet i enlighet med principen förorenaren betalar. Sardinien ansåg därför att företagen inte

---

<sup>187</sup> Mål T-210/02 *British Aggregates* (2012) p. 87-91.

<sup>188</sup> Monsenego (2019) s. 92.

<sup>189</sup> Monsenego (2019) s. 92; Kingston s. 387f.

<sup>190</sup> Mål C-169/08 *Sardinien* p. 30.

<sup>191</sup> *Ibid* p. 31-32.



befann sig i objektivt jämförbara situationer.<sup>192</sup> Vidare påpekade Sardinien att det i praxis anges att referensramen i målet ska bestämmas till den inomstatliga enheten om denna har tillräcklig grad av självständighet. Därför kunde enligt Sardinien inte någon geografisk selektivitet föreligga.<sup>193</sup>

EUD ansåg dock att dessa argument inte var hållbara och poängterade att alla personer som utnyttjar tjänsterna befinner sig i en objektivt jämförbar situation i förhållande till avgiften vad gäller miljökonsekvenser, oavsett vilken hemvist eller vilket säte dessa har. Att skattskyldiga i Sardinien genom inkomstbeskattningen bidrar till miljöskyddet i regionen saknar relevans vid bedömningen. Med beaktande av ovan nämnda ansåg EUD att avgiften var selektiv, även i egenskap av lagstiftning inom en inomstatlig enhet. Därmed förelåg ett förbjudet statsstöd i enlighet med artikel 107.1 FEUF.<sup>194</sup>

### 4.3.2.3 NOx

I målet prövades det nederländska systemet för handel av utsläppsrätter vilket medgav att industrianläggningar med en värmeeffekt på över 20 megawattimmar tilldelades gratis utsläppsrätter.<sup>195</sup> Tribunalen hade i målet uttryckt att vilka företag som erhöll gratis utsläppsrätter baserades på ett objektivt kriterium, eftersom alla anläggningar omfattades av det utsläppstak som åtgärden föreskrev. Kriterierna som behövde uppfyllas för att få ta del av gratis utsläppsrätter var enligt tribunalen oberoende av geografiska och sektorsvisa faktorer. I den utsträckning som åtgärden riktade sig till de företag som släppte ut mest stod detta kriterium i överensstämmelse med åtgärdens eftersträvar miljöskyddssyfte och systemets inneboende logik.<sup>196</sup> Att åtgärden endast var tillämplig på 250 anläggningar var ovidkommande.<sup>197</sup>

---

<sup>192</sup> Mål C-169/08 *Sardinien* p. 33.

<sup>193</sup> *Ibid* p. 59.

<sup>194</sup> *Ibid* p. 37-38 & p. 63.

<sup>195</sup> Mål C-279/08 *NOx* (2011) p. 16-18.

<sup>196</sup> Mål T-233/04 *NOx* (2008) p. 88.

<sup>197</sup> *Nicloaides & Rusu* (2012) s. 797.

Målet överklagades till EUD som erinrade om att det inte är en medlemsstats metod som avgör om ett statligt ingripande föreligger, utan ingripandets effekt. Vidare påpekade EUD att en åtgärd inte automatiskt är generell endast för att ett stort antal företag träffas av åtgärden, eller för att företagen som berörs av den tillhör olika verksamhetssektorer. En åtgärd kan fortsatt vara selektiv trots att åtgärden bygger på objektiva kriterier som tillämpas horisontellt, eftersom detta endast indikerar att stöden omfattas av ett stödprogram och inte är enskilda stöd.<sup>198</sup> Vid bedömningen av huruvida åtgärden särbehandlade företag i en jämförbar situation kom EUD fram till att de stora företag som tilldelades gratis utsläppsrätter till skillnad från andra företag tjänade på att minska sina utsläpp. Företagen kunde vidare undvika böter vid utsläpp över utsläppstaket genom att köpa utsläppsrätter av andra företag som också omfattades av åtgärden. Andra företag som inte omfattades av åtgärden hade inte dessa möjligheter. EUD ansåg därför att åtgärden var selektiv, eftersom den behandlade företag som var i en faktiskt och rättslig jämförbar situation olika.<sup>199</sup>

Vidare ansåg EUD att åtgärden inte kunde motiveras med hänsyn till systemets systematik och allmänna karaktär. EUD erinrade om sin bedömning i *British Aggregates* att miljömål inte automatiskt innebär att åtgärder kan uteslutas som selektiva.<sup>200</sup> EUD ansåg vidare att de höga utsläpp som mottagarna av åtgärden stod för samt den speciella norm av utsläpp de omfattades av inte kunde motiveras att åtgärden inte skulle anses vara selektiv. Ett kvantitativt kriterium som det i det förevarande fallet där kravet för att motta utsläppsrätterna var en värmeeffekt som översteg 20 megawattimmar kunde inte anses vara en del av ett system som bygger på att minska föroreningar.<sup>201</sup>

Nicolaides & Rusu påpekar att något av det viktigaste att ta med sig från målet är att EUD har fastställt att åtgärder som bygger på objektiva kriterier inte

---

<sup>198</sup> Mål C-279/08 *NOx* (2011) p. 51.

<sup>199</sup> *Ibid* p. 63.

<sup>200</sup> Mål C-279/08 *NOx* p. 75; Mål C-487/06 P *British Aggregates* (2008) p. 92.

<sup>201</sup> Mål C-279/08 *NOx* (2011) p. 76.

utesluter att selektivitet föreligger. Avgörandet innebär enligt Nicolaidis & Rusu att EUD förtydligade att det inte endast är vid godtycklig och oskälig diskriminering mellan jämförbara företag som selektivitet kan föreligga. Objektiva kriterier som det i målet med en värmeeffekt på 20 megawattimmar kan i det hela vara rimliga och väl avvägda och ändå anses vara selektiva.<sup>202</sup>

#### 4.3.2.4 Ryanair/Aer Lingus

I de två förenade målen C-164/15 P och C-165/15 P utreddes huruvida skattedifferentieringen i den irländska flygskatten utgjorde ett statligt stöd. Skatten var utformad som en punktskatt där storleken på skatten berodde på flygfärdens avstånd. Flygningar med avstånd på högst 300 km från Dublins flygplats beskattades med 2 euro och i övriga fall med 10 euro.<sup>203</sup> Efter att klagomål skickats in till kommissionen prövade denna huruvida den längre skattesatsen var selektiv. Kommissionen fastställde att referenssystemet utgjordes av skatten om 10 euro, samt att den lägre skattesatsen om 2 euro innebar ett undantag från referenssystemet. Detta baserade kommissionen på att den lägre skattesatsen huvudsakligen berörde bolag med inhemska flygningar, samt endast omfattade ca 10-15 procent av alla flygningar som omfattades av flygskatten.<sup>204</sup> Kommissionen ansåg därför att åtgärden var selektiv och således utgjorde ett förbjudet stöd som skulle återkrävas från stödmottagarna.<sup>205</sup>

Beslutet överklagades till tribunalen som anslöt sig till kommissionens slutsats att den högre skattesatsen om 10 euro utgjorde referenssystemet samt att den lägre skattesatsen utgjorde ett undantag från detta. Även tribunalens bedömning av den lägre skattesatsen var att den utgjorde ett statligt stöd.<sup>206</sup> Däremot ansåg tribunalen att kommissionen gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att fastställa att stödet som skulle återkrävas utgjordes

---

<sup>202</sup> Nicolaidis & Rusu (2012) s. 798.

<sup>203</sup> Förenade målen C-164/15 P och C-165/15 P Ryanair/Aer Lingus p. 9-10.

<sup>204</sup> Ibid p. 10.

<sup>205</sup> Ibid p. 14.

<sup>206</sup> Förenade målen C-164/15 P och C-165/15 P Ryanair/Aer Lingus p. 20.

av mellanskillnaden om 8 euro. Detta eftersom den ekonomiska fördelen av en lägre skattesats delvis kan ha övervälrats på passagerarna, varpå fördelen inte automatiskt kan sägas alltid ha uppgått till 8 euro per passagerare.<sup>207</sup>

Tribunalens dom överklagades till EUD. De klagande uppgav att referenssystemet som tribunalen och kommissionen fastställt var felaktigt. Eftersom skattesatserna samtidigt införts och sedermera ersatts av en allmän skattesats på 3 euro ansåg de klagande att detta innebar att skattesatsen om 10 euro aldrig existerat oberoende av den om 2 euro och därför inte kunde utgöra någon normalbeskattning.<sup>208</sup> EUD underkände emellertid detta argument och slog fast att det i selektivetsbedömningen endast går att ta hänsyn till skattesatser som tillämpats för perioden i fråga vid bedömningen. Tribunalen hade därför enligt EUD inte gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den fastställt referenssystemet i selektivetsbedömningen.<sup>209</sup>

Vidare ansåg EUD att argumentet att den lägre skattesatsen inte utgjorde ett statligt stöd endast för att de två skattesatserna införts samtidigt inte kunde upprätthållas. Artikel 107.1 FEUF stödjer inte att en uppdelning av statliga ingripanden görs utifrån nationella myndigheters valda lagstiftningstekniker.<sup>210</sup> Åtgärden betraktades således som selektiv även av EUD. Monsenego betonar att utfallet av selektivetskriteriet är beroende av hur bred tolkningsmetod som anläggs i fallet. Enligt Monsenego skulle en smal tolkning i detta mål ha inneburit att samtliga företag skulle ansetts fria att införa kortare flygningar för att betala en lägre flygskatt. Samtidigt innebar den bredare tolkning som EUD gjorde att den lägre skatten ansågs vara selektiv, eftersom den gynnade företag som flög korta avstånd. Han menar därför att avgörandet begränsade medlemsstaternas möjligheter att införa skattenedsättningar även om dessa införs för att uppnå EU:s miljömål.<sup>211</sup>

---

<sup>207</sup> Ibid p. 22.

<sup>208</sup> Ibid p. 47.

<sup>209</sup> Förenade målen C-164/15 P och C-165/15 Ryanair/Aer Lingus p. 51-53.

<sup>210</sup> Ibid p. 58.

<sup>211</sup> Monsenego (2019) s. 92.

Gällande storleken på återkravet ska det erinras att tribunalen i detta fall konstaterat att flygskatten var en punktskatt som i slutändan drabbade passagerarna och att det enligt tribunalen var dessa som egentligen gynnades av en lägre skattesats. Således kunde inte Irland automatiskt återkräva mellanskillnaden från företagen, utan bara den del där skatten inneburit en ekonomisk fördel för företaget.<sup>212</sup> I kontrast till detta påpekade EUD vid överklagan att det som ska återkrävas är själva fördelen som stödmottagaren erhållit, inte den ekonomiska nyttan som mottagaren haft genom att utnyttja fördelen.<sup>213</sup> Om företagen är direkt skyldiga att betala flygskatt har det ingen betydelse om en skatt kategoriseras som en punktskatt eller inte. Det har inte heller någon betydelse huruvida det skett en ekonomisk övervältring, eftersom det är fördelen av stödet som ska återställas och inte nyttan som företaget kan ha haft genom att utnyttja fördelen. EUD påpekade att det inte fanns någonting som hindrade stödmottagarna i detta mål att höja biljettpriset med 8 euro för flygningar som omfattades av den lägre skattesatsen.<sup>214</sup> EUD ansåg att tribunalen gjort sig skyldig till oriktig rättstillämpning och upphävde därför tribunalens dom till den del tribunalen hade ogiltigförklarat kommissionens beslut om återkravets storlek.<sup>215</sup>

#### **4.3.2.5 ANGED-målen**

Som ovan nämnt är Monsenego av åsikten att Rynair/Aer Lingus-målet medförde mindre utrymme för medlemsstater att införa skattenedsättningar och skattebefrielser med miljöskyddsändamål. Han ser dock att EUD i senare praxis kan ha öppnat upp för en större acceptans av skattenedsättningar och skattebefrielser som de facto är selektiva men som har ett miljöpolitiskt syfte, jämfört med skatter som saknar ett sådant. Det är i de så kallade ANGED-målen som Monsenego anar att EUD kan ha vidgat sin acceptans.<sup>216</sup>

---

<sup>212</sup> Förenade målen C-164/15 P och C-165/15 Ryanair/Aer Lingus p. 22.

<sup>213</sup> Ibid p. 92.

<sup>214</sup> Ibid p. 98-104.

<sup>215</sup> Ibid p. 133(1).

<sup>216</sup> Monsenego (2019) s. 92f.

Målen berör den skatt på stora handelsanläggningar som ett antal regioner i Spanien införde under början av 2000-talet. Den gemensamma nämnaren till att införa skatten var att stora handelsanläggningar gav upphov till en negativ påverkan på miljön och skulle därför enligt regionerna beskattas för detta.<sup>217</sup> I de olika lagarna undantogs handelsanläggningar med en viss storlek från beskattning. Utöver detta tillät reglerna att handelsanläggningar som visserligen skulle beskattas men som bedrev en viss typ av verksamhet kunde åtnjuta ett lägre beskattningsunderlag eller helt undantas från beskattning.<sup>218</sup>

EUD fastställde vid prövningen av selektivitetskriteriet att referenssystemet utgjordes av den regionala skatten och att det var mot bakgrund av denna som undantagen skulle prövas.<sup>219</sup> Vid frågan om huruvida företagen som var undantagna från beskattning befann sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation la EUD stor vikt vid det miljöskyddande syfte som skatten haft. EUD påpekade att kriterierna i lagen baserades på storleken av en handelsanläggning, och att det var tämligen tydligt att större anläggningar även medförde större miljöpåverkan. Lagen syftade med andra ord till att särskilja företag med större miljöpåverkan från de med mindre och EUD ansåg därför att mindre handelsanläggningar inte kunde anses vara i jämförbara situationer med de som beskattades med bakgrund av ändamålet med lagstiftningen. Undantaget för mindre anläggningar ansågs därför inte vara selektivt enligt EUD.<sup>220</sup>

Vad gäller de stora handelsanläggningar som beskattades men med ett nedsatt beskattningsunderlag ansåg EUD att skattenedsättningarna utgjorde undantag från referenssystemet. Dessa kunde dock rättfärdigas om det kunde visas att handelsanläggningarna medförde mindre miljöpåverkan än andra stora

---

<sup>217</sup> Mål C-233/16 p. 6-8; Förenade målen C-234/16 och C-235/16 p. 4; Förenade målen C-236/16 och C-237/16 p. 4.

<sup>218</sup> Mål C-233/16 p. 9 och 12; Förenade målen C-234/16 och C-235/16 p. 6 och 7; Förenade målen C-236/16 och C-237/16 p. 7 och 8.

<sup>219</sup> Mål C-233/16 p. 45; Förenade målen C-234/16 och C-235/16 p. 38; Förenade målen C-236/16 och C-237/16 p. 33.

<sup>220</sup> Mål C-233/16 p. 52-53 & 55; Förenade målen C-234/16 och C-235/16 p. 45-46 & 49; Förenade målen C-236/16 och C-237/16 p. 40-41 & 45-46.

handelsanläggningar som beskattades fullt ut.<sup>221</sup> Huruvida handelsanläggningarna var mer miljövänliga eller inte skulle dock enligt EUD bedömas av nationella domstolar.<sup>222</sup>

Monsenego menar att han har svårt att se hur undantagen för mindre handelsanläggningar inte är selektiva om det inte är så att EUD är av åsikten att miljömässiga skäl tillåter en mindre strikt tolkning av selektivitetskriteriet. Vidare anser han att det framgår av målen att EUD verkar vilja ta större hänsyn till medlemsstaternas suveränitet.<sup>223</sup>

I det tolfte anordnade Vanistendael Lectures rapporterar Matthias Vekeman vad som sagts under seminariet om bland annat ANGED-målen. Vid seminariet riktade Paul-John Loewenthal från rättstjänsten<sup>224</sup> stark kritik mot EUD:s bedömning av selektivitetskriteriet i målen. Loewenthal ansåg att EUD felaktigt beaktar miljöändamål redan vid frågan om företag som undantogs kunde anses befinna sig i en jämförbar situation med de som beskattades. I de aktuella skattereglerna var det fiskala ändamålet med åtgärden enligt Loewenthal att beskatta ytan på handelsanläggningar, inget annat. Han anser därför att EUD istället borde ha dragit slutsatsen att åtgärden i fråga var selektiv vid ett första påseende, eftersom den utgjorde ett undantag från referenssystemet då den var diskriminerande med anledning av skattens fiskala ändamål.<sup>225</sup>

Loewenthal fortsätter med att påpeka att det är först i selektivitetskriteriets tredje steg som bakomliggande ändamål med skatten ska beaktas. En sådan bedömning gjordes inte i målen för mindre handelsanläggningar eftersom EUD ansåg att ingen selektivitet förelåg redan i steg två av selektivitetsbedömningen. Eftersom det tredje steget även innefattar en

---

<sup>221</sup> Mål C-233/16 p. 57; Förenade målen C-234/16 och C-235/16 p. 52; Förenade målen C-236/16 och C-237/16 p.48.

<sup>222</sup> Mål C-233/16 p. 59-60; Förenade målen C-234/16 och C-235/16 p. 53-54; Förenade målen C-236/16 och C-237/16 p. 49-50.

<sup>223</sup> Monsenego (2019) s. 93 samt not. 241.

<sup>224</sup> Rättstjänsten är en intern juridisk avdelning i kommissionen som bidrar med rådgivning i rättsliga frågor samt företräder kommissionen vid domstolsförfaranden.

<sup>225</sup> Vekeman (2019) s. 219.

proportionalitetsbedömning medförde detta även att regionerna inte behövde visa att tröskeln som medförde skattebefrielse var proportionerlig.<sup>226</sup>

Även Monsenego anser att EUD:s analys borde ha innehållit en undersökning av om åtgärden är proportionerlig i förhållande till miljöpåverkan. Monsenego påpekar att det intryck som rättsfallen ger honom, att selektiva åtgärder med miljöhänsyn nu når mer acceptans, kan vara en övertolkning. Det är dock enligt honom i högsta grad möjligt att rättsfallen öppnar upp för att EUD i större utsträckning godtar miljöaspekter vid selektiva skatter.<sup>227</sup> Samtidigt anser Roland Ismer och Sophia Piotrowski att rättsfallet inte nödvändigtvis innebär att större hänsyn bara tas till miljöändamål. Skatter med endast ett fiskalt syfte har ett tämligen tydligt referenssystem, vilket medför att det är lättare att avgöra huruvida undantag från en sådan skatt utgör en selektiv fördel. I kontrast till skatter med ett fiskalt syfte har punktskatter oftast samhällspolitiska syften. En konsekvens av detta är att skatter med särskilda ändamål får ett snävare referenssystem än fiskala skatter.<sup>228</sup>

Ismer och Piotrowski menar att ett snävt referenssystem försvårar bedömningen av huruvida företagen som mottagit en fördel befinner sig i en jämförbar situation med övriga företag som omfattas av referenssystemet. Detta framkommer också enligt Ismer och Piotrowski tydligt i ANGED-målen, bland annat i det förslag till avgörande som generaladvokat Kokott framför.<sup>229</sup> I sitt förslag till avgörande ansåg Kokott att det inte bör vara selektivt att undanta vissa handelsanläggningar från beskattning, eftersom dessa i ljuset av referenssystemets syfte inte kan anses befinna sig i en jämförbar situation med de handelsanläggningar som beskattades. Ismer och Piotrowski anser att det är tveksamt om det går att hävda att de olika skatterna på handelsanläggningar endast hade ett miljöskyddande syfte med tanke på hur dessa var utformade. De ställer sig därför frågande till huruvida EUD:s

---

<sup>226</sup> Ibid s. 219.

<sup>227</sup> Monsenego (2019) s. 94.

<sup>228</sup> Ismer & Piotrowski (2018) s. 165.

<sup>229</sup> Ismer & Piotrowski (2018) s. 165 angående generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i de förenade målen C-236/16 & C-237/16.



hållning inte istället öppnat upp för att samtliga ändamål som en skatt kan ha anses som en giltig anledning till att avvika från referenssystemet, utan att detta betraktas som selektivt.<sup>230</sup>

#### **4.3.2.6 Kommissionens beslut om den danska skatten på mättat fett**

Även om kommissionens beslut endast är bindande för den medlemsstat som berörs av det<sup>231</sup> kan ett nyligen meddelat beslut vara av intresse för den analys som senare kommer att göras av kemikalieskatten och dess förenlighet med EU:s statsstödsregler. Eftersom kemikalieskatten anmälts till kommissionen som ett potentiellt statligt stöd kan förevarande beslut om skatten på mättat fett ge en eventuell fingervisning om hur kommissionens bedömning av kemikalieskattens förenlighet med statsstödsreglerna kan komma att se ut.

Frågan i beslutet rörde den danska skatten på mättat fett. Skatten hade införts i syfte att hos danskarna främja en bättre kosthållning och hälsa och innebar att de primära källorna till mättat fett i Danmark beskattades.<sup>232</sup> Skatten baserades på vikten av det mättade fett i de livsmedel som omfattades av skatten, vilka i sin tur identifierades i lagen genom unionens kombinerade nomenklatur.<sup>233</sup> Om vikten av mättat fett inte översteg 2,3 procent av produktens vikt beskattades inte livsmedlet.<sup>234</sup> Vidare undantogs även företag med försäljning som inte översteg 50 000 danska kronor på en årlig basis från beskattning.<sup>235</sup>

---

<sup>230</sup> Ibid (2018) s. 165.

<sup>231</sup> Europeiska kommissionen, Typer av rättsakter. [https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law\\_sv](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_sv) (hämtad 2019-12-03).

<sup>232</sup> Kommissionens beslut (EU) 2019/1732 av den 6 juni 2019 om SA.33159 Beskattning av mättat fett i vissa livsmedel som säljs i Danmark p. 2.13.

<sup>233</sup> Unionens kombinerade nomenklatur är ett åttasiffrigt varuindelningssystem framtaget för utrikeshandelsstatistiken men också i EU:s gemensamma tulltaxa. Se rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan.

<sup>234</sup> Kommissionens beslut (EU) 2019/1732 p. 2.15.

<sup>235</sup> Ibid p. 2.18.

Fettskatten anmäldes till kommissionen som vid beslutet att inleda förfarandet identifierade ett antal aspekter av skatten som kunde utgöra statsstöd. I beslutet prövades därför huruvida det var selektivt att utelämna vissa livsmedel från skattens tillämpningsområde, att undanta livsmedel med mindre än 2,3 procent mättat fett samt att undanta företag med en försäljning på högst 50 000 danska kronor från beskattning.<sup>236</sup>

Vid fastställande av referenssystemet påpekade kommissionen att ett referenssystem i princip består av själva avgiften, så länge som systemet inte utformats på ett uppenbart godtyckligt och partiskt sätt. Samtidigt poängterade kommissionen att införandet av en skatt inte bara behöver ha ett fiskalt syfte. En skatt kan även ha andra syften som istället grundar sig i diverse samhällspolitiska mål, så som till exempel miljö och hälsa. Dessa syften måste också tas med i bedömningen av referenssystemet.<sup>237</sup> Kommissionen hänvisade även till ett av ANGED-målen där EUD anger att medlemsstater tillåts att göra avvägningar mellan en skatts olika syften och att iakttas att dessa efterföljs om syftena kan anses ingå i skattesystemets inre logik.<sup>238</sup> Enligt kommissionen utgjordes fettskattens syften av att minska konsumtionen av livsmedel med höga halter mättat fett, till fördel för livsmedel med lägre halter av mättat fett och av att beakta allmänna kostrekommendationer samt ekonomisk och administrativ effektivitet.<sup>239</sup> På grundval av dessa syften kom kommissionen fram till att referenssystemet utgjordes av alla produkter som innehöll mättat fett, vilket även innefattade livsmedel som inte beskattades enligt lagen.<sup>240</sup> Detta innebar vidare att samtliga livsmedel som innehöll mättat fett men inte beskattades ansågs av kommissionen befinna sig i en jämförbar faktisk och rättslig situation med livsmedel som beskattades. Undantagen från fettskatten var därför enligt kommissionen vid ett första påseende att betrakta som selektiva.<sup>241</sup>

---

<sup>236</sup> Ibid p. 174.

<sup>237</sup> Ibid p. 7.4.1(159).

<sup>238</sup> Ibid p. 160; Förenade målen C-234/16 & C-235/16 *ANGED* p. 44-55 angående medlemsstaternas rätt att själva avgöra hur skattebördan ska fördelas mellan olika intressen.

<sup>239</sup> Kommissionens beslut (EU) 2019/1732 p. 166.

<sup>240</sup> Kommissionens beslut (EU) 2019/1732 p. 169.

<sup>241</sup> Ibid p. 173.

Med anledning av detta undersökte kommissionen huruvida undantagen från fettskatten kunde motiverades med beaktande av skattens syfte.<sup>242</sup> Kommissionen erinrade att en skattedifferentiering inte är selektiv om den kan motiveras med anledning av systemets logik. Åtgärden skulle således inte betraktas som selektiv om den hade förankring i den grundläggande eller vägledande principerna för referenssystemet, eller om den var ett resultat av inneboende mekanismer som behövs för att systemet ska fungera och vara effektivt.<sup>243</sup>

Utifrån dessa kriterier ansåg kommissionen att utelämnandet av livsmedel som inte utgör primära källor till mättat fett från skattens tillämpningsområde var motiverat med anledning av referenssystemets inre logik. Att undanta livsmedel så som fisk och ägg från beskattning var godtagbart, eftersom dessa stod för 1 procent av intaget av mättat fett och således inte utgjorde primära källor. Det var dessutom av särskild vikt att fisk inte omfattades av skatten eftersom det framgick av Fødevarestyrelsens officiella rekommendationer att ett intag av fisk rekommenderades. Vid införandet av skatten rådde det även en underkonsumtion av fisk i Danmark. Skulle fisk ha beskattats hade detta riskerat att konsumtion av fisk minskade, vilket skulle ha stått i strid med skattens syfte; främjandet av invånarnas hälsa.<sup>244</sup>

Kommissionen ansåg att det förvisso hade varit möjligt att beskatta samtliga livsmedel innehållande mättat fett, men att det med hänsyn till skattesystemets effektivitet och styreffekt var motiverat att begränsa beskattningen till de primära källorna. Att utelämna icke-primära källor av mättat fett från skattens tillämpningsområde var därför förenligt med systemets logik och undantaget utgjorde därför inte ett statligt stöd.<sup>245</sup>

---

<sup>242</sup> Ibid p. 175.

<sup>243</sup> Ibid p. 176.

<sup>244</sup> Ibid. p. 195 & 197.

<sup>245</sup> Kommissionens beslut (EU) 2019/1732 p. 206-207.

Kommissionen prövade därefter om tröskelvärden på 2,3 procent mättat fett kunde motiveras med hänsyn till referenssystemets art. Klaganden hade hävdade att tröskelvärden utgjorde ett statligt stöd till danska mejeriproducenter vars produkters innehåll av mättat fett generellt låg under tröskelvärden och därför inte träffades av skatten.<sup>246</sup> Danmark å sin sida hävdade att tröskelvärden återspeglade de grundläggande och vägledande principerna av skatten. Att vissa företag gynnades mer än andra är en naturlig konsekvens av fastställandet av ett tröskelvärde.<sup>247</sup>

Vid prövningen erkände kommissionen att mjölksektorn förvisso var den sektor som mest gynnades av tröskelvärden, men att även många andra sektorer omfattades av undantagets tillämpningsområde.<sup>248</sup> Vidare avsåg skatten som ovan nämnt att träffa primära källor av mättat fett. En tröskel för livsmedel med ett lägre innehåll av mättat fett låg enligt kommissionen i linje med detta syfte. Att inte beskatta dessa livsmedel var i likhet med det ovan nämnda undantaget motiverat med anledning av referenssystemets logik.<sup>249</sup> Kommissionen drog samma slutsats även vid prövningen av undantaget från beskattning för företag med en försäljning om högst 50 000 danska kronor. Med bakgrund av skattens hälsomål samt att andelen av de livsmedel som inte beskattades var så liten att undantaget medförde en begränsad inverkan på hälsan, kunde tröskeln rättfärdigas med anledning av referenssystemets art.<sup>250</sup>

---

<sup>246</sup> Ibid p. 216.

<sup>247</sup> Ibid p. 217.

<sup>248</sup> Ibid p. 218.

<sup>249</sup> Ibid p. 220-221.

<sup>250</sup> Ibid p. 226 & 228.

# 5 Kemikalieskatten

## 5.1 Bakgrund och syfte

I slutet av 2013 valde den dåvarande regeringen att tillsätta en utredning i syfte att kartlägga eventuella behov av ekonomiska styrmedel på kemikalieområdet. Om ett sådant behov ansågs föreligga skulle utredningen undersöka vilket styrmedel som var mest verkningsfullt och kostnadseffektivt att införa.<sup>251</sup> En utredning av lämpliga styrmedel på kemikalieområdet gjordes i syfte att minska förekomsten och potentiell exponering och spridning av ämnen i olika varor som utgör en fara för miljö och hälsa.<sup>252</sup>

Med anledning av detta syfte valde utredningen att främst koncentrera sig på åtgärder som minskar tillgången av farliga ämnen i människors hemmiljö. En grupp med sådana ämnen som är vanligt förekommande i hem är flamskyddsmedel. Dessa tillsätts i elektronik för att förhindra brand när produkter blir varma.<sup>253</sup> I hemmiljöer har dessa ämnen hittats i bland annat damm. De flamskyddsmedel som hittas i damm kommer från elektronik som är vanligt förekommande i hemmet, till exempel TV-apparater.<sup>254</sup> Eftersom kemikaliepolitiken i EU är harmoniserad och medlemsstater till följd av detta inte ensidigt kan förbjuda vissa typer av flamskyddsmedel, innebär detta att utredningen fick överväga ett antal andra potentiella ekonomiska styrmedel.<sup>255</sup>

Utredningen landade slutligen i att den mest verksamma styrningen uppnås genom ett fortsatt arbete för att fler kemikalier ska förbjudas i EU, genom en ökad marknadskontroll samt genom införandet av en kemikalieskatt.<sup>256</sup> Utredningen ansåg dock att en satsning på att få igenom förbud på EU-nivå

---

<sup>251</sup> SOU 2015:30 s. 3.

<sup>252</sup> Ibid s. 61.

<sup>253</sup> SOU 2015:30 s. 108.

<sup>254</sup> Ibid s. 63.

<sup>255</sup> Ibid. 201f.

<sup>256</sup> Ibid s. 210.

skulle vara kostsamt och i slutändan kanske inte generera någon framgång, eftersom övriga medlemsländer kanske inte delar samma vilja att få ämnen förbjudna i EU. Utredningen föreslog därför istället en nationell kemikalieskatt som påskyndar utfasningen av farliga ämnen från svenskt håll. En kemikalieskatt utformad som en punktskatt ansågs ha stor potential att skapa incitament för att minska förekomsten av flamskydd baserat på tidigare framgångsrika kemikalieskatter, där försäljningen av vissa kemiska varor och ämnen minskat till följd av dessa.<sup>257</sup> Många remissinstanser, bland annat Skatteverket, var dock kritiska till en nationell kemikalieskatt och ansåg istället att regleringar på EU-nivå skulle vara mer lämpliga som styrmedel.<sup>258</sup>

Samtidigt som skatten skulle ha en styrande effekt förväntade sig utredningen att den även skulle inbringa 2,4 miljarder kronor i intäkter årligen.<sup>259</sup> Studeras siffrorna för skatten under 2018 går det dock att utläsa att den endast genererade 1,3 miljarder kronor i intäkter året efter att den införts.<sup>260</sup> Regeringen har påpekat att den har för avsikt att göra en utvärdering av skatten eftersom flertalet remissinstanser efterfrågat en sådan.<sup>261</sup> En utvärdering har dock i skrivande stund inte gjorts. Trots detta har skatten höjts tre gånger under perioden 1 januari 2019 – 1 januari 2020. Två av dessa höjningar gjordes i januari och skedde med anledning av att skattebeloppen en gång årligen från och med 2019 omräknas med bakgrund av konsumentprisindex.<sup>262</sup> En av dessa höjningar gjordes dock 1 augusti 2019 och innebar en höjning på 30-35 procent av skattebeloppen för övrig elektronik samt kemikalieskattens maxbelopp.<sup>263</sup>

---

<sup>257</sup> SOU 2015:30 s. 195ff.

<sup>258</sup> Prop. 2016/17:1 323.

<sup>259</sup> SOU 2015:30 s. 21.

<sup>260</sup> Skr. 2018/19:101.

<sup>261</sup> Prop. 2017/18:294 s. 86.

<sup>262</sup> 3a § LSKE; Fi2019/00431/S2 s. 32.

<sup>263</sup> Prop. 2018/19:99 s. 81.

## 5.2 Skattepliktiga varor

Då syftet med kemikalieskatten är att minska förekomsten av farliga flamskyddsmedel i människors hem omfattar skatten varor som är vanligt förekommande i hemmiljöer. Detta innebär att flertalet vitvaror men även annan elektronik så som TV-apparater och laptops omfattas av skatten.<sup>264</sup> För att skatteskyldiga ska kunna få en uppfattning om vilka varor som är skattepliktiga valde regeringen på förslag av utredningen att avgränsa skattepliktiga varor i KN-nummer.<sup>265</sup> Regeringen hänvisade till att utredningen ansett att detta var en lämplig indelning, eftersom den används i många system som är uppbyggda efter unionens kombinerade nomenklatur. Vidare innebär ett sådant färdigt system att eventuell gränsdragningsproblematik som annars kan uppstå om en egen lista tas fram undviks.<sup>266</sup>

Användningen av KN-nummer för avgränsning av vilka varor som är skattepliktiga kritiserades av ett antal tillfrågade remissinstanser. Bland annat Svensk Elektronik och Almega uttalade att en avgränsning i KN-nummer inte är lämplig eftersom de ansåg att skatten på så sätt får en allt för bred omfattning. Många av de KN-nummer som aktualiserar beskattning i kemikalieskatten omfattar varor som även används utanför hemmet, till exempel i diverse arbetsmiljöer. Remissinstanserna ansåg därför att indelningen i KN-nummer var för oprecis och föreslog istället att skatten endast skulle omfatta konsumentvaror.<sup>267</sup> Regeringen ansåg dock att det inte var genomförbart att beskatta varje vara efter hur den de facto används. De KN-nummer som aktualiserar beskattning omfattar elektronik som vanligtvis är förekommande i hemmiljöer. Fördelarna med en indelning utifrån ett redan färdigt system väger upp nackdelarna med att även varor som förekommer i andra miljöer än hemmet beskattas. Vidare såg inte regeringen något problem med att beskatta varor som även används i andra miljöer än hemmiljöer,

---

<sup>264</sup> Prop. 2016/17:1 s. 322.

<sup>265</sup> Se not 235 i detta arbete för en beskrivning av systemet med KN-nummer.

<sup>266</sup> Prop. 2016/17:1 s. 331.

<sup>267</sup> Ibid s. 325 samt 331.

eftersom varorna även i dessa miljöer orsakar farlig spridning av flamskydd som också kan skada människors hälsa.<sup>268</sup>

### 5.3 Beskattning samt avdragsrätt

Som ovan nämnt är samtliga varor som kan hänföras till de KN-nummer som är uppräknade i 3 § LSKE beskattningsgrundande. För varor som ingår i 3 § LSKE punkterna 1-4, 6 och 7 betalas skatt från och med den 1 januari 2020 med elva kronor per kilogram. För resterande varor som är skattepliktiga betalas 163 kronor i skatt per kilogram. Kemikalieskatten på en vara kan dock inte överstiga 448 kronor.<sup>269</sup> Varans vikt multipliceras med den för varan aktuella skattesatsen. Skulle resultatet vara högre än maxbeloppet på 448 kronor justeras det ner för att motsvara maxnivån.<sup>270</sup> Skatten beräknas exklusive mervärdesskatt, vilket innebär att underlaget för mervärdesskatt blir högre än vad det blir för en vara som inte beläggs med kemikalieskatt. Detta medför att priset på en skattepliktig vara ytterligare höjs.<sup>271</sup>

Att storleken på skatten baseras på en varas vikt istället för på mängden kemikalier som varan innehåller ansågs av en del remissinstanser inte vara rimligt, eftersom det då inte är ämnena som beskattas utan varan i sig.<sup>272</sup> Regeringen anförde dock att den valt att utforma beskattningen utifrån varans vikt baserat på en studie i utredningen som fastställt att storleken på en varas kretskort i kategorin övrig elektronik samvarierade med varans totala vikt. Eftersom den största delen av flamskyddsmedel i elektronik går att hitta i kretskort ansåg utredningen att en tyngre vara bör kunna anses innehålla mer flamskyddsmedel än en lättare vara. Samtidigt utgör kretskorten i en vitvara en förhållandevis liten del av den totala vikten, vilket också är anledningen

---

<sup>268</sup> Prop. 2016/17:1 s. 331.

<sup>269</sup> 3 § 2-3 stycket LSKE.

<sup>270</sup> Prop. 2016/17:1 s. 333.

<sup>271</sup> Ibid s. 327.

<sup>272</sup> Ibid s. 329.



till att utredningen ansåg att skattesatsen för vitvaror skulle sättas lägre än för övrig elektronik.<sup>273</sup>

Detta innebär att samtliga varor i huvudregel beläggs med skatt utifrån sin vikt. Kemikalieskatten medger dock avdrag på skatten för varor som innehåller mindre farliga flamskyddsmedel. Genom att tillåta avdrag för mer miljövänliga alternativ får skatten en styrande effekt mot mindre farliga ämnen.<sup>274</sup> För varor som inte innehåller någon additivt tillsatt brom- eller klorförening som utgör en högre andel än 0,1 viktprocent av antingen ett kretskort eller en plastdel som väger 25 gram medges 50 procent avdrag på skatten.<sup>275</sup> Vidare medger kemikalieskatten 90 procents avdrag på skatten om den skattskyldige kan visa att varan inte heller innehåller en reaktivt tillsatt brom- eller klorförening, eller en additivt tillsatt fosforförening under likadana premisser som ovan.<sup>276</sup>

Avdragsrättens utformning i kemikalieskatten har kritiserats ur ett flertal olika hänseenden. Det gäller inte minst faktumet att regeringen låtit avdragsrätten vara avhängig av huruvida ett ämne är tillsatt additivt eller reaktivt.<sup>277</sup> Elektronikbranschen anförde att det inte finns några testmetoder som kan skilja på huruvida ett ämne är additivt eller reaktivt tillsatt. Den lista som bifogats som bilaga till kemikalieskatten med hur de vanligaste flamskydden tillsätts kunde enligt Elektronikbranschen inte ersätta en standardiserad mätmetod.<sup>278</sup> IKEM framförde vidare att en avsaknad av sådana standardiserade mätmetoder kan innebära att Skatteverket inte på ett rättssäkert sätt kan avgöra om ett ämne är tillsatt reaktivt eller inte.<sup>279</sup> Även Skatteverket lyfter fram faktumet att bedömningen av avdragsrätten riskerar

---

<sup>273</sup> Ibid s. 332.

<sup>274</sup> Ibid s. 339.

<sup>275</sup> 4 § 1 stycket LSKE samt 5 § LSKE.

<sup>276</sup> 4 § 2 stycket LSKE samt 6 § LSKE.

<sup>277</sup> Additiva ämnen sitter lösare bundna till materialet som de tillsätts till och riskerar därför i större utsträckning att läcka ut till omgivningen än vad reaktiva ämnen gör. Detta då additiva ämnen, till skillnad från reaktiva, inte är kemiskt förenade med materialet som de blandas i. <https://www.kemi.se/prio-start/kemikalier-i-praktiken/kemikaliegrupper/bromerade-flamskyddsmedel> (hämtat 16-12-19)

<sup>278</sup> Prop. 2016/17:1 s. 335.

<sup>279</sup> Ibid s. 335.

att ske på ett rättsosäkert sätt. I sitt remissvar påpekade Skatteverket att avsaknad av standardiserade mätmetoder medför att avdraget blir beroende av företagens egna mätningar, vilket försvårar en enhetlig bedömning.<sup>280</sup>

Regeringens svar på denna kritik var att det skulle vara för tidskrävande att skapa och bepröva en standardiserad mätmetod.<sup>281</sup> Regeringen hänvisade till promemorian som slog fast att de flesta föreningarna endast kan tillsättas additivt eller reaktivt, samt att de som kan tillsättas på båda sätt i praktiken vanligtvis endast tillsätts på ett sätt. Regeringen ansåg att en kompletterande lista över de vanligaste föreningarna och hur dessa vanligtvis tillsätts räckte som utgångspunkt vid bedömningen. Detta eftersom det utifrån ovan nämnda i de flesta fall inte hade behövt göras någon mätning av hur ämnet är tillsatt ändå.<sup>282</sup>

IKEM påpekade att definitionen i kemikalieskatten av vad som anses vara en ”reaktivt tillsatt förening” kunde vara problematisk. En reaktivt tillsatt förening definieras i kemikalieskatten som ”*en förening som är bunden till en stabil polymer genom en kemisk reaktion och bildar kovalenta bindningar*”.<sup>283</sup> IKEM poängterade att ett ämne med kovalent bindning inte per automatik behöver vara hårt bundet. Det finns enligt IKEM även exempel på icke-kovalenta bindningar som är starkare än kovalenta.<sup>284</sup> EHL anförde att avdragsrätten felaktigt inriktats på ämnens tekniska egenskaper istället för deras miljö- och hälsoegenskaper.<sup>285</sup>

Till skillnad från IKEM ansåg dock regeringen att det vore mer rättsosäkert att göra en bedömning utifrån varje ämnes miljö- och hälsoegenskaper, istället för utifrån om ett ämne är tillsatt additivt eller reaktivt. Regeringen var av åsikten att de studier som skulle krävas för att ta reda på ett ämnes miljö- och hälsoegenskaper skulle vara för omfattande, samtidigt som de skulle

---

<sup>280</sup> Prop. 2016/17:1 s. 334.

<sup>281</sup> Ibid s. 342.

<sup>282</sup> Ibid s. 343.

<sup>283</sup> 2 § sjätte strecksatsen LSKE.

<sup>284</sup> Prop. 2016/17:1 s. 335.

<sup>285</sup> Ibid s. 337.

medföra ett större subjektivt bedömningsmoment än den föreslagna regleringen. Även om regeringen erkände att det fanns skillnader mellan olika ämnen anslöt den sig till utredningens slutsats att additivt tillsatta ämnen rent generellt frigörs lättare. Avdragsrätten för dessa varor skulle därför vara begränsad, eftersom de riskerade att utsätta människor för större exponering av flamskydd.<sup>286</sup>

Liknande kritik riktades även mot att hela grupper av ämnen beskattades. Elektronikbranschen påpekade att det inom varje grupp av flamskyddsmedel som består av brom, klor eller fosfor finns alternativ som är bättre och sämre. Att dra alla över en kam och därmed beskatta såväl dåliga som bra alternativ skulle enligt Elektronikbranschen vara till nackdel för företag som redan tagit fram elektronik som innehåller bättre ämnen.<sup>287</sup> Hewlett-Packard påpekade även att många flamskyddsmedel som inte innehåller brom, klor eller fosfor inte är rekommenderade som alternativ men ändå åtnjuter en skatterabatt i kemikalieskatten samtidigt som ämnen som utgör bra substitut, särskilt vissa fosforbaserade flamskydd, beläggs med skatt.<sup>288</sup>

Regeringen erkände att det absolut finns fördelar med att beskatta individuella ämnen istället för hela grupper. En sådan beskattning skulle göra det lätt att se vilka ämnen som beskattas samt tillåta en anpassning av skattenivåer efter farligheten i varje ämne. Dock ansåg regeringen att det var precis lika tydligt att beskatta en hel ämnesgrupp. En beskattning utifrån farligheten i varje enskilt ämne skulle dessutom kräva för omfattande undersökningar enligt regeringen. Vidare påpekade regeringen att utredningen kommit fram till att många ämnen är alldeles för dåligt studerade för att det ska gå att säga något om farligheten i alla flamskydd som används.<sup>289</sup>

Regeringen såg även att en beskattning utifrån individuella ämnen riskerade att leda till att falsk substitution skulle kunna uppstå. Genom att göra små

---

<sup>286</sup> Prop. 2016/17:1 s. 340.

<sup>287</sup> Ibid s. 324.

<sup>288</sup> Ibid s. 338.

<sup>289</sup> Ibid s. 340.

ändringar i den molekylära uppbyggnaden av ämnena skulle företag kunna undgå beskattning om ett farligt ämne byts ut mot ett närbesläktat ämne som inte beskattas, men som har potential att vara lika farligt.<sup>290</sup> Regeringen uppmärksammade även den kritik som riktats mot att fosforbaserade flamskydd beskattas på samma nivå som brom- och klorbaserade. Trots att fosfor betraktas som ett bättre alternativ till brom- eller klorföreningar ansåg regeringen att fosforbaserade flamskydd inte kunde undantas, eftersom det finns additivt tillsatta fosforbaserade flamskyddsmedel som inte är opproblematiske ur ett hälso- och miljöperspektiv.<sup>291</sup>

För att ha rätt till avdrag behöver en vara dock inte vara helt fri från brom- klor- eller fosforföreningar. Företag kan även medges avdrag om flamskyddsmedlet inte utgör mer än 0,1 viktprocent av ett kretskort eller 25 gram av en plastdel på varan. Många remissinstanser ställde sig dock kritiska till att det även här saknas en standardiserad mätmetod för hur halten av ett ämne ska mätas. Svensk handel, Teknikföretagen, CECED och EHL ansåg att listan i kemikalieskatten inte kunde ersätta standardiserade mätmetoder för att Skatteverket på ett adekvat sätt ska kunna göra en rättssäker bedömning av om rätt skatt betalas.<sup>292</sup> På denna kritik svarade regeringen att den inte såg något problem med att använda icke-standardiserade mätmetoder om det saknades standardiserade sådana.<sup>293</sup>

Remissinstanserna hade även anmärkningar på att utredningen föreslagit att de två nivåerna för avdragsrätt skulle vara 50 procent respektive 75 procent. Detta skulle enligt remissinstanserna minska den styrande effekten av kemikalieskatten eftersom en skattskyldig trots det högsta avdraget alltid skulle vara tvungen att betala 25 procent skatt på en vara.<sup>294</sup> Den högre avdragsnivån justerades senare till 90 procent, dock vidhöll regeringen att det inte skulle gå att göra 100 procent avdrag på skatten.<sup>295</sup> Valet att inte medge

---

<sup>290</sup> Ibid s. 340.

<sup>291</sup> Ibid s. 341.

<sup>292</sup> Prop 2016/17:1 s. 336f.

<sup>293</sup> Ibid s. 343.

<sup>294</sup> Prop. 2016/17:1 s. 335f.

<sup>295</sup> Ibid s. 341.

fullt avdrag baserades på den bedömning som utredningen gjort i frågan. Denna hade resonerat att fullt avdrag inte skulle tillåtas trots att övriga flamskyddsmedel, till exempel inorganiska flamskyddsmedel, uppvisat en mindre påverkan på miljö och hälsa. Detta eftersom det enligt utredningen inte finns flamskydd som är helt ofarliga.<sup>296</sup> Som stöd för denna uppfattning hänvisade utredningen till en studie där EPA i USA undersökte möjliga alternativ till decaBDE, ett vanligt förekommande additivt tillsatt flamskydd. I studien drog EPA slutsatsen att samtliga alternativ är mer eller mindre farliga för miljö och hälsa.<sup>297</sup>

Den studie som regeringen hänvisar till innehåller även tabeller över farligheten av de ämnen som studerats, vilket i sammanhanget av kemikalieskattens avdragsrätt är intressanta att titta på. Bis(hexaklorocyclopentadieno) Cyclooktan<sup>298</sup> är ett bromerat additivt tillsatt flamskydd som i enlighet med kemikalieskatten inte ger rätt till avdrag om ämnet utgör mer än 0,1 viktprocent av en varas kretskort eller plastdel om 25 gram. Däremot skulle användandet av Tetrabromobisfenol A Bis (2,3-dibromopropyl) eter,<sup>299</sup> vilket enligt listan i kemikalieskatten tillsätts reaktivt, berättiga ett företag 50 procent i avdrag på den aktuella varan. Detta trots att ämnena enligt studien i stort sett är likvärdiga vad gäller farlighet. I vissa aspekter är dessutom Tetrabromobisfenol A Bis (2,3-dibromopropyl) eter skadligare. I studien framgår att exponering för Bis(hexaklorocyclopentadieno) Cyclooktan bland annat innebär en mycket låg risk för påverkan på en människas fortplantningsförmåga samt utveckling, medan motsvarande risk för detta med det reaktivt tillsatta Tetrabromobisfenol A Bis (2,3-dibromopropyl) eter är medelhög.<sup>300</sup>

---

<sup>296</sup> Ibid s. 341.

<sup>297</sup> Ibid s. 341.

<sup>298</sup> CAS-nummer 13560-89-9.

<sup>299</sup> CAS-nummer 21850-44-2.

<sup>300</sup> EPA (2014) s. VII.

## 5.4 Skattskyldiga

Skattskyldiga för skatten är de som på ett yrkesmässigt sätt tillverkar, för in, tar emot eller importerar skattepliktiga varor.<sup>301</sup> Definitionen av vad som utgör yrkesmässig aktivitet i kemikalieskatten har satts tämligen brett och omfattar juridiska personer samt fysiska personer som inte utför aktiviteten för sin eller sin familjs personliga bruk.<sup>302</sup> Skatten ska som huvudregel betalas in vid tillverkning, införsel, mottagande och import av varan till Sverige.<sup>303</sup> Kemikalieskatten tillåter dock att företag godkänns som lagerhållare och registrerade mottagare, vilket föranleder särskilda regler om beskattningstidpunkt.<sup>304</sup>

Den nuvarande regleringen av kemikalieskatten har fått kritik för faktumet att utländska e-handlare som säljer varor direkt till slutkonsument undgår beskattning.<sup>305</sup> Detta medförde att Sverige anmäldes till kommissionen då undantaget enligt anmälaren potentiellt kan utgöra statligt stöd. Med anledning av den kritik som riktats mot att utländska e-handlare inte omfattades av skattskyldighet tog finansdepartementet i oktober 2019 fram en promemoria med förslag på hur utländska e-handlare kunde beskattas. Förslaget innebär att e-handlare ska vara skattskyldiga för varor som de säljer till svenska konsumenter om företagets årliga försäljning uppgår till 100 000 kronor.<sup>306</sup>

Promemorian noterade dock ett flertal aspekter av en sådan beskattning som kunde vara problematiska. Dels skulle en sådan beskattning kräva att utländska företag sätter sig in i en svensk nationell punktskatt för att kunna deklarerat rätt. Skatteverket hade därför vid ett införande behövt kontakta samtliga utländska säljare som bedriver e-handel mot svenska konsumenter för att informera om att de kan bli skattskyldiga.<sup>307</sup> Vidare skulle det enligt

---

<sup>301</sup> 8-9 §§ LSKE.

<sup>302</sup> 2 § åttonde strecksatsen LSKE.

<sup>303</sup> 12 § LSKE.

<sup>304</sup> 10-10a §§ LSKE.

<sup>305</sup> Ibid. 349.

<sup>306</sup> Fi2019/03580/S2 s. 2.

<sup>307</sup> Ibid s. 20f.

promemorian bli svårt för Skatteverket att upprätthålla beskattningen. Vid import av varor från tredje land deklarerar varor oavsett om tull utgår på dessa eller inte, vilket gör att det är lättare att kontrollera försäljning. Vid import från ett annat EU-land finns inte denna möjlighet. Det finns inte heller något motsvarande system likt EMCS som kan användas.<sup>308</sup> I praktiken innebär detta att Skatteverket inte kommer att kunna kontrollera huruvida en utländsk e-handlare sålt en skattepliktig vara till en svensk konsument.<sup>309</sup>

Som en alternativ lösning till den bristande kontrollmöjligheten uppger promemorian att konsumenter istället kan beskattas. Detta skulle dock inte lösa problemet med kontroll av skatten, eftersom fysiska personer till skillnad från företag inte har en bokföring som Skatteverket kan kontrollera köp mot. Vidare skulle det enligt promemorian vara svårt för en vanlig konsument att framgångsrikt kunna kräva några eventuella avdrag. Konsumenten skulle åläggas ansvaret att läsa in sig på en varas kemikalieinnehåll, vilket enligt promemorian inte är lämpligt då det skulle begränsa konsumentens möjlighet till avdrag och även förringa den styrande effekten av kemikalieskatten.<sup>310</sup>

Det går enligt promemorian inte heller att garantera genomdrivandet av skatten. Om en utländsk e-handlare skulle vägra att betala in skatt eller Skatteverket skulle vilja göra en revision av företaget skulle hjälp behöva sökas hos utländska beskattningsmyndigheter. Detta försvåras av att intresset att beskatta i denna situation är ensidigt, till skillnad från vid harmoniserade punktskatter där båda länder oftast har ett intresse av att hjälpa varandra. Möjlighet till samarbete i diverse skattefrågor mellan länderna möjliggörs dock genom direktiv 2011/16/EU.<sup>311</sup>

## 5.5 Kemikalieskatten och statsstöd

I förarbetena till kemikalieskatten var ett antal remissinstanser inställda på att

---

<sup>308</sup> Excise Movement and Control System (EMCS) möjliggör kontroll av varor som omfattas av harmoniserade punktskatter.

<sup>309</sup> Fi2019/03580/S2 s. 21.

<sup>310</sup> Ibid s. 22.

<sup>311</sup> Fi2019/03580/S2 s. 21.

även andra statsstöd utöver undantaget för utländska e-handlare kunde föreligga.<sup>312</sup> I doktrin har Rendahl uttryckt att statsstödsreglerna över lag bör beaktas vid tillämpningen av kemikalieskatten. Detta eftersom den styrande effekten av punktskatter som kemikalieskatten enligt Rendahl ligger i att vissa varor prissätts högre, med målet att minska konsumtionen av dessa. Rendahl menar att kemikalieskatten av denna anledning närmare behöver prövas mot statsstödsreglerna, eftersom sådana regleringar riskera att påverka konkurrenssituationen på marknaden genom att varor som inte omfattas av skatten gynnas.<sup>313</sup>

Regeringen ansåg dock att remissinstanserna inte hade fog för sin oro, då skatten enligt regeringen inte medförde någon form av selektivitet. Urvalet av vilka varor som beskattas skedde enligt regeringen på objektiva och icke-diskriminerande kriterier baserat på kemikalieskattens syfte. Vad gäller särskilt uppfattningen att ett statligt stöd skulle föreligga för utländska e-handlare uttalade regeringen att endast den anledningen att utländska e-handlare av administrativa skäl inte omfattas av kemikalieskatten inte gör undantaget selektivt. Regeringen ansåg därför att det inte fanns anledning att anmäla kemikalieskatten som ett statligt stöd till kommissionen.<sup>314</sup>

---

<sup>312</sup> Prop. 2016/17:1 s. 356.

<sup>313</sup> Rendahl (2017) s. 380f.

<sup>314</sup> Prop. 2016/17:1 s.357.



# 6 Avslutande reflektioner

## 6.1 Inledning

I detta avsnitt sammanfattas vad som framkommit om miljöskatter ur såväl ett svenskt perspektiv som ett EU-rättsligt, samt vad som krävs för att rekvisiten i artikel 107.1 FEUF ska vara uppfyllda, särskilt selektivitetskriteriet. Vidare görs en analys av gällande rätt vad gäller de krav som EU:s statsstödsregler uppställer på miljöskatter rent generellt, men också av kemikalieskatten och dess förenlighet med EU:s statsstödsregler.

## 6.2 Utgör miljöskatter hållbar skattelagstiftning?

Det är föga förvånande att miljöskatterna i Sverige har ökat i antal sen den stora skattereformen på 1990-talet. De fördelar som den svenska lagstiftaren ser med dessa skatter är inte svåra att missa. Miljöföreningar och produkter som är skadliga för människors hälsa är sällan något som marknaden själv är villig att prissätta, även om fler och fler konsumenter och företag börjar få upp ögonen för mer hållbara alternativ. Genom att använda skattesystemet för att driva igenom den svenska miljöpolitiken kan lagstiftaren effektivare och snabbare styra bort konsumenter och företag från miljöförstörande varor och tjänster.

Samtidigt är det inte bara den styrande effekten av miljöskatter som gör dem attraktiva för lagstiftare att använda. Utöver att styra bort från miljöfarliga produkter förväntas de generellt även inbringa intäkter till statskassan. Detta duala syfte medför fördelar för lagstiftaren även på andra områden i politiken än den miljöpolitiska. Om en miljöskatt används vid en grön skatteväxling möjliggör detta för lagstiftaren att kunna visa upp att denne vidtar åtgärder för att stoppa miljöförstöring, samtidigt som en sänkning av inkomstskatten kan ske. Lika mycket skatteintäkter som före den gröna skatteväxlingen

förväntas genereras, men eftersom de flesta miljöskatter är punktskatter och beskattning således sker indirekt blir ett skatteuttag inte lika uppenbart som vid inkomstbeskattning. Lagstiftaren lyckas med en miljöskatt vinna två politiska poäng, utan att skatteuttaget i praktiken egentligen förändras.

Fördelarna kan vara många, men det innebär inte att miljöskatter är helt oproblematiske. I doktrin har det uttryckts att lagstiftaren inte bör förlita sig allt för mycket på gröna skatteväxlingar eftersom poängen med en miljöskatt är att intäkterna från den ska minska i takt med att fler väljer miljövänligare alternativ som medför lägre skatt. Är det då verkligen lämpligt att gång på gång låta skatter som oundvikligen medför en minskning av skatteintäkter ersätta en så pass stabil inkomst för statskassan som inkomstskatten? Om miljöskatterna inte inbringar de förväntade intäkterna innebär det troligtvis att färre miljöfarliga varor säljs än vad lagstiftaren förväntat sig, vilket är syftet med miljöskatten från första början. Skattens andra syfte, det fiskala, förfelas dock eftersom den misslyckats att inbringa så pass mycket intäkter som lagstiftaren ansett vara behövligt.

Detta var till exempel vad som hände med kemikalieskatten. Regeringen hade räknat med en årlig intäkt på 2,4 miljarder kronor. Efter att ha utvärderat siffrorna för 2018 visade det sig att kemikalieskatten inbringat ca 1 miljard mindre än förväntat. Detta resulterade i att en extrahöjning genomfördes 1 augusti 2019. Gjordes verkligen höjningen för att få till en allt tuffare styrning bort från hälsofarliga varor, eller var det för att skatten inte levde upp till de förväntade intäkterna? Eftersom en utvärdering av skatten inte gjorts än skulle lagstiftaren omöjligt kunna veta om de låga intäkterna beror på att företag effektivt redan styrt bort försäljning från miljöfarliga varor eller på att skatten inte är tuff nog. Är det verkligen lämpligt att göra en markant höjning av en miljöskatts skattebelopp utan att dessförinnan utvärdera dess effektivitet?

## **6.3 Harmoniserade miljöskatter – svåruppnåeligt drömtillstånd?**

Att EU utöver sin frihandel även har som mål att främja en hållbar utveckling syns inte minst i de många direktiv och förordningar i EU-rätten som berör motverkandet av diverse miljö- och hälsoproblem. För kemikalieområdet finns Reach-förordningen som har ett övergripande syfte att reglera de kemikalier som cirkulerar på marknaden, samt RoHS-direktivet som specifikt inriktar sig på att förbjuda farliga ämnen i elektronik. Harmoniserade miljöskatter lyser å andra sidan i det stora hela med sin frånvaro. Utöver energiskattedirektivet har det under de senaste nästan 20 åren inte instiftats några nya skatter på EU-nivå som även har ett miljöskyddande syfte.

Anledningen till detta torde bland annat vara det högt ställda kravet på röster i rådet. Precis som tidigare nämnt är marknaden sällan redo att ta ansvar för den miljöförstöring som den orsakar, vilket medlemsstaterna förmodligen är medvetna om. Harmonisering av skatter är dessutom ett väldigt känsligt ämne, eftersom det innebär att medlemsstater måste göra avkall på självbestämmanderätten över sina skattesystem. Samtidigt kräver vår tid att miljöåtgärder görs. Genom att upprätthålla ett krav på enhällighet vid lagstiftningsförfarandet har hållbarhetsarbetet stagnerat. Kommissionen har påpekat att till och med energiskattedirektivet haltar efter vad gäller de miljömål som lagen ämnar att uppnå på grund av kravet på enhällighet i rådet, då skatten på grund av detta inte utvecklats i takt med resten av EU:s miljöpolitik.

## **6.4 Förutsättningar för att miljöskatter inte ska utgöra statsstöd**

Det är inte svårt att se varför kommissionen är kritisk till att fler åtgärder inte har tagits på miljöskatteområdet av medlemsstaterna, vilket kanske medför att nationella miljöskatter betraktas som ett välkommet inslag. Samtidigt är miljöskatter som fattats ensidigt av miljömedvetna medlemsstater ur ett EU-rättsligt perspektiv en utmaning. Eftersom miljöskatter ofta ämnar att styra

bort konsumtion från miljöfarlig verksamhet innebär detta ofta i praktiken att varor som är mindre miljöfarliga åtnjuter diverse skattelättnader eller befrielser från en miljöskatt. Hela vitsen med miljöskatter är att frångå en likabehandling av varor genom att gynna vissa andra, vilket helt går emot grundtanken med statsstödsreglerna som ämnar att upprätthålla konkurrensneutralitet och trots allt ingår i EU:s ramverk. Precis som Monsenego uttrycker det följer miljöskatter och statsstödsreglerna inte samma logik vilket gör att det blir något av en konst för medlemsstater att försöka utforma nationella miljöskatter på ett sätt som gör att de inte strider mot EU:s statsstödsregler.

För miljöskatternas del är det inte svårt att visa att en nedsättning utgör ett stöd, eftersom kraven för att ett stöd ska föreligga är att det rör sig om en ekonomisk fördel som verksamheten inte hade erhållit utan statligt ingripande, vilket en skattenedsättning är ett praktexempel på. Huruvida ett sådant stöd är förbjudet eller inte avgörs i det stora hela genom att pröva skatten mot selektivitetskriteriet i artikel 107.1 FEUF. Detta eftersom övriga rekvisit vid skattenedsättningar och skattebefrielser vanligtvis är uppfyllda. Hur denna bedömning görs kan därför helt förändra utgången i ett statsstödsärende.

### **6.4.1 Selektivitetskriteriet och miljöskatter**

Innan selektivitetskriteriets analysmetod närmare undersöks måste först kravet på att ett företag ska vara mottagare analyseras, eftersom detta tidigare betraktas som lite av ett frågetecken vad gäller punktskatter. I brist på vägledande praxis menade Englisch utifrån ett mål om mervärdesskatt att mottagaren vid punktskatter bör anses vara den effektiva mottagaren, vilket i hans ögon mycket väl kunde vara slutkonsumenten. Detta förhållande torde dock i det stora hela ha klarlagts i och med målet *Ryanair/Aer Lingus*. I målet uttalades att hela mellanskillnaden av återkravet skulle betalas tillbaka av de som mottagit stödet, även om en övervältring av skatten delvis eller helt kan ha skett till slutkonsumenten. Det är således mottagande av stödet som ska

beaktas, inte den ekonomiska nyttan. Troligtvis innebär detta för frågan om vem som är mottagare vid en punktskatt att huruvida en övervältring skett inte har någon betydelse, utan att företagen som mottagit en skattenedsättning eller skattebefrielse är att anse som mottagare av stödet.

Även selektivitetskriteriets analysmetod är en aningen annorlunda när nedsättningar eller befrielser av punktskatter så som miljöskatter prövas. Normalbeskattningen här ligger i själva punktskatten och inte i ett större övergripande skattesystem såsom bolagsskattesystemet. För punktskatter som oftast redan har ett tämligen begränsat referenssystem kan ett referenssystem som har utformats för snävt i sig vara selektivt om det utformas på ett uppenbart godtyckligt sätt genom att verksamheter som egentligen skulle ha ingått i referenssystemet undantas. I *British Aggregates* kom EUD fram till att referenssystemet utformats för snävt eftersom endast vissa typer av ballast träffades medan andra typer som också orsakade miljöskador inte omfattades av skattens tillämpningsområde. Det var även i *British Aggregates* som tribunalen fick svidande kritik från EUD, eftersom dess liberala hållning till medlemsstaternas självbestämmanderätt enligt EUD hade lett till felaktig rättstillämpning från tribunalens sida. Tribunalen menade att medlemsstaterna själva var fria att välja vilka varor som skulle omfattas respektive inte omfattas av en miljöskatt och att detta inte gjorde undantaget selektivt. En sådan bedömning ansågs av EUD förfela hela selektivitetskriteriet eftersom en bedömning endast grundad på skattens syfte istället för dess effekt skulle innebära att verksamheter som mottar en skattemässig fördel aldrig skulle kunna vara jämförbara med företag som inte mottar fördelen.

Huruvida undantag baserade på miljömål befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation med andra som omfattas av skatten har i tidigare praxis haft varierande genomslag. I det återförvisade *British Aggregates* beaktade tribunalen miljösyftet redan i steg två, där naturlig ballast och de undantagna typerna av ballast ansågs som jämförbara utifrån lagens miljösyfte. De sistnämnda kunde användas som ersättningsmaterial till den förstnämnda och

skulle därmed egentligen ha beskattats, vilket gjorde att de ansågs utgöra ett undantag från referenssystemet. I *NOx* hänvisade EUD dock inte till några miljösyften när den ansåg att särbehandling förelåg eftersom större företag tilldelades gratis utsläppsrätter samt kunde undgå böter genom att köpa utsläppsrätter av varandra, medan mindre företag inte hade samma möjlighet. Här ansågs den jämförbara situationen föreligga redan på premissen ”företag”. En lika bred tolkning gjorde EUD i *Ryanair/Aer Lingus* när den sa att den lägre skatten var selektiv, eftersom den gynnade flygbolag som flög kortare sträckor jämför med flygbolag som flög längre.

Vad gäller eventuella miljöändamål har EUD i tidigare praxis istället valt att beakta dessa i steg tre av analysmetoden, där en selektiv åtgärd kan motiveras med hänsyn till systemets art och allmänna karaktär. En åtgärd kan rättfärdigas om den har sitt ursprung i de grundläggande principerna i det aktuella referenssystemet, eller om den är en konsekvens av systemets mekanismer och därför behövs för att det ska fungera. I praxis framgår dock att detta ska tolkas mycket restriktivt, vilket går att se både i *British Aggregates* och *NOx*, där EUD påpekade att miljömål inte automatiskt medför att åtgärder inte är selektiva. Inte ens det objektiva kriteriet om 20 megawattimmar som krävdes för att få gratis utsläppsrätter kunde vara del av ett system som bygger på att minska utsläpp på grund av den höga halten av utsläpp som de berörda anläggningarna genererade. Vidare har EUD i tidigare praxis uttryckt i *C-159/01 Kommissionen mot Nederländerna* att medlemsstater har bevisbördan för att ett undantag kan rättfärdigas på denna grund. EUD var till och med beredd att erkänna att nedsättningen av mineralavgiften var rimlig men det bristande vetenskapliga underlaget gjorde att undantaget inte kunde rättfärdigas med anledning av systemets art eller funktion.

Utifrån det som sagts ovan skulle det gå att säga att EUD i praxis ansett att selektivitet föreligger om ett undantag görs från referenssystemet för företag som befinner sig i en faktiskt och rättslig jämförbar situation. Denna jämförbara situation har tidigare inte allt för sällan tolkats väldigt brett, till

exempel i *NOx* och *Ryanir/Aer Lingus*. Om ett undantag föreligger kan detta ändå undgå att betraktas som selektivt om det kan motiveras med anledning av systemets art eller allmänna systematik.

Så skulle bedömningen för selektivitetskriteriets analysmetod ha kunnat se ut, om det inte vore för ANGED-målen. Dessa mål innebär att den tidigare tämligen begränsade hänsyn som EUD haft gentemot miljösyften vid skattenedsättningar förpassats till det förflutna. I ANGED-målen betonade EUD medlemsstaternas självbestämmanderätt samt syftet med lagen vid bedömningen av om ett undantag från referenssystemet förelåg. Eftersom skatten var utformad efter storleken på en anläggning och större anläggningar medförde större miljöpåverkan, ansåg EUD att lagen syftade till att skilja på anläggningar med större miljöpåverkan från dem med mindre miljöpåverkan. Mot bakgrund av skattens miljöskyddande syfte ansåg EUD att mindre anläggningar som undantogs från beskattning inte var i en faktisk och rättslig jämförbar situation med de större anläggningar som beskattades. EUD tog således hänsyn till miljöändamål redan i steg två av analysmetoden, vilket den inte gjort tidigare. Även bevisbördan luckrades upp i EUD när den uttalade att undantaget för handelsanläggningar som delvis undantogs från beskattning kunde rättfärdigas om nationella domstolar avgjorde att de var mer miljövänliga än de som beskattades fullt ut. Samtidigt var EUD bekväm med att göra en sådan bedömning gällande tröskelvärdet för mindre handelsanläggningar.

Det är därför inte svårt att förstå den kritik som Loewenthal riktat mot dessa mål. Att EUD redan i steg två i metoden väljer att beakta miljöändamål är exempellöst från EUD:s sida. Eftersom EUD redan beaktat miljömål i metodens andra steg gjordes inte heller någon proportionalitetsbedömning av trösklarna i målet. Från att ha varit mycket restriktiv med att överhuvudtaget beakta bakomliggande syften med skatten i steg tre, är nu miljöpåverkan så pass avgörande att den används som motivering till att åtgärder inte anses selektiva i steg två. Det är möjligt att utgången i målet är en konsekvens av att skador på miljö och hälsa har börjat tas på större allvar än vad de tidigare

gjort, vilket också kan vara en positiv utveckling. Samtidigt påpekade Ismer och Piotrowski att skatten egentligen inte haft ett tydligt miljöskyddande syfte och att EUD med målet kan ha öppnat upp för att andra ändamål än miljöskydd bedöms på samma sätt som i ANGED-målen.

En sådan rättsutveckling klingar mot bakgrund av detta inte rätt, oavsett hur bra den är ur ett miljöskyddsperspektiv. Om bakomliggande miljöändamål redan skulle kunna beaktas i steg två, vilken funktion fyller då steg tre? Vidare, gör inte EUD fel i att den i steg två utgår ifrån ändamålet med åtgärden istället för dess effekt? En sådan ändamålsenlig tillämpning av selektivitetskriteriet skulle innebära att en nedsättning av en miljöskatt som gjorts med bakgrund av skattens miljöändamål aldrig skulle kunna vara selektiv. EUD verkar i ANGED-målen ha gjort en helomvändning och gjort en bedömning som liknar den tribunalen gjorde i British Aggregates tio år tidigare och som tribunalen dessutom blev tillrättavisad av EUD för. Konsekvensen av detta nya förhållningssätt är att medlemsstater tillåts utforma mer djärva miljöskatter, vilket förvisso är positivt för utvecklandet av miljöpolitiken i EU, eftersom arbetet med att ta fram harmoniserade miljöskatter som nämnt i avsnitt 6.3 i princip stått stilla i snart två decennier. En sådan utveckling bör dock inte ske på bekostnad av konkurrensrätten genom ett urholkande av EU:s statsstödsregler.

Frågan är om EUD kommer att upprätthålla denna hållning i framtida liknande mål. Om kommissionens beslut gällande den danska fettskatten studeras framgår det att kommissionen inte använt sig av detta nya förhållningssätt vid selektivitetsbedömningen. Till exempel hade kommissionen med denna metod kunnat förklara undantaget från beskattning av varor med en fetthalt om mindre än 2,3 procent som icke-selektivt redan i steg två, eftersom dessa inte ansågs lika hälsofarliga som varor med högre halt mättat fett. Istället för att säga att Danmark ämnat att skilja åt varor med mer mättat fett från de med mindre och att varorna därför inte befann sig i samma rättsliga och faktiska situation ansåg kommissionen att undantaget var selektivt vid ett första påseende. Kommissionen ansåg dock att undantaget



kunde rättfärdigas med anledning av referenssystemets logik, vilket är i linje med hur metoden använts innan ANGED-målen. Detta innebär att EUD:s nya förhållningssätt till metoden inte fått gehör än hos kommissionen. ANGED-målen är dock tämligen nya och kan trots kommissionens ovilja att använda den nya analysmetoden anses utgöra ett paradigmskifte i statsstödspraxis.

## **6.5 Medför kemikalieskatten någon problematik i svensk rätt?**

Av det som framgått i detta arbete är det inte svårt att se varför kemikalieskatten mottagit den mängd kritik som den har fått. Även om kemikalieskatten mycket väl kan bidra till positiva effekter på människors hälsa innehåller den ändå ett antal problematiska aspekter som inte går att blunda för. Skatten orsakar en gränsdragningsproblematik genom att det inte finns några standardiserade mätmetoder att utgå ifrån. Regeringen har i förarbeten uttryckt att bilagan till kemikalieskatten med en lista över hur de vanligaste flamskyddsmedlen tillsätts är ett godtagbart alternativ till standardiserade mätmetoder.

Till viss del går det att förstå hur regeringen resonerat. Det är lättare att ta fram en lista över hur ämnen vanligtvis tillsätts än att ta fram en särskild mätmetod, speciellt om det är som regeringen säger att de flesta ämnen endast kan tillsättas på ett visst sätt. Även om listan är gångbar för de flesta ämnen medför dess stelbenthet fortfarande en viss rättsosäkerhet. Det måste fortfarande erbjudas standardiserade mätmetoder för de företag som använder ämnen som kan tillsättas både additivt och reaktivt, även om de i praktiken oftast tillsätts på ett särskilt sätt. Ofta är inte detsamma som alltid. Ett land bör inte ha en lagstiftning där en skattskyldig beläggs med bördan att bevisa rätt till avdrag utan att ges ordentliga verktyg för hur detta ska bevisas. Kritiken mot avsaknad av standardiserade mätmetoder gäller även den tröskel på 0,1 viktprocent som en vara får innehålla av dem ämnen som inte ger rätt till avdrag.

Den rättsosäkerhet som avdragsrätten i kemikalieskatten medför utan standardiserade mätmetoder är intressant mot bakgrund av hur regeringen resonerade när användandet av KN-nummer ifrågasattes. Då var regeringen noga med att påpeka att en klassificering av skattskyldighet utifrån ett färdigt system så som KN-nummer istället för att skapa en egen lista var bra, eftersom den förhindrade gränsdragningsproblematik avseende vilka varor som omfattades av kemikalieskatten. Den rättssäkerhet som regeringen stoltserade med att ett färdigt system skulle medföra verkar inte vara något som smittat av sig på avdragsrätten. Genom att göra avdragsrätten avhängig av företagens egna mätmetoder lämnas företag men också Skatteverket att själva försöka reda ut när bevisbördan för avdragsrätt kan anses uppfyllt av ett företag, vilket klingar lite väl rättsosäkert för en skattelag.

## **6.6 Utgör någon aspekt av kemikalieskatten statligt stöd?**

I förarbetena till kemikalieskatten uttryckte ett antal remissinstanser att undantaget för utländska e-handlare som säljer varor direkt till svenska konsumenter utgjorde ett statligt stöd, vilket sedermera ledde till att åtgärden anmäldes till kommissionen. Frågan är dock om anmälan i denna aspekt kan nå framgång. En av grundförutsättningarna för statsstöd är att stödet måste gynna inhemska verksamheter. I en situation där uteslutande utländska e-handlare utan något fast driftställe i Sverige som gynnas blir det svårt på basis av detta att se hur undantaget kan utgöra ett statsstöd. Det ska dock passas på att riktas kritik mot förslaget om att börja beskatta dessa utländska e-handlare, eftersom det inte finns något sätt att kontrollera dessa försäljningar på. Om förslaget genomförs skulle det troligtvis tjäna mer som en skenbestämmelse ämnad att göra dem som kritiserade undantaget nöjda, än vad det faktiskt skulle verka som underlag för seriös beskattning.

Med det sagt innebär inte detta att det inte finns andra omständigheter i kemikalieskatten som eventuellt kan utgöra förbjudna statsstöd. Ett exempel på detta är vilka ämnen som medför rätt till avdrag. I enlighet med rekvisiten

i artikel 107.1 FEUF innebär nedsättningar och befrielser från skatter ett utgivande av statliga medel som är till fördel för mottagaren. Avdragsrätten hotar vidare att snedvrیدا konkurrensen och att påverka gränshandeln mellan medlemsländerna, eftersom den medför incitament att tillverka och sälja miljövänliga varor som på grund av kemikalieskatten kommer ha ett lägre slutligt pris än varor som inte anpassats till kemikalieskatten. Då en sådan anpassning inte kommer ske i resten av EU:s medlemsstater kommer utländska varor fortfarande innehålla ämnen som medför hög kemikalieskatt, vilket gör att svenska företag kan komma att hellre köpa svensktillverkade varor vars kemikalieinnehåll medför lägre skatt.

Frågan huruvida systemet för avdragsrätt innehåller element av statsstöd avgörs dock främst utifrån om det är selektivt. I detta fall är det tämligen tydligt att referenssystemet utgörs av den skatt som företag utan avdragsrätten skulle ha betalat. Eftersom kemikalieskatten innehåller två avdragsnivåer som båda två potentiellt är selektiva innebär avdragsrätten att stöd kan föreligga ur ett flertal aspekter. Delvis rör det sig om de ämnen som kvalificerar en vara för 90 procent avdrag på skatten. Dessa mottar en fördelaktig behandling både gentemot ämnen som medför full beskattning, men också gentemot dem som medför avdrag på 50 procent. Vidare mottar de ämnen som medför 50 procent avdragsrätt en fördelaktigare behandling i förhållande till dem som beskattas fullt ut. En fördelaktigare skattemässig behandling i kemikalieskatten existerar således i lager.

Den stora frågan efter ANGED-målen är dock om varor som innehåller ämnen som medför avdragsrätt befinner sig i samma jämförbara situation som de som genererar full beskattning. Utan ANGED-målen hade förmodligen steg två i selektivitetsbedömningen varit tämligen lätt att besvara. Med den tidigare tolkningen hade troligtvis bedömningen varit att företag vars elektroniska varor erhåller en lägre beskattning är i en jämförbar rättslig och faktisk situation med de som beskattas tuffare. Effekten av att innehållet i en vara medför skattenedsättningar innebär att dessa varor gynnas i förhållande till de som beskattas fullt ut.

År 2016 kom dock första tecknet på att miljösyften skulle kunna tas i beaktande redan i steg två. I tillkännagivande C 262/01 har kommissionen uttalat att verksamheter eller produkter som åtnjuter skattenedsättningar baserat på målet med skatten inte är jämförbara med de som inte åtnjuter en sådan skattenedsättning. Eftersom ANGED-målen verkar ha följt denna linje kompliceras bedömningen av steg två i analysmetoden. Vid en snabb anblick skulle det gå att säga att avdragssystemet inte är selektivt, eftersom ändamålet med skatten är att beskatta varor med farligt kemikalieinnehåll. Varor som är mindre farliga skulle därför inte anses befinna sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation med de som beläggs med högre skatt.

Problemet är dock att det inte är säkert att de kemikalier som åtnjuter en lägre skatt är miljövänligare, inte ens de som ger rätt att dra av 90 procent av skatten. I arbetet har framgått att ett reaktivt tillsatt ämne inte nödvändigtvis alltid är hårdare bundet till varan än vad ett ämne som tillsatts additivt är. Vidare har det även beskrivits i arbetet hur ett bromerat flamskydd som tillsätts reaktivt och därför medför 50 procent i avdrag är farligare för människor än ett annat som tillsatts additivt och beläggs med full skatt. Detta riskerar att leda till att företag byter ut ämnen som inte nödvändigtvis är särskilt farliga mot ämnen som kanske är farligare men som ger rätt till avdrag. Baserat på detta, går det verkligen att säga att alla de ämnen som åtnjuter fördelaktigare beskattning enligt kemikalieskatten är miljövänligare än de som enligt kemikalieskatten inte är lika miljövänliga?

Vidare bör referenssystemet i detta fall, det vill säga normalbeskattningen, anses ha som syfte att beskatta flamskyddsmedel över lag, vilket stärks av att inget ämne kan ge 100 procent avdrag. Referenssystemet är inte i sig byggt med en styrande effekt baserad på en differentiering av bra och dåliga kemikalier, detta är först aktuellt i samband med avdragsrätten. Rimligtvis borde därför dessa varor anses befinna sig i en rättslig och faktisk jämförbar situation oavsett vilket sätt analysmetoden appliceras på och därmed utgöra

ett undantag från referenssystemet. Detta stämmer även överens med hur kommissionen resonerade kring referenssystemet i beslutet om mättat fett.

Med tanke på att Sverige inte ens kan säkerställa att de ämnen som tillåter 90 procent i avdrag är mindre farliga än de som träffas av en högre beskattning är det mycket möjligt att avdragsrätten betraktas som selektiv och inte kan rättfärdigas med systemets art eller allmänna karaktär, åtminstone med den analysmetod som tidigare använts. Samtidigt kanske avdragsrätten ändå kan anses vara icke-selektiv trots allt som sagts ovan, med tanke på att det för EUD i ANGED-målen räckte att tröskelvärdet existerade för att det skulle anses som en del av skattens miljöskyddande syfte. Det är inte helt omöjligt att tänka sig att EUD hade kunnat släppa igenom även kemikalieskattens avdragsrätt som icke-selektivt trots sina brister. Vad gäller den ursprungliga metoden går det möjligtvis även där att argumentera för att dessa avdragsnivåer är en direkt konsekvens av systemets mekanismer och därmed behövs för att systemet ska funka. I detta hänseende kan om möjligt avdragsrätten rättfärdigas med systemets art eller allmänna karaktär, förutsatt att den bedöms vara proportionell i förhållande till miljöpåverkan.

Ett annat exempel på en åtgärd i kemikalieskatten som kan vara selektiv är att vissa varor som är vanliga i hemmamiljöer inte omfattas av skattens tillämpningsområde. Utifrån det som sagts i beslutet om mättat fett ansåg kommissionen att referenssystemet omfattade samtliga varor som innehöll mättat fett. Detta omfattade även dem som inte träffades av skattens formella tillämpningsområde eftersom skatten avsåg att minska konsumtionen av mättat fett. Kommissionen ansåg därför att det var selektivt vid ett första påseende att undanta varor såsom fisk från lagens tillämpningsområde även om dessa endast innehöll en låg halt mättad fett. I kemikalieskatten saknas ett flertalet elektronikvaror som är vanligt förekommande i hemmamiljöer. Några exempel på varor som är vanligt förekommande i ett genomsnittligt hem men som inte omfattas av kemikalieskatten är hörlurar, hårtorkar, lock- och plattängar samt rakapparater. Troligtvis skulle kommissionen mot bakgrund av beslutet om mättat fett anse att även dessa varor bör vara

beskattningsgrundande i enlighet med kemikalieskatten och därmed utgöra ett undantag från referenssystemet.

Innan en bedömning kan göras av huruvida undantaget kan rättfärdigas på grund av systemets art eller allmänna karaktär måste dock en bedömning göras utifrån den metodik som framgår av ANGED-målen också. Även här är frågan om dessa varor med beaktande av kemikalieskattens syfte att minska exponeringen av farliga ämnen i hemmiljöer befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation med de varor som omfattas av skattens tillämpningsområde. Detta torde dock vara lättare att svara jakande på än vad gäller motsvarande bedömning av avdragsrätten.

Det går visserligen att argumentera för att dessa varor inte används lika ofta och under lika långa perioder som en mobiltelefon eller dator och att exponeringen från dessa därför är begränsad och av denna anledning kan uteslutas från skattens tillämpningsområde. Samtidigt omfattar skatten till exempel DVD-spelare, vilka i dagens samhälle blivit en allt mer obsolet produkt som, om de överhuvudtaget finns i hemmet, sällan används. Ändå omfattas de av kemikalieskatten, medan till exempel hårtorkar som används av betydligt fler ett flertal gånger i veckan inte gör det. Inte heller hörlurar som var och varannan person går med väldigt nära huvudet under längre stunder omfattas av kemikalieskatten. Det torde därför gå att säga att exkluderandet av dessa varor från skattens tillämpningsområde är selektivt även om hälsoskyddet i kemikalieskatten beaktas vid bedömningen, eftersom dessa varor förmodligen också riskerar att läcka ut farliga flamskydd i hemmiljön i samma utsträckning. I enlighet med det som sagts i avsnitt 4.3.1.3.1 om Gibraltar-målet kan detta innebära att referenssystemet har utformats på ett godtyckligt sätt. Ovan anförda argumentation borde även kunna användas som argument för att undantaget inte kan rättfärdigas med systemets art eller allmänna karaktär. Att inte låta kemikalieskattens tillämpningsområde omfatta vissa produkter som är vanligt förekommande i hemmiljöer riskerar att i hög grad betraktas som selektivt och därmed även riskera att utgöra statligt stöd i enlighet med artikel 107.1 FEUF.

## 6.7 Slutsats

Nationella miljöskatter utgör ur ett flertal aspekter en utmaning, inte minst vad gäller förenligheten med EU:s statsstödsregler. Särskilt viktigt är att eventuella skattenedsättningar eller skattebefrielser från dessa inte är selektiva. Utgångspunkten för denna prövning har tidigare varit att ett referenssystem fastställs mot vilket eventuella undantag från detta prövas. Skulle en skatt ha några särskilda syften och ändamål såsom exempelvis miljöskydd har hänsyn traditionellt sett tagits till detta i selektivitetskriteriets tredje steg. Där kan en åtgärd anses vara icke-selektiv om den kan rättfärdigas med anledning av systemets art och allmänna karaktär.

ANGED-målen kan dock ha inneburit att EUD gjort en helomvändning i hur analysmetoden ska göras genom att miljömål i dessa mål redan beaktats i steg två. Rättsläget för miljöskatter i förhållande till statsstödsreglerna är nu mer än någonsin lite av ett frågetecken. Det är oklart om EUD ändrat metodiken som ska följas i selektivitetskriteriet, eller om ANGED-målen ska betraktas som en anomali. Säkrast är dock om medlemsstater vid införandet av nedsättningar och befrielser av miljöskatter tar hänsyn både till den analysmetod som använts tidigare och den som myntats i ANGED-målen. Detta är hur analysen av de två potentiella statsstöden i kemikalieskatten har gjorts. Vad gäller avdragsrätten finns det ett flertal problematiska aspekter av denna som borde kvalificera den som selektiv, oavsett vilken analysmetod som används. Samtidigt finns det även andra faktorer som talar för att den inte nödvändigtvis behöver vara selektiv. Exkluderandet av vissa elektroniska produkter från skattens tillämpningsområde torde dock med större sannolikhet vara selektivt och därmed kunna anses utgöra ett statligt stöd. Utifrån den bedömning som gjorts ter det sig osannolikt att lagstiftaren på något sätt framgångsrikt ska kunna åberopa miljöskydd som anledning till att dessa inte beskattas.

# Käll- och litteraturförteckning

## Tryckta källor

### Offentligt tryck

#### *EU*

##### Europeiska kommissionen

Europeiska kommissionen, *Meddelande från kommissionen till europaparlamentet, europeiska rådet och rådet – Ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s energi- och klimatpolitik.* KOM(2019) 177 slutlig.

Europeiska kommissionen, *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt*, EUT 2016 C 262/01.

Europeiska kommissionen, *Meddelande från kommissionen – riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014-2020*, EUT 2014 C 200/01.

Europeiska kommissionen, *Meddelande från kommissionen - Miljöskatter och miljöavgifter på den inre marknaden*, KOM(97) 9 slutlig.

Europeiska kommissionen, *Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag*, EUT 1998 C 384/03.

Kommissionens beslut Statligt stöd 24 april 2018 SA.45862 (2018/N) – *Ireland: Irish tax on Sugar Sweetened Drinks*, K(2018) 2385 slutlig.



Kommissionens beslut (EU) 2019/1732 av den 6 juni 2019 om SA.33159  
*Beskattnings av mättat fett i vissa livsmedel som säljs i Danmark.*

Kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013  
om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska  
unionens funktionssätt.

## **Offentligt tryck**

### *Sverige*

#### Propositioner

Prop. 1973:90

*Kungl. Maj:ts proposition med  
förslag till en ny regeringsform och  
ny riksdagsordning m.m.; given  
Stockholms slott den 16 mars 1973.*

Prop. 2016/17:1

*Budgetpropositionen för 2017 –  
Förslag till statens budget för  
2017, finansplan och skattefrågor.*

Prop. 2017/18:294

*Vissa kontrollfrågor och andra  
frågor på punktskatteområdet.*

Prop. 2018/19:99

*Vårändringsbudget för 2019.*

#### Utskottsbetänkanden

Bet. 2017/18:FiU20

*Riktlinjer för den ekonomiska  
politiken.*

#### Utredningsbetänkanden

SOU 2015:30

*Kemikalieskatt – skatt på vissa  
konsumentvaror som innehåller  
kemikalier.*

SOU 2016:33

*Ett bonus malus-system för nya  
lätta fordon.*

### Promemorior

Fi2019/00431/S2

*Höjd energiskatt och koldioxidskatt  
på bränslen vid viss användning  
samt höjd skatt på kemikalier i viss  
elektronik.*

Fi2019/03580/S2

*Beskattnings av utländska säljare  
för kemikalieskatten.*

### Skrivelser

Skr. 2018/19:101.

*Årsredovisning för staten 2018.*

## Litteratur

Aldestam, Mona, *EC State aid rules applied to taxes: an analysis of the selectivity criterion*, Iustus, Diss. Uppsala : Uppsala universitet, 2005, Uppsala, 2005

Bacon, Kelyn (red.), *European Community law of state aid*, Oxford University Press, Oxford, 2009.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4. [omarb.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.

Drabbe, Humbert, The test of selectivity in state aid litigation Bidrag I:  
Rust, Alexander & Micheau, Claire (red.), *State aid and Tax law Kluwer law international*, 1 uppl., Alphen aan den Rijn, 2013.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011.

Indén, Tobias, *EU:s statsstödsrätt: EU-rättens krav och den nationella rättens utmaningar*, Iustus, Uppsala, 2013.

Kingston, Suzanne, *Greening EU competition law and policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012.

Kleineman, Jan: Rättsdogmatisk metod, I: Nääv, Maria, Zamboni, Mauro (red.) *Juridisk metodlära*, Lund, 2018.

Olsson, Stefan, *Punktskatter: en handbok*, 1. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2009.

Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, 1. uppl., Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1997.

Pigou, A. C., *The economics of welfare*, Fourth edition, 2013[1932]

Reichel, Jane, EU-rättslig metod, I: Korling, Fredric, Zamboni, Mauro (red.) *Juridisk metodlära*, Lund, 2013.

Rendahl, Pernilla, *Kemikalieskatt i Sverige? Till vilket eller vilka ändamål?* I: Tjernberg, Mats, Rendahl, Pernilla & Wenander, Henrik (red.), *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, Sweden, 2017

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper, *EU-skatterätt*, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011.

Terra, B. J. M., *European tax law Volume I General topics and direct taxation / edited by Peter J. Wattel, Otto Marres and Hein Vermeulen.*, 7th student edition, Wolters Kluwer, Deventer, 2018.

## Artiklar

Bartosch, Andreas, Is there a need for a rule of reason in European state aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity, *Common Market Law Review*, nr. 47 2010: s. 729– 752.

Gren, Marc, Selektiva skatter och statsstöd, *Svensk Skattetidning*, nr. 1 2019: 3-8.

Hultqvist, Anders, Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, *Skattenytt*, nr 10 2016 730–748.

Kurcz, Bartłomiej & Vallindas, Dimitri, Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition, *Common Market Law Review* nr. 1 2008: 159-182.

Maitrot de la Motte, Alexandre, The Recovery of the Illegal Fiscal State Aids: Tax Less to Tax More, *EC Tax Review*, nr. 2 2017: 75-88.

Nicolaides, Phedon & Rusu Ioana Eleonora, The concept of selectivity: an ever wider scope, *European State Aid Law Quarterly* nr. 4 2012: 791–803.

Olsson, Stefan, EG-rättens inverkan på skatter och avgifter inom miljöområdet, *Europarättslig tidskrift*, nr. 2 2008: 397-413.

Prek, Miro & Lefèvre, Silvère, The Requirement of Selectivity in the Recent Case-Law of the Court of Justice, *European State Aid Law Quarterly*, nr. 2 2012: 335-345.

Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område - lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, *Skattenytt*, nr 1 2016: 167–184.

Vekeman, Matthias, State Aid and (In)direct Taxation: Report on the 12th Frans Vanistendael Lectures, *EC Tax Review*, nr. 4 2019: 217-222.

## Övrig litteratur

### Rapporter

EPA, An alternatives assesment för the flame retardant decabromodiphenyl Ether (decaBDE) – Final Report, 2014.

Eriksson, Asbjörn, Svensk nationalrapport I: *Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets årsbok* 1995.

Gunnarsson, Åsa & Eriksson, Martin, Discussion Paper on Tax Policy and Tax Principles in Sweden, 1902-2016, FairTax WP-Series No.8, Umeå, 2017.

Lodin, Sven-Olof, Eco-taxes, Neutrality and Competition, I: *Environmental taxes and charges: proceedings of a seminar held in Florence in 1993, during the 47th Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, Boston, 1995

Monsenego, Jérôme, *Rätt på EU:s sätt: en ESO-rapport om EU-rättens inverkan på svensk skattelagstiftning*, Regeringskansliet, Finansdepartementet, Stockholm, 2019.

## Elektroniska källor

EUR-Lex, Miljö och klimatförändring. [https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/environment.html?root\\_default=SUM\\_1\\_C](https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/environment.html?root_default=SUM_1_C)

ODED%3D20,SUM\_2\_CODED%3D2003&locale=sv (Hämtad 2019-10-11).

Europeiska kommissionen, Typer av rättsakter.

[https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law\\_sv](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_sv) (hämtad 2019-12-03)

Kemikalieinspektionen, Kort om Reach. 2019. <https://www.kemi.se/lagar-och-regler/reach-forordningen/kort-om-reach> (Hämtad 2019-10-11).

Naturvårdsverket, Miljöekonomi. 2019.

<https://www.naturvardsverket.se/Miljoarbete-i-samhallet/Miljoarbete-i-Sverige/Uppdelat-efter-omrade/Samhallsekonomiska-analyser/Miljoekonomi/> (Hämtad 2019-10-08).

Skatteverket, Registrerad mottagare – skatt på kemikalier i viss elektronik.

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/punktskatter/kemikalieskatt/registreradmottagare.4.8bcb26d16a5646a14812ba2.html> (hämtad 2019-12-15).

# Rättsfallsförteckning

## Europeiska unionens domstol

6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, ECLI:EU:C:1964:66.

173/73 *Italien mot kommissionen*, ECLI:EU:C:1974:71.

248/84 *Förbundsrepubliken Tyskland mot Europeiska gemenskapernas kommission*, ECLI:EU:C:1987:437.

C-305/89 *Italian Republic v Commission of the European Communities*, ECLI:EU:C:1991:142.

C-75/97 *Konungariket Belgien mot europeiska kommissionen*, ECLI:EU:C:1999:311.

C-143/99 *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, ECLI:EU:C:2001:598.

C-372/97 *Italien mot kommissionen*, ECLI:EU:C:2004:234

C-159/01 *Nederländerna mot Europeiska kommissionen*, ECLI:EU:C:2004:246.

C-172/03 *Wolfgang Heiser mot Finanzamt Innsbruck*, ECLI:EU:C:2005:130.

C-148/04 *Unicredito Italiano SpA mot Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova I*, ECLI:EU:C:2005:774.

C-393/04 *Air Liquide Belgium SA mot Ville de Seraing*, ECLI:EU:C:2006:403.

C-88/03 *Portugisiska republiken mot Europeiska kommissionen*,  
ECLI:EU:C:2006:511.

C-206/06 *Essent Netwerk Noord m.fl.*, ECLI:EU:C:2008:413.

C-487/06 *British Aggregates Association mot Europeiska kommissionen*,  
ECLI:EU:C:2008:757.

C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri mot Regione Sardegna*,  
ECLI:EU:C:2009:709.

C-279/08 *Europeiska kommissionen mot Konungariket Nederländerna*,  
ECLI:EU:C:2011:551.

C-78/08 till C-80/08 *Ministero dell'Economia e delle Finanze m.fl. mot  
Paint Graphos Soc. coop. arl m.fl.*, ECLI:EU:C:2011:550.

C-106/09 P och C-107/09 *Europeiska kommissionen och Konungariket  
Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade konungariket  
Storbritannien och Nordirland*, ECLI:EU:C:2011:732

C-164/15 P och C-165/15 P *Europeiska kommissionen mot Aer Lingus Ltd  
och Ryanair Designated Activity Company*, ECLI:EU:C:2016:990.

C-20/15 P och C-21/15 P *Europeiska kommissionen mot World Duty Free  
Group SA*, ECLI:EU:C:2016:981.

C-233/16 *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución  
(ANGED) mot Generalitat de Catalunya*, ECLI:EU:C:2018:280.

C-234/16 och C-235/16 *Asociación Nacional de Grandes Empresas de  
Distribución (ANGED) mot Consejería de Economía y Hacienda del  
Principado de Asturias och Consejo de Gobierno del Principado de  
Asturias*, ECLI:EU:C:2018:281.



C-236/16 och C-237/16 *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) mot Diputación General de Aragón*,  
ECLI:EU:C:2018:291.

C-374/17 *Finanzamt B mot A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024.

### Tribunalen

T-127/99, T-129/99 och T-148/99 *Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava m.fl.mot Europeiska kommissionen*, ECLI:EU:T:2002:59.

T-210/02 *British Aggregates Association mot Europeiska kommissionen*,  
ECLI:EU:T:2006:253 (2006).

T-233/04 *Konungariket Nederländerna mot Europeiska kommissionen*,  
ECLI:EU:T:2008:102.

T-210/02 *British Aggregates Association mot Europeiska kommissionen*,  
ECLI:EU:T:2012:110 (2012).