



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Styrbjörn Soras

(O)laglig skattebefrielse av biogas

En studie i regelkonflikten mellan statstödsrätten
och den svenska skattebefrielsen av biogas

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: VT 2024

Innehåll

SUMMARY	4
SAMMANFATTNING.....	5
FÖRKORTNINGAR.....	6
1 INLEDNING.....	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod	8
1.5 Material och forskningsläge.....	9
1.6 Disposition	10
2 UNIONSRÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER.....	12
2.1 Direkt effekt och direkt tillämplighet	12
2.2 EU-rättens principiella företräde.....	13
2.3 Unionsrättskonform tolkning	14
3 STATSSTÖDSRÄTTENS HUVUDDRAG	15
3.1 Primärrättsliga utgångspunkter.....	15
3.2 Kommissionens förfarande.....	16
3.3 Olagligt stöd.....	17
3.4 Medlemsstaternas ansvar	18
4 PUNKTBESKATTNINGEN AV BIOGAS	19
4.1 Kort om punktskatter i allmänhet	19
4.2 Lagens bakgrund	19
4.3 Den kombinerade nomenklaturen	20
4.4 Skattepliktiga bränslen	20
4.4.1 Närmare om indirekt skattepliktiga bränslen	21
4.5 Skattskyldiga och skattskyldighetens inträde	22
4.5.1 Förfarandet för hantering av biogas	22
4.6 Skattebefrielsen av biogas	23
5 LANDVÄRMEDOMEN	25
5.1 Bakgrund.....	25

5.1.1	Kommissionens förfarande vid tillkomsten av besluten	25
5.2	Parternas argument	26
5.2.1	Bolagets argument.....	26
5.2.2	Kommissionens invändningar	27
5.3	Rättens bedömning	27
5.4	Domens rättsverkan	28
5.5	Skatteverkets ställningstaganden med anledning av domen....	29
6	ANALYS.....	31
6.1	Avslutande kommentar.....	32
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....	34

Summary

On 29 June 2020, the Commission adopted two decisions not to raise objections to the prolongation for the period 2021-2030 of state aid schemes for the tax exemption of biogas used as motor or heating fuel. The two schemes were first approved by the Commission in 2003 and 2007 respectively. They were then repeatedly extended and approved by the Commission as compatible aid until 31 December 2020. On 21 December 2022, the General Court annulled the decisions in case T-626/20 *Landwärme v Commission*. The General Court held that, at the time of the decisions, there were serious doubts pertaining to the compatibility of the aid with the internal market and that the Commission should therefore have initiated the formal investigation procedure under Article 108(2) TFEU.

Under Swedish law, the tax exemption for biogas is regulated in the Act (1994:1776) on Excise Duties on Energy. Since 7 March 2023, the Swedish Tax Agency has not granted any tax exemption for biogas with reference to the ruling in case T-626/20. This is in direct conflict with the wording of the law and, seemingly, also with the constitutional principle of legality. It is a unique situation that the Swedish Tax Agency disapplies a favourable tax regulation, and the agency does not cite any statute or legal principle in support. The paper aims to answer the question: how does the tax exemption of biogas relate to state aid law in the light of the ruling in case T-626/20?

The paper finds that granting the tax exemption after the judgement has become final constitutes a breach of the standstill obligation, which, following a decision by the Commission, requires that the tax exemption must be recovered. However, it is concluded that it is still somewhat unclear whether the Swedish Tax Agency has a legal basis for its disapplication of the tax exemption.

Sammanfattning

Den 29 juni 2020 antog kommissionen två beslut om att inte invända mot en förlängning för perioden 2021–2030 av stödordningar för skattebefrielse av biogas som används som motor- eller uppvärmningsbränsle. De två stödordningarna godkändes för första gången av kommissionen 2003 respektive 2007. De förlängdes sedan upprepade gånger och godkändes av kommissionen som förenligt stöd till och med den 31 december 2020. Den 21 december 2022 ogiltigförklarade tribunalen besluten i mål T-626/20 *Landwärme mot kommissionen*. Tribunalen ansåg att det vid tillfället för besluten förelåg tveksamhet avseende stödets förenlighet med den inre marknaden och att kommissionen därför borde ha inlett det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF.

I svensk rätt stadgas skattebefrielsen av biogas i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Skatteverket har med hänvisning till domen sedan den 7 mars 2023 inte beviljat någon skattebefrielse för biogas. Detta i direkt strid med lagens ordalydelse och tillsynes även med det grundlagsstadgade föreskriftskravet. Det är en unik situation att Skatteverket inte tillämpar en gynnande skatteregel, och myndigheten hänvisar inte till någon bestämmelse eller princip till stöd för åsidosättandet. Uppsatsen ämnar därvid svara på frågeställningen: hur förhåller sig skattebefrielsen av biogas till statstödsrätten mot bakgrund av domen i mål T-626/20?

Uppsatsen finner att ett medgivande av skattebefrielsen efter domen vunnit laga kraft innebär ett brott mot genomförandeförbudet, vilket efter beslut från kommissionen föranleder att skattebefrielsen måste återkrävas. Beträffande frågeställningen dras dock slutsatsen att det alltjämt är något oklart om Skatteverket har laglig grund för sitt åsidosättande av skattebefrielsen.

Förkortningar

EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
LSE	Lagen (1994:1776) om skatt på energi
RF	Regeringsformen (1974:152)
Prop.	Proposition
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Sedan början av 2000-talet har biogas – metangas framställd ur biomassa – varit befriad från punktskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, härnäst LSE.¹ Skattebefrielsen har syftat till att göra biogas prismässigt konkurrenskraftig i jämförelse med den annars billigare fossila naturgasen. Skatteverket har årligen beviljat skattebefrielse för biogas med omkring 1,5 miljarder kronor till cirka 700 företag.²

Skattebefrielsen utgör ett stöd enligt statstödsrätten som syftar till att upprätthålla fri konkurrens inom EU:s inre marknad genom att reglera medlemsstaternas konkurrenssnedvridande åtgärder. En förutsättning är därför att kommissionen granskar och genom beslut godkänner skattebefrielsen som ett stöd förenligt med den inre marknaden. Sverige har anmält och fått skattebefrielsen godkänd av kommissionen.³ I slutet av 2022 fastställde tribunalen i *Landvärmedomen*⁴ att kommissionen hade brutit vid sin handläggning av beslutet som godkände skattebefrielsen för perioden 2021–2030, och att beslutet därför skulle ogiltigförklaras.

Skatteverket har med hänvisning till domen valt att inte bevilja skattebefrielsen,⁵ i direkt strid med ordalydelsen av LSE och tillsynes även med det grundlagsstadgade föreskriftskravet, som innebär att beskattning kräver stöd i lag.⁶ Att Skatteverket inte tillämpar en gynnande skatteregel har beskrivits som unikt,⁷ och myndigheten hänvisar inte till någon specifik bestämmelse eller

¹ Se definitionen i 1 kap. 9 § 2 st. LSE. Även biogasol omfattades av skattebefrielsen.

² Skatteverket, 'Beslut om skattebefriad biogas och biogasol ogiltigförklarat'.

³ Jfr *Uppmaning enligt artikel 108.2 FEUF att inkomma med synpunkter*, EUT C/2024/1921.

⁴ T-626/20 *Landvärme mot kommissionen*, EU:T:2022:853.

⁵ SvSkT 2024:1 s. 38.

⁶ Jfr 2 kap. 10 § 2 st. 1 men. RF.

⁷ SvSkT 2024:1 s. 39.

princip till stöd för sin tillämpning. EU-rätten har dock ett principiellt företräde framför nationell rätt, men det är inte uppenbart hur företrädet förhåller sig till bestämmelserna om skattebefrielse.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är därvid att utreda om det finns rättslig grund att frångå bestämmelserna om skattebefrielse för biogas. I detta syfte har uppsatsen en huvudsaklig frågeställning:

- Hur förhåller sig skattebefrielsen av biogas till statstödsrätten mot bakgrund av Landvärmedomen?

1.3 Avgränsningar

Skattebefrielsen omfattar både biogas och biogasol, och gäller oavsett om biogasen eller biogasolen är i vätske- eller gasform. Skattebefrielsen för de olika bränslena uppnås dock genom delvis olika regler och föreskrivna förfaranden. För att inte onödigt belasta framställningen behandlas därför endast reglerna som rör beskattning av och skattebefrielse för biogas i gasform.

Uppsatsen syftar inte till att utförligt redogöra för statsstödsrättens grunder eller hur den allmänna unionsrätten interagerar med den. Uppsatsen avgränsas därmed till att endast behandla de unionsrättsliga regler och principer som utgör ett nödvändigt underlag för besvarandet av frågeställningen.

1.4 Metod

För att besvara frågeställningen används den rättsdogmatiska metoden, vilken i sin renaste form kan sägas syfta till att rekonstruera gällande rätt. Rent konkret föreskriver metoden tolkning av de allmänt accepterade rättskällorna; lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och den relevanta juridiska litteraturen.⁸ Inom skatterätten fästs särskild vikt vid lagtextens lydelse och den tolkning

⁸ Nääv & Zamboni (2018) s. 21.

av den som följer av praxis, medan förarbetsuttalanden och den juridiska litteraturen i allmänhet kan sägas ha en underordnad betydelse. Detta följer främst av det grundlagsstadgade föreskriftskravet,⁹ som ska beaktas vid tolkning av skatteregler.¹⁰

Uppsatsen behandlar statstödsrätten och harmoniserade punktskatter, vilka båda regleras i EU-rätten. Som ett komplement till den rättsdogmatiska metoden används därför också EU-rättslig metod, som kan sägas vara ett tillvägagångsätt som beskriver hur EU-rättsliga källor ska tolkas och tillämpas i nationell rätt.¹¹ Härvid beaktas den särskilda rättskällehierarkin där primär-rätten (fördragen), allmänna rättsprinciper och rättighetsstadgan är överordnade sekundär-rätten (direktiv, förordningar och beslut). EU-domstolens praxis intar samma ställning i hierarkin som bestämmelsen domstolen behandlar. Det bör även uppmärksammas att EU-domstolen har en rättsbildande roll och att uppsatsens beskrivningar av gällande rätt därför främst hänvisar till praxis. Eftersom uppsatsen berör frågor om hur EU-rätten interagerar med svensk rätt tas även hänsyn till frågor om direkt effekt, unionsrättskonform tolkning och EU-rättens principiella företräde.¹²

Läsaren bör även uppmärksammas på att hänvisningar till fördragsbestämmelser genomgående görs enligt Lissabonfördragets¹³ artikelordning och lydelse. Motsvarande görs då redovisad praxis behandlar äldre versioner av fördragen. I samma anda används konsekvent de nuvarande beteckningarna EU, unionsrätt och EU-rätt, och inte de i äldre praxis förekommande EG, gemenskapsrätt och EG-rätt.

1.5 Material och forskningsläge

⁹ Jfr 2 kap. 10 § 2 st. 1 men. RF.

¹⁰ Tjernberg (2018) s. 18 ff.

¹¹ Nääv & Zamboni (2018) s. 109.

¹² Jfr Nääv & Zamboni (2018) s. 112–128.

¹³ Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, undertecknat i Lissabon den 13 december 2007.

Materialet inkluderar lagtext, förarbeten, praxis, litteratur, Skatteverkets rekommendationer samt dokument utfärdade av kommissionen. Den praxis som hänvisas till har valts ut eftersom den presenterats i litteraturen.

Statsstödsrätten och den konstitutionella EU-rätten är utförligt behandlad i den engelskspråkiga litteraturen medan den svenska litteraturen inom områdena är mindre omfattande. Vägledande på dessa områden har därför varit Bacon och Schützes engelskspråkiga verk som kompletterats med Indéns och Bernitz svenskspråkiga böcker. Litteraturen har inte använts som en självständig rättskälla i egentlig mening, men har bidragit till att nyansera den bild av gällande rätt som framgår av lagstiftningen och EU-domstolens praxis.

Punktskatterätten har endast varit föremål för ett fåtal akademiska arbeten de senaste decennierna vilket till stor del motiverat valet av källor. Olssons avhandling från 2001 och hans bok från 2009 hänvisas till i de delar som behandlar punktskatterättens begrepp och systematik. De materiella reglerna har dock kraftigt förändrats sedan deras publicering, varför även Jonsson & Lönn's bok från 2022 använts för deskriptiva beskrivningar av gällande rätt. Gällande Skatteverkets rättstillämpning med anledning av Landwärmedomen används en artikel i SvSkT som behandlar vissa aspekter av frågan, också den skriven av Jonsson & Lönn.¹⁴ Skatteverkets ställningstaganden och rättsliga vägledning används dels till stöd för vissa faktauppgifter, dels för att beskriva myndighetens uppfattning av gällande rätt.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds i avsnitt 2 med en presentation av unionsrättsliga principer som har bäring på frågor om EU-rättens genomslag i de nationella rättsordningarna. I avsnitt 3 behandlas centrala bestämmelser i statsstödsrätten med särskilt fokus på kraven som reglerna ställer på nationell rätt. Avsnitt 4 beskriver huvuddragen i LSE och särskilt hur beskattningen av och skattebefri-

¹⁴ Jonsson & Lönn är praktiskt verksamma punktskattejurister och läsaren bör därför ha i åtanke att vissa av deras klienter kan ha ett ekonomiskt intresse av att Skatteverket medger skattebefrielsen.

elsen för biogas åstadkoms. I avsnitt 5 och 6 presenteras och analyseras Landvärmedomen och Skatteverkets ställningstaganden mot bakgrund av innehållet presenterat i avsnitten 2–4.

2 Unionsrättsliga utgångspunkter

2.1 Direkt effekt och direkt tillämplighet

För att garantera EU-rättens genomslag i de nationella rättsordningarna fastställde EU-domstolen i det numera klassiska målet *Van Gend en Loos*¹⁵ att ett förbud i fördraget som binder medlemsstaterna och som är klart, precist och ovillkorligt utformat kan ge upphov till korresponderande rättigheter för enskilda. Förbudet kan då tillerkännas *direkt effekt* med innebörden att rättigheten kan göras gällande av en enskild mot en medlemsstat i en nationell domstol genom åberopande av förbudet.¹⁶ I senare praxis har EU-domstolen etablerat att alla unionsrättsakter som innehåller en förpliktelse som ger upphov till en korresponderande rättighet för enskild, och som tillfredsställer kraven på klarhet, precision och ovillkorlighet kan tillerkännas direkt effekt.¹⁷ För direktiv, som enligt artikel 288 FEUF endast är bindande avseende lagstiftningens resultat, fordras dock även att tidsfristen för direktivets implementation löpt ut.¹⁸ Det står även klart att bestämmelser med direkt effekt inte bara måste iaktas av nationella domstolar, utan att även förvaltningsmyndigheter är skyldiga att tillämpa dem.¹⁹

Alla unionsrättsliga regler är *direkt tillämpliga* i medlemsstaterna. Här avses normernas bindande verkan gentemot medlemsstaterna som föreligger utan något krav på inkorporering i den nationella rätten. Exempelvis är ett direktiv bindande gentemot medlemsstaternas lagstiftare som är skyldiga att lojalt implementera direktivet. En direkt tillämplig norm har inte automatiskt direkt effekt, men en norm behöver vara direkt tillämplig för att den ska kunna ha direkt effekt. Direkt tillämplighet är alltså ett vidare begrepp än direkt effekt.²⁰

¹⁵ 26/62 *Van Gend & Loos*, EU:C:1963:1.

¹⁶ *Ibid* s. 165–167.

¹⁷ Bernitz (2022) s. 115.

¹⁸ Se t.ex. 41/74 *Van Duyn*, EU:C:1974:133 punkt 12 och 148/78 *Ratti*, EU:C:1979:110 punkt 22.

¹⁹ Se t.ex. 103/88 *Constanzo*, EU:C:1989:256 punkt 31.

²⁰ Schütze (2016) s. 78 ff. Jfr dock för en delvis annorlunda åsikt Bernitz (2022) s. 115.

2.2 EU-rättens principiella företräde

Eftersom EU-rättsliga regler är direkt tillämpliga och kan ha direkt effekt har de en potential att hamna i konflikt med nationella rättsregler, och EU-rätten behöver därför ett verktyg för att avgöra när en sådan konflikt föreligger, och hur den ska lösas.²¹ I en vidareutveckling av resonemanget från *Van Gend en Loos* fastställde EU-domstolen i *Costa mot ENEL* att EU-rätten har ett principiellt företräde framför nationell rätt.²² Konkret innebär principen att vid en regelkonflikt mellan nationell rätt och EU-rätt, äger EU-rätten företräde – oavsett om regeln härrör från primärrätten eller sekundärrätten.²³ I senare praxis har principen utvidgats genom konstaterandet att företrädet föreligger oavsett om den EU-rättsliga regeln kan tillerkännas direkt effekt eller inte.²⁴ Vidare har etablerats att EU-rättsliga regler aldrig kan ogiltigförklaras med hänvisning till nationella rättsregler eller principer, utan endast med hänvisning till annan EU-rätt – även om de nationella normerna eller principerna följer av grundlag.²⁵ Detta innebär dock inte att den nationella rättsregeln ogiltigförklaras av den unionsrättsliga regeln den står i konflikt med, utan endast att nationella domstolar och myndigheter är förbjudna från att tillämpa regeln i den mån den står i strid med unionsrätten.²⁶

Det råder alltså ingen tvekan om att EU-rätten äger företräde i meningen att den har kapacitet att undanröja nationell rätt. Detta svarar på frågan om *hur* en regelkonflikt ska hanteras, men inte på frågan om *när* en regelkonflikt föreligger – och därmed i vilken utsträckning den nationella rätten ska åsidosättas i ett visst fall.²⁷ I litteraturen benämns detta som regelns *legislativa spärrverkan*,²⁸ och dess omfattning är omdiskuterad. Vad som dock säkert kan sägas är att en medlemsstat är förhindrad från att utöva sin lagstiftande kompetens på ett område som redan regleras av unionsrätten.²⁹ Det bör även påpekas

²¹ Schütze (2016) s. 117 f.

²² 6/64 *Costa mot ENEL*, EU:C:1964:66 s. 217–218.

²³ Ibid samt 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114.

²⁴ Se t.ex. C-198/01 *Conorzio Industrie Fiammiferi*, EU:C:2003:430 punkterna 48–49 och C-453/00 *Kühne & Heitz*, EU:C:2004:17 punkt 20.

²⁵ 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114 s. 507.

²⁶ 106/77 *Simmenthal* EU:C:1978:49 punkt 17.

²⁷ Jfr Schütze (2016) s. 134 f.

²⁸ Nääv & Zamboni (2018) s. 113.

²⁹ Se kodifikationen i artikel 2.2 FEUF.

att omfattningen av den legislativa spärrverkan som en viss regel medför främst är beroende av bestämmelsens utformning och bestäms inte alls – som ibland hävdas – av regelns plats i den unionsrättsliga rättskällehierarkin.³⁰

2.3 Unionsrättskonform tolkning

En bestämmelses direkta effekt aktualiseras främst i situationer där en enskild åberopar en EU-rättslig skyldighet gentemot en medlemsstat, och har därför i princip ingen verkan i enskilda rättssubjekts mellanhavanden.³¹ EU-domstolen har dock konstaterat att de nationella domstolarna har en skyldighet att tolka nationell rätt *unionsrättskonformt*.³² Tolkningsprincipen innebär att medlemsstaternas myndigheter och domstolar är skyldiga att tolka nationell rätt i ljuset av relevanta bestämmelser i unionsrätten, oavsett om dessa kan tillerkännas direkt effekt eller ej.³³ Tolkningen kräver att de nationella tolkningsmetoderna anpassas så långt det är möjligt inom ramen som den nationella rätten uppställer.³⁴ Dock förutsätter en unionsrättskonform tolkning att allmänna rättsprinciper, så som rättssäkerhetsprincipen och förbudet mot retroaktiv lagstiftning ska beaktas. Tolkningsmetoden kan heller aldrig leda till slutsatsen att nationell rätt ska tolkas *contra legem* – alltså i klar strid med dess ordalydelse.³⁵

³⁰ Schütze (2016) s. 134–142.

³¹ Så kallad horisontell direkt effekt kan alltså som utgångspunkt inte komma ifråga, jfr dock Schütze (2016) s. 87 f.

³² I litteraturen förekommer även att begreppet benämns som principen om indirekt effekt, jfr Bernitz (2022) s. 121.

³³ Se t.ex. 14/83 *Von Colson*, EU:C:1984:153 punkt 26 och 80/86 *Nijmegen Kolpinghuis*, EU:C:1987:431 punkt 15.

³⁴ Se 14/83 *Von Colson*, EU:C:1984:153 punkt 28.

³⁵ Se C-212/04 *Adeneler*, EU:C:2006:443 punkt 110 samt C-176/12 *Union locale des syndicats CGT*, EU:C:2014:2 punkt 39.

3 Statsstödsrättens huvuddrag

3.1 Primärrättsliga utgångspunkter

Statsstödsrätten utgör en del av unionens konkurrensrätt och består i huvudsak av artiklarna 107–109 FEUF. Enligt artikel 107.1 FEUF är ett stöd lämnat med statliga medel som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion *oförenligt med den inre marknaden* i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Stödåtgärder som är oförenliga med den inre marknaden får inte genomföras.³⁶ Bedömningen av vilka stödåtgärder som omfattas av bestämmelsen görs på objektiva grunder,³⁷ i meningen att hänsyn endast tas till stödets effekter och inte dess syften eller form.³⁸ Alltså kan stöd utgöras av både direkta subventioner, i form av exempelvis räntefria lån,³⁹ och indirekta subventioner, såsom skattebefrielser.⁴⁰ Bedömningen av vilka stöd som är förenliga med den inre marknaden görs av kommissionen, och eftersom artikel 107.1 FEUF har konstaterats sakna direkt effekt,⁴¹ kan frågan inte avgöras av en nationell domstol. Således äger kommissionen en i princip oinskränkt kompetens att besluta om ett stöds förenlighet med den inre marknaden,⁴² även om EU-domstolen i enlighet med en välgrundad talan kan ogiltigförklara beslut med stöd av artikel 264 FEUF.

Artikel 107.2 FEUF listar tre stödtyper som till sin natur anses förenliga med den inre marknaden, däribland stöd av social karaktär till enskilda konsumenter och stöd för att avhjälpa skador orsakade av naturkatastrofer. Artikel 107.3 FEUF ger kommissionen en skönsmässig befogenhet att tillåta stöd inom vissa bestämda kategorier i fall där de anser att konkurrensstörningen kan godtas med hänsyn till stödets andra fördelar.⁴³ Av intresse för uppsatsen är

³⁶ Jfr genomförandeförbudet i artikel 108.3 FEUF in fine.

³⁷ C-83/98 *Frankrike mot Ladbroke Racing Ltd*, EU:C:2000:248 punkt 25.

³⁸ 173/73 *Italien mot kommissionen*, ECLI:EU:C:1974:71 punkterna 26–27.

³⁹ Se t.ex. T-214/95 *Het Vlaamse Gewest mot kommissionen*, EU:T:1998:77 punkterna 42–47.

⁴⁰ Se t.ex. C-172/03 *Heiser*, EU:C:2005:130 punkterna 25–58.

⁴¹ 77/72 *Capolongo mot Azienda Agricola Maya*, EU:C:1973:65 punkterna 4–6.

⁴² Se t.ex. C-354/90 *FNCEPA*, EU:C:1991:440 punkt 14.

⁴³ Jfr Bacon (2017) s. 4.

särskilt 107.3 c FEUF, som rör stödåtgärder avsedda att underlätta utvecklingen av vissa näringsverksamheter eller regioner, och är den bestämmelsen som tillämpades i besluten där skattebefrielse för biogas senast godkändes av kommissionen.

Artikel 108.1 FEUF föreskriver att kommissionen i samråd med medlemsstaterna löpande ska granska stödåtgärder som medlemsstaterna företar. Artikel 108.2 FEUF förpliktar kommissionen att genom beslut förelägga en medlemsstat att upphäva eller ändra en stödåtgärd som missbrukas eller är oförenlig med den inre marknaden. Ett föreläggande kan endast bli aktuellt efter att medlemsstaten och andra berörda parter fått tillfälle att yttra sig. Bestämmelsen innehåller även en möjlighet för rådet att under exceptionella omständigheter tillåta stödåtgärder som annars är förbjudna enligt regelverket. Medlemsstaterna har enligt artikel 108.3 FEUF en skyldighet att anmäla planerade stödåtgärder till kommissionen innan deras genomförande. Enligt den sista meningen i artikel 108.3 FEUF får en medlemsstat inte genomföra en stödåtgärd innan kommissionen fattat ett positivt beslut avseende stödets förenlighet med den inre marknaden – det så kallade genomförandeförbudet.⁴⁴

Artikel 109 FEUF utgör laglig grund för *procedurförordningen*,⁴⁵ som närmare reglerar kommissionens förfarande i statsstödsärenden. Bestämmelsen ger även rådet befogenhet att meddela undantag från statsstödsreglerna i form av gruppundantagsförfordningar⁴⁶ innehållande stödtyper som anses förenliga med den inre marknaden och som inte omfattas av anmälningsplikten enligt artikel 108.3 FEUF.

3.2 Kommissionens förfarande

⁴⁴ Jfr Indén (2013) s. 211 ff. samt Bacon (2017) s. 553 f.

⁴⁵ Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (kodifiering).

⁴⁶ Se t.ex. Kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget.

Efter att kommissionen fått kännedom om en åtgärd som kan utgöra statsstöd ska de enligt artikel 4.1 i procedurförordningen vidta ett preliminärt granskningsförfarande. I granskningen tar kommissionen först ställning till om åtgärden utgör ett stöd enligt 107.1 FEUF. Utgör åtgärden inte ett stöd, är statsstödsreglerna inte tillämpliga, vilket fastställs genom beslut enligt artikel 4.2 i procedurförordningen. Om kommissionen finner att åtgärden utgör ett stöd tar de sedan ställning till om det föreligger *tveksamhet* ifråga om stödets förenlighet med den inre marknaden. Föreligger ingen tveksamhet fattas ett positivt beslut enligt artikel 4.3 i procedurförordningen, och åtgärden kan där efter verkställas av medlemsstaten. Om kommissionen istället finner tveksamhet i bedömningen är de enligt artikel 108.2 FEUF förpliktigade att inleda ett formellt granskningsförfarande. Ett sådant förfarande ska enligt artikel 6 i procedurförordningen bland annat sammanfatta relevanta sak- och rättsfrågor samt behandla inkomna synpunkter från berörda parter. Det formella granskningsförfarandet utmynnar sedermera i ett beslut där kommissionen fastställer om stödet är förenligt med den inre marknaden eller inte. Ett positivt beslut innebär inte att medlemsstaten är skyldig att verkställa stödet.⁴⁷

3.3 Olagligt stöd

Stöd är olagligt då det införs i strid med artikel 108.3 FEUF, alltså utan under rättelse till, och godkännande från kommissionen.⁴⁸ Olagligheten kan inte retroaktivt läkas genom att kommissionen senare antar ett positivt beslut, då en sådan ordning enligt EU-domstolen skulle undergräva genomförandeförbudets syfte.⁴⁹ Att en viss åtgärd faller in under definitionen av olagligt stöd medför inte någon omedelbar rättsverkan, utan det krävs att kommission genom beslut konstaterar att stödet är olagligt och att detta beslut förenas med en skyldighet för medlemsstaten att återkräva stödet från mottagaren.⁵⁰ Återkrav utgör inte en sanktion utan syftar till att eliminera fördelen som stödmottagaren fått, och på så sätt återupprätta en konkurrensutsatt inre marknad.⁵¹

⁴⁷ C-138/09 *Nunziatina*, EU:C:2010:291 punkterna 52–53.

⁴⁸ Se artikel 1.f i procedurförordningen.

⁴⁹ Se t.ex C-667/13 *Banco Privado Português*, EU:C:2015:151 punkt 60.

⁵⁰ 70/72 *Tyskland mot kommissionen*, EU:C:1973:87 punkt 13.

⁵¹ Jfr skäl (25) i procedurförordningen.

Enligt artikel 16 i procedurförordningen är kommissionen förpliktad till att ålägga den berörda medlemsstaten att vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva olagligt stöd jämte ränta. Av artikeln följer också att återkravet ska vidtas medelst nationella processuella regler och inte i strid med allmänna unionsrättsliga principer.⁵²

3.4 Medlemsstaternas ansvar

De nationella domstolarnas ansvar för att förhindra utbetalningen av olagligt stöd och att genomdriva återkrav härleds från genomförandeförbudet i artikel 108.3 FEUF in fine, och förutsätter ett beslut från kommissionen som innebär att stödet är olagligt och att det ska återkrävas.⁵³ Förbudet har enligt fast praxis direkt effekt, vilket innebär att det ankommer på de nationella domstolarna att beskydda rättigheterna som inskränkts genom att medlemsstaten har överträtt förbudet. Det som åsyftas är inte rättigheter i någon traditionell mening, utan kan beskrivas som rättigheten för den enskilda att inte drabbas negativt av att staten genomför olagliga stödåtgärder.⁵⁴ Konkret innebär detta att nationella domstolar är förpliktade att medge talerätt för en enskild som på något sätt drabbats negativt av den olagliga stödåtgärden, oaktat om den enskilda drabbats av konkurrensnedvridningen som stödet orsakat.⁵⁵ Det bör klargöras att eftersom kommissionens beslut riktar sig mot medlemsstaten så har den enskilda enligt genomförandeförbudet talerätt mot staten, och inte mot stödmottagaren.⁵⁶ I svensk rätt finns tillämpningsbestämmelser för delar av regelverket i lagen (2013:388) om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler. Lagen saknar dock talerätsregler för enskilda, och föreskriver istället i 2 § att den stödgivande myndigheten ska kräva tillbaka olagligt utbetalt stöd.⁵⁷

⁵² T.ex. principen om berättigade förväntningar. För en ingående diskussion, se Indén (2013) s. 230 ff.

⁵³ Se t.ex. C-39/94 *SFEI*, EU:C:1996:285 punkterna 68–71.

⁵⁴ Se t.ex. C-349/17 *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172 punkt 88.

⁵⁵ Se t.ex. C-174/02 *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant*, EU:C:2005:10 punkterna 17–19.

⁵⁶ Indén (2013) s. 222.

⁵⁷ Frågan om huruvida talerätsregler för enskilda skulle införas diskuterades utförligt i SOU 2011:69.

4 Punktbeskattningen av biogas

4.1 Kort om punktskatter i allmänhet

En punktskatt är en skatt som träffar en särskild vara eller tjänst,⁵⁸ och inkluderar skatterna uppräknade i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Till skillnad mot direkta skatter – som utan mellanled belastar den skattskyldiga – är punktskatter indirekta skatter, vilka kännetecknas av att kostnaden för skatten övervältras från den skattskyldige till ett annat subjekt.⁵⁹ En skattskyldig för en indirekt skatt är inte nödvändigtvis den som faktiskt erlägger skatten,⁶⁰ utan brukar i stället sägas inneha rollen som statens uppbördsman.⁶¹ Exempelvis har en punktskattskyldig lagerhållare ansvar att löpande redovisa affärshändelser och varurörelser för de skattepliktiga varor som lagerhållaren omsätter.⁶² Vidare är punktskatter ettledsskatter, vilket innebär att i en transaktionskedja där en punktskattepliktig vara överlåts är varje led skattskyldig, men endast det sista ledet betalar skatten.⁶³

4.2 Lagens bakgrund

LSE reglerar hur energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt ska tas ut. Energi- och koldioxidskatt ska erläggas för i princip alla bränslen som används som motorbränsle eller för uppvärmning, medan svavelskatt tas ut i relation till svavelinnehållet i vissa bränslen.⁶⁴ Lagen är till övervägande del

⁵⁸ Olsson (2009) s. 15.

⁵⁹ Olsson (2001) s. 68–70.

⁶⁰ Olsson (2001) s. 16–18.

⁶¹ Olsson (2009) s. 15.

⁶² 2 § RSFS 2003:45.

⁶³ Olsson (2001) s. 18.

⁶⁴ Jonsson och Lönn (2022) s. 37.

en produkt av EU:s harmoniseringsarbete på punktskatteområdet,⁶⁵ och genomför *energiskattedirektivet*,⁶⁶ som fastställer minimiskattesatser för bränslen, och *punktskattedirektivet*,⁶⁷ som innehåller gemensamma förfaranderegler för uttag av punktskatt inom unionen.⁶⁸

4.3 Den kombinerade nomenklaturen

Merparten av bränslen belagda med skatteplikt enligt LSE definieras utifrån deras KN-nummer. Med KN-nummer åsyftas nummer i den kombinerade nomenklaturen – EU:s gemensamma tulltaxa – där det för varje vara listas ett åttasiffrigt kodnummer tillsammans med en varubeskrivning och tillämplig tullsats.⁶⁹ Biogas i gasform är hänförlig till KN-nr 2711 29 00.⁷⁰

4.4 Skattepliktiga bränslen

Bränslena belagda med skatteplikt enligt LSE är uppdelade i direkt och indirekt skattepliktiga bränslen. De direkt skattepliktiga bränslena är skattepliktiga oavsett användningsområde och definieras genom tabellen i 2 kap. 1 § LSE, som innehåller KN-nummer och tillhörande skattesatser som varierar beroende på hur bränslet används.⁷¹ Indirekt skattepliktiga bränslen är endast skattepliktiga om de används som uppvärmningsbränsle eller som motorbränsle, och då med skattesatserna som tillämpas för likvärdiga – direkt skattepliktiga – bränslen. Lagstiftningstekniken är att föredra framför en statisk

⁶⁵ Jfr prop. 1994/95:54 s. 45 f.

⁶⁶ Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

⁶⁷ Rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (omarbetning).

⁶⁸ Jfr 1 kap. 2 a § LSE

⁶⁹ Jfr 1 kap. 2 b § LSE. KN-nummer som används i lagen återfinns i *Kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan*. Vissa bränslen har dock belagts med skatt efter lagens ikraftträdande, varför även KN-nummer som korresponderar med senare versioner av nomenklaturen förekommer i lagen, för en sammanställning, se Jonsson & Lönn (2022) s. 188.

⁷⁰ Skatteverkets rättsliga vägledning, 'Framställning av energiprodukter - biogas'.

⁷¹ Råttalolja inkluderas dock inte i tabellen men är direkt skattepliktig, jfr 2 kap. 1 a § LSE.

lista med skatteobjekt då den inte kräver att lagstiftaren agerar för att nytvecklade bränslen ska beläggas med punktskatt.⁷²

4.4.1 Närmare om indirekt skattepliktiga bränslen

Energiprodukter definieras genom en lista av KN-nummer i 1 kap. 3 § LSE. Vissa energiprodukter omfattas av den direkta skatteplikten enligt tabellen i 2 kap. 1 § LSE. Resterande omfattas av indirekt skatteplikt enligt 2 kap. 3 § 1 p. LSE om de är avsedda att förbrukas, säljs, eller förbrukas som bränsle för uppvärmning – vilket i det följande förenklas till *används som uppvärmningsbränsle*. Enligt punkterna 2–4 är dessa produkter även indirekt skattepliktiga då de är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som; motorbränsle, tillsats till motorbränsle, eller som medel för att öka motorbränslets volym – härnäst efter förenklat till *används som motorbränsle*. Vidare följer av 2 kap. 4 § LSE att även bränslen som inte klassas som energiprodukter är skattepliktiga om de används som motorbränsle. Det framgår också att dessa bränslen är skattepliktiga om de används som uppvärmningsbränslen, dock endast i proportion till den del de består av kolväten. Något förenklat ska med kolväten förstås dels fossila, icke-förnybara, bränslen såsom råolja och naturgas, dels förnybara bränslen med ursprung i biomassa, såsom biogas.⁷³

Ett indirekt skattepliktigt bränsle beskattas med samma skattesatser som gäller för ett likvärdigt bränsle belagt med direkt skatteplikt enligt 2 kap. 1 § LSE. Vid denna bedömning ska först utrönas om bränslet använts som motorbränsle eller som uppvärmningsbränsle. Sedan ska bestämmas vilket bränsle i den aktuella kategorin som bör anses likvärdigt med ledning av i vilken mån bränslena kan ersätta varandra.⁷⁴

Biogas omfattas inte av direkt skatteplikt men är en energiprodukt enligt 1 kap. 3 § 2 p. LSE och därmed enligt 2 kap. 3 § LSE belagd med indirekt

⁷² Jfr prop. 1994/95:54 s. 50 f.

⁷³ Prop. 2006/07:13 s. 55.

⁷⁴ Se t.ex. C-43/13 *Kronos Titan GmbH*, EU:C:2014:216 punkterna 35–38.

skatteplikt då den används som uppvärmningsbränsle eller motorbränsle. Biogas anses skattemässigt likvärdigt med naturgas och tillämpliga skattesatser framgår därför av 2 kap. 1 § 1 st. 5 p. LSE.

4.5 Skattskyldiga och skattskyldighetens inträde

Bestämmelserna om vilka subjekt som är skattskyldiga enligt LSE är tämligen komplicerade. Komplexiteten är ett resultat dels av att lagen innehåller tre olika skatter, dels att beskattningen av bränslen ska hanteras enligt ett av två förfaranden, beroende av om bränslet omfattas av punktskattedirektivet eller inte.⁷⁵ Bränslen som omfattas av punktskattedirektivet hanteras enligt det så kallade uppskovsförfarandet, som syftar till att punktskattepliktiga bränslen ska kunna tillverkas, bearbetas, förvaras, flyttas och överlåtas inom EU utan att några beskattningskonsekvenser inträder. Först då bränslet släpps för konsumtion, exempelvis då det överlåts till en icke-skattepliktig aktör, utlöses skattskyldigheten.⁷⁶ Biogas omfattas av ett annat förfarande som i likhet med uppskovsförfarandet syftar till att bränsle ska kunna hanteras i obeskattat skick så länge bränslet överlåts mellan skattemässiga *lagerhållare*.

4.5.1 Förfarandet för hantering av biogas

Lagerhållare är enligt 6 kap. 1 och 5 §§ LSE skattskyldiga för bränslen som inte omfattas av punktskattedirektivet, såsom biogas.⁷⁷ För att bli lagerhållare krävs ansökan till Skatteverket och att kraven i 6 kap. 2 § LSE är uppfyllda. Enligt bestämmelsen kan som lagerhållare godkännas den som avser att utvinna, tillverka, bearbeta eller i större omfattning; lagerhålla, sälja eller förbruka bränslen. Det fordras också att lagerhållaren anses lämplig med hänsyn till dennes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Skattskyldigheten inträder enligt 6 kap. 6 § 1 p. LSE då en lagerhållare överlåter bränsle till en köpare som *inte* är en lagerhållare, eller då bränslet flyttas

⁷⁵ Jfr Olsson (2009) s. 87.

⁷⁶ Jonsson & Lönn (2022) s. 45, jfr även 1 kap. 20 § LSE.

⁷⁷ Jfr 6 kap. 1 § 2 p. b och c respektive 2 kap. 3 och 4 §§ LSE.

till ett eget försäljningsställe för detaljförsäljning. Vidare inträder skattskyldighet enligt andra och tredje punkten då en lagerhållare tar bränsle i anspråk för eget bruk samt om lagerhållarens tillstånd återkallas. Av 6 kap. 10 och 11 §§ LSE kan utläsas att för subjekt som inte är lagerhållare inträder skattskyldigheten omedelbart då subjektet; tillverkar, utviner eller bearbetar bränsle, för in eller importerar bränsle,⁷⁸ använder bränsle för ett ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp,⁷⁹ eller förbrukar bränsle i skepp eller båt för privat ändamål. Vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde ska skatt erläggas av den skattskyldiga.

4.6 Skattebefrielsen av biogas

Bestämmelserna om skattebefrielse tillämpas inte längre av Skatteverket. De är dock fortfarande formellt gällande och av stilistiska skäl presenteras de därför i detta avsnitt som om de fortfarande tillämpas. Skattebefrielsen utgör statligt stöd och Skatteverket är den stödgivande myndigheten.

Då biogas används som uppvärmningsbränsle medges skattebefrielse från energiskatt och koldioxidskatt med 100 procent enligt 6a kap. 2c § 1 st. LSE.⁸⁰ Om förbrukaren är skattskyldig uppnås skattebefrielsen genom att förbrukaren gör avdrag i sin punktskattedeklaration enligt 7 kap. 1 § 2 p. LSE. Är förbrukaren inte skattskyldig uppnås skattebefrielsen genom att förbrukaren ansöker om återbetalning från Skatteverket enligt 9 kap. 2 § 1 st. LSE. Då en skattskyldig överlåter biogas som uppvärmningsbränsle till någon som inte är en *stödmottagare* – i praktiken en privatperson – medges också fullt avdrag enligt 7 kap. 3 § LSE.⁸¹ Skattebefrielsen då biogas används som motorbränsle

⁷⁸ Med *för in* avses införsel från ett annat EU-land, med *importerar* avses införsel från tredje land.

⁷⁹ Jfr 2 kap. 1 § LSE för de olika skattesatserna som tillämpas baserade på ändamålet som bränslet används för.

⁸⁰ För skattebefrielse krävs även att bränslet omfattas av ett anläggningsbesked enligt 3a kap. lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och biobränslen. Under vissa förutsättningar krävs även att förbrukaren innehar ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. samma lag. Liknande krav gäller vid skattebefrielse då biogas används som motorbränsle. De närmare kraven är dock inte av intresse för uppsatsen.

⁸¹ Jonsson & Lönn (2022) s. 128.

uppnås genom 7 kap. 4 § LSE som stadgar att avdrag medges med 100 procent då en skattskyldig förbrukar eller säljer biogas som motorbränsle.

För skattebefrielse enligt ovannämnda bestämmelser förutsätts att stödmottagaren inte är ett företag utan rätt till statligt stöd.⁸² Med detta avses enligt 1 kap. 12 § LSE dels sådana företag som befinner sig i ekonomiska svårigheter enligt artikel 2.18 i förordning 651/2014,⁸³ dels företag som är föremål för återkrav avseende tidigare olagligt utbetalat stöd. LSE uppställer i 1 kap. 11b § en formell definition av vilka aktörer som ska anses vara stödmottagare för skattebefrielsen. Stödmottagare för skattebefrielsen avseende motorbränsle är den som i Sverige producerat, fört in eller importerat bränslet. Avseende uppvärmningsbränsle är stödmottagaren den som förbrukat bränslet. Det bör uppmärksammas att denna definition inte har någon bäring på frågan om vilken aktör som enligt unionsrätten anses vara stödmottagare.

⁸² Jfr 7 kap. 1 § 2 st., 3 §, 4 § samt 4a § LSE.

⁸³ Kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget.

5 Landvärmedomen

5.1 Bakgrund

Den 29 juni 2020 beslutade kommissionen att inte invända mot förlängningen av stödordningen som möjliggjorde skattebefrielse när biogas och biopropan användes för motordrift och stödordningen som möjliggjorde skattebefrielse när biogas och biopropan användes för uppvärmning. Dessa benämns fortsättningsvis som *besluten*. Besluten möjliggjorde skattebefrielse under perioden 2021–2030 och överensstämmer i allt väsentligt med tidigare fattade beslut om stödordningar som möjliggjorde skattebefrielse. Dessa fattades ursprungligen 2003 respektive 2007, och blev sedan dess förlängda till och med utgången av 2020.⁸⁴

Den 12 oktober 2020 stämde den tyska biogasproducenten Landwärme GmbH kommissionen med stöd av artikel 263 FEUF. Bolaget yrkade att besluten som skattebefrielsen grundades på skulle ogiltigförklaras. Kommissionen yrkade å sin sida att rätten skulle ogilla käromålet, och Sverige interverade till stöd för kommissionen med ett samstämmigt yrkande.⁸⁵

5.1.1 Kommissionens förfarande vid tillkomsten av besluten

Kommissionen antog besluten efter ett preliminärt granskningsförfarande där den fastställde att stödet var förenligt med den inre marknaden med stöd av artikel 107.3 c FEUF. Inledningsvis konstaterade kommissionen att skattebefrielserna utgjorde statsstöd enligt artikel 107.1 FEUF, och prövade sedan om stödordningarna skulle anses vara förenliga med den inre marknaden mot bakgrund av *riktlinjerna*.⁸⁶ Vid denna prövning fann kommissionen att stödordningarna var förenliga med riktlinjerna eftersom de eftersträvade ett mål

⁸⁴ *Uppmaning enligt artikel 108.2 FEUF att inkomma med synpunkter*, EUT C/2024/1921 s. 1.

⁸⁵ T-626/20 *Landwärme mot kommissionen*, EU:T:2022:853 punkterna 2, 12–14.

⁸⁶ *Riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014–2010*, EUT C/2014/200 s. 1–55.

av allmänintresse och att de bidrog till uppfyllandet av Sveriges mål om användning av förnybara energikällor. Här bör anmärkas att riktlinjerna inte utgör bindande normer enligt artikel 288 FEUF och domstolar behöver därför ej ta någon hänsyn till dem annat än som tolkningsunderlag, och endast i den mån deras syfte är att fylla ut unionsrättsliga bestämmelser.⁸⁷

5.2 Parternas argument

5.2.1 Bolagets argument

Till stöd för sitt yrkande lade bolaget fram fyra grunder. Tribunalen gav bifall på talan enligt den första grunden, att stödet var olagligt på grund av kumulation, och endast denna grund var således föremål för rättens prövning.⁸⁸

Enligt bolaget hade kommissionen – vid tillfället för antagandet av beslutet – mottagit information att företag med hemvist utanför Sverige kunde kombinera den svenska skattebefrielsen med andra medlemsstaters statsstöd och då uppnå en konkurrenshämmande överkompensation vid försäljning av biogas i Sverige.⁸⁹ Till stöd för detta lyfte bolaget fram att de skickat rapporter till kommissionen den 18 oktober 2019 och den 19 juni 2020, som enligt bolaget visade att biogas producerad i Danmark – och sedermera införd till Sverige – under vissa förutsättningar kunde subventioneras med både danskt statsstöd i produktionsledet, och svensk skattebefrielse i försäljningsledet.⁹⁰ Ett förhållande som i det följande benämns *den omtvistade kumuleringen*. Den omtvistade kumuleringen innebar enligt bolaget en utestängningseffekt på den svenska marknaden för företag som inte åtnjöt produktionsstöd i sina hemviststater. Danska bolag som drog nytta av produktionsstöd i Danmark ökade sin export till Sverige i syfte att utnyttja skattebefrielsen, vilket medförde att bolag med hemvist i andra medlemsstater inte kunde konkurrera med

⁸⁷ Nääv & Zamboni (2018) s. 127–129.

⁸⁸ T-626/20 *Landwärme mot kommissionen*, EU:T:2022:853 punkterna 15 och 129.

⁸⁹ *Ibid* punkt 40.

⁹⁰ *Ibid* punkt 71, samt för datumen *Uppmaning enligt artikel 108.2 FEUF att inkomma med synpunkter*, EUT C/2024/1921 s. 3.

de danska bolagens lägre priser.⁹¹ Bolaget hävdade att de till följd av kumulationen inte längre kunde konkurrera med dessa bolag, och att de därför hade avslutat sin verksamhet på den svenska marknaden.⁹²

5.2.2 Kommissionens invändningar

Kommissionen medgav att de tagit del av rapporterna men menade att de i sin bedömning om stödets förenlighet med den inre marknaden inte hade någon skyldighet att beakta överkompensation som kunde uppstå vid kumulation av stöd härrörande från olika medlemsstater. Kommissionen hade därför valt att begränsa sin prövning till frågan om kumulation kunde ske genom användandet av olika stödordningar härrörande från Sverige.⁹³

Vidare menade kommissionen att vissa sekundärrättsliga regler, specifikt punkt 116 i riktlinjerna, innebar att den omtvistade kumuleringen inte kunde tillmätas betydelse i bedömningen av beslutens förenlighet med den inre marknaden. Av punkten följer att kommissionen ska presumera att stöd som antas i syfte att främja Europa 2020-strategin är förenligt med den inre marknaden om alla andra villkor är uppfyllda.⁹⁴ De andra villkor som här åsyftas följer av andra bestämmelser i riktlinjerna, men är ointressanta för uppsatsen och påverkade inte domslutet.

5.3 Rättens bedömning

Den centrala frågan i målet var om kommissionen gjorde rätt i att endast tillämpa det preliminära granskningsförfarandet eller om det förelåg tveksamhet rörande stödets förenlighet med den inre marknaden och att de därför var skyldiga att inleda det formella granskningsförfarandet. I domen framhåller

⁹¹ T-626/20 *Landwärme mot kommissionen*, EU:T:2022:853 punkt 41.

⁹² *Ibid* punkt 26.

⁹³ *Ibid* punkterna 9 och 87–91.

⁹⁴ *Ibid* punkterna 50–52. NB att i den svenska versionen av riktlinjerna används ordet ”anser”. Vid en språklig jämförelse med den engelska och danska versionen står det emellertid klart att punkten innebär en presumptionsregel.

tribunalen att denna bedömning enligt praxis ska företas objektivt med utgångspunkt i den information som kommissionen hade tillgänglig vid tidpunkten för den preliminära granskningen.⁹⁵

Tribunalen underkände därvid kommissionens invändning om att de inte behövde ta hänsyn till stöd härrörande från flera medlemsstater genom att slå fast att det enligt ordalydelsen av artikel 107.1 FEUF framgår att den är skyldig att utreda huruvida stödet inverkar på handeln *mellan* medlemsstater. Att endast undersöka kumuleringen av stödordningar som främjar biogashandeln inom en medlemsstat kan därför inte läggas till grund för bedömningen om stödets förenlighet med den inre marknaden.⁹⁶ Vidare erinrade tribunalen att eftersom skyldigheten att inleda ett formellt granskningsförfarande härleds från en primärrättslig bestämmelse – artikel 108.2 FEUF – saknades anledning att pröva de sekundärrättsliga invändningarna. Eftersom det förelåg tveksamhet avseende stödets förenlighet med den inre marknaden hade kommissionen brutit i sin tillämpning av statsstödsreglerna och besluten ogiltigförklarades.⁹⁷ Domen överklagades inte.

5.4 Domens rättsverkan

Inledningsvis bör förtydligas att tribunalen inte tog ställning till den rent empiriska frågan, huruvida kumulering av danskt, eller andra medlemsstaters, produktionsstöd och den svenska skattebefrielsen hade skett eller kunde ske. Tribunalen har därför inte heller tagit ställning till frågan om skattebefrielsen är förenlig med den inre marknaden. Denna fråga faller inom kommissionens exklusiva område och de har med anledning av domen inlett ett formellt granskningsförfarande där de ämnar undersöka kumuleringen och fatta beslut i frågan.⁹⁸

⁹⁵ T-626/20 *Landwärme mot kommissionen*, EU:T:2022:853 punkt 64.

⁹⁶ *Ibid* punkterna 92–97 och 108.

⁹⁷ *Ibid* punkt 127–129.

⁹⁸ *Uppmaning enligt artikel 108.2 FEUF att inkomma med synpunkter*, EUT C/2024/1921 s. 1.

Tribunalens befogenhet att ogiltigförklara beslut härleds från artikel 264 FEUF, och ogiltigförklaringar gäller enligt fast praxis *erga homnes* – retroaktivt gentemot samtliga enskilda.⁹⁹ Följden av detta torde vara att all skattebefrielse som medgetts sedan 1 januari 2021 är olagligt stöd eftersom det genomförts utan grund i en godkänd stödåtgärd, och därmed i strid med genomförandeförbudet. Att en åtgärd utgör olagligt stöd medför dock som tidigare nämnts ingen rättsverkan i sig själv, det krävs att kommissionen fattar ett formellt beslut där det framgår att stödet är olagligt och att det därför ska återkrävas.

5.5 Skatteverkets ställningstaganden med anledning av domen

Med anledning av Landwärmedomen har Skatteverket avgett ett antal ställningstaganden. Framst två av dessa är intressanta för uppsatsen. Ställningstagandet publicerat 2023-02-14 lyder:

Tribunalen har i [Landwärmedomen] beslutat att ogiltigförklara två beslut fattade av EU-kommissionen. I de ogiltigförklarade besluten fann EU-kommissionen att de åtgärder som anmälts av Sverige avser statligt stöd som är förenligt med den inre marknaden enligt artikel 107.3 EUF-fördraget. Besluten utgör rättslig grund för bestämmelserna [...] om skattebefrielse för biogas och biogasol. Skatteverket analyserar för närvarande domen och vad den innebär för tillämpningen av dessa bestämmelser.¹⁰⁰

Samt ställningstagandet publicerat 2023-03-07:

[...] EU-kommissionen ska inleda en formell granskning av stödordningarna och därefter fatta nya beslut. I avvaktan på EU-kommissionens beslut är Skatteverket förhindrat att medge skattebefrielse enligt [bestämmelserna om skattebefrielse för biogas och biogasol]. Skatteverket kommer därför fortsättningsvis inte att medge avdrag eller återbetalning enligt de aktuella bestämmelserna.¹⁰¹

⁹⁹ Se t.ex. C-199/06 *CELF*, EU:C:2008:79 punkt 61.

¹⁰⁰ Skatteverkets ställningstaganden 'Skattebefrielser i LSE som utgör statligt stöd', 2023.

¹⁰¹ *Ibid.*

Skatteverket har sedan den 7 mars 2023 – med hänvisning till sina ställningstaganden – ej medgett någon skattebefrielse för biogas avseende redovisningsperioder från januari 2021 och framåt.¹⁰² I sammanhanget bör uppmärksammas att Skatteverkets ställningstaganden är en benämning på de rekommendationer som myndigheten utfärdar i syfte att uppnå en enhetlig rättstillämpning, och som information till skattskyldiga. Rekommendationerna saknar självständigt rättskällevärde och ska förstås som allmänna råd enligt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725). Ställningstaganden bör alltså endast förstås som ett uttryck av myndighetens uppfattning av gällande rätt, och är inte bindande för domstolar.¹⁰³

¹⁰² SvSkT 2024:1 s. 36.

¹⁰³ Tjernberg (2018) s. 111 f.

6 Analys

I 2 kap. 10 § 2 st. 1 men. RF stadgas det så kallade föreskriftskravet:

Skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.¹⁰⁴

Påhlsson menar att föreskriftskravet innebär att lagstöd är "en nödvändig förutsättning för uttag av skatt."¹⁰⁵ Detta medför i sin tur att skattebestämmelser som inte har stöd i lag inte är bindande.¹⁰⁶ En naturlig konsekvens av föreskriftskravet är att Skatteverket är skyldig att tillämpa gynnande skattebestämmelser, eftersom ett åsidosättande av dem skulle innebära att skatt tas ut i vidare mån än vad som följer av gällande föreskrifter. Vad gäller bestämmelserna om skattebefrielse är alltså utgångspunkten att de ska tillämpas, så tillvida att inte ska åsidosättas till företräde för någon unionsrättslig bestämmelse.

Skatteverkets ställningstaganden innehåller två liknande påståenden om gällande rätt. Det första påståendet är att besluten utgör rättslig grund för skattebefrielsen, och det andra att Skatteverket är förhindrad från att tillämpa skattebefrielsen utan ett gynnande beslut från kommissionen. Det är oklart om man avser olika saker med dessa påståenden. Min tolkning är att Skatteverket med de två påståenden menar att eftersom fördraget – och därmed också statsstödsrätten – är direkt tillämpligt är myndigheten förhindrad från att medge skattebefrielse eftersom detta skulle utgöra ett brott mot genomförandeförbudet i artikel 108.3 FEUF in fine. Detta är en korrekt tolkning av gällande EU-rätt – tillämpning av skattebefrielsen skulle innebära att myndigheten betalar ut olagligt stöd, och antagligen föranleda återkrav. Denna insikt bör dock i min mening skiljas från frågan om bestämmelserna kan åsidosättas med hänvisning till genomförandeförbudets företräde. En regelkonflikt som innebär att EU-rätten ska ges företräde föreligger då den nationella regeln materiellt

¹⁰⁴ Med föreskrifter avses lag och förordning meddelad med stöd av 8 kap. 1 § RF.

¹⁰⁵ Påhlsson (2018) s. 31 f.

¹⁰⁶ Ibid.

överlappar med den unionsrättsliga regeln.¹⁰⁷ Genomförandeförbudet är dock adresserat till staten och är bindande gentemot EU, men förbudet är inte direkt relevant för förhållandet mellan enskilda och staten. Det är därför något oklart om det faktiskt föreligger en regelkonflikt som innebär att de nationella bestämmelserna om skattebefrielse ska åsidosättas.

Det återstår att undersökas om någon unionsrättslig regel med direkt effekt kan åberopas till stöd för att åsidosätta bestämmelserna om skattebefrielse. Bestämmelser med direkt effekt är bindande för både domstolar och myndigheter. Av praxis framgår att bestämmelser i direktiv inte kan ha direkt effekt till nackdel för enskilda,¹⁰⁸ och en naturlig konsekvens är därför att nationell rätt i vissa fall kan komma att tillämpas i strid med ett direktiv.¹⁰⁹ Vi kan därmed utesluta att minimiskattesatserna som framgår av energiskattedirektivet utgör hinder mot att tillämpa skattebefrielsen. En unionsrättskonform tolkning av energiskattedirektivet och punktskattedirektivet kan inte heller innebära ett åsidosättande av skattebefrielsen, eftersom det skulle innebära en förbjuden *contra legem* läsning.¹¹⁰ Frågan om den direkta effekten av genomförandeförbudet har i praxis behandlats i relation till rättigheten för enskilda som förbudet skapar. Enligt EU-domstolen består denna rättighet i att den enskilda inte ska drabbas negativt av att staten genomför olagliga stödåtgärder. Typiskt sett handlar det om att konkurrenter till stödmottagare missgynnas av de själva inte åtnjuter det ifrågakvarande stödet, och förbudets direkta effekt innebär då att konkurrenterna ska få talerätt i en process mot staten.¹¹¹ En analog tillämpning av denna praxis torde innebära att Skatteverket är skyldig att åsidosätta bestämmelserna om skattebefrielse om det står klart att enskilda skulle drabbas negativt av att skattebefrielse medges. En snarlik situation till den som beskrivs av bolaget i Landvärmedomen.¹¹²

6.1 Avslutande kommentar

¹⁰⁷ Se avsnitt 2.1–2.

¹⁰⁸ Se t.ex. 152/84 *Marshall I*, EU:C:1986:84 punkt 48.

¹⁰⁹ För ett liknande resonemang jfr HFD 2013 ref. 25.

¹¹⁰ Se avsnitt 2.3.

¹¹¹ Se avsnitt 3.4.

¹¹² Jfr avsnitt 5.2.1.

Det står alltså klart att om Skatteverket skulle tillämpa bestämmelserna skulle det sannolikt resultera i att de senare blir tvungna att kräva tillbaka skattebefrielsen jämte ränta. Samtidigt är det alltså något oklart om de har rättslig grund för att åsidosätta bestämmelserna. Oklarheten skulle dock enkelt kunna avhjälpas genom att lagstiftaren upphäver bestämmelserna om skattebefrielse av biogas. Under arbetets gång har jag inte funnit något mål där frågeställningen prövas i domstol och eftersom skattebefrielsen årligen meddelas till omkring 700 företag är detta något förvånande. Möjligen har man resonerat att även om man når framgång med en dylik talan så är risken för återkrav mycket stor, och man väljer därför att istället invänta kommissionens beslut i det formella granskningsförfarandet.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Sverige

Prop. 1994/95:54 Ny lag om skatt på energi, m.m.

Prop. 2006/07:13 Anpassningar av energibeskattningen till energiskattedirektivet, m.m.

SOU 2011:69 Olagligt statsstöd.

Europeiska unionens tidning

Riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014–2010, EUT C/2014/200 s. 1–55.

Uppmaning enligt artikel 108.2 FEUF att inkomma med synpunkter, EUT C/2024/1921 s. 2.

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 25.

EU-domstolen

26/62 *Van Gend & Loos*, EU:C:1963:1.

6/64 *Costa mot ENEL*, EU:C:1964:66.

11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114.

70/72 *Tyskland mot kommissionen*, EU:C:1973:87.

77/72 *Capolongo mot Azienda Agricola Maya*, EU:C:1973:65.

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

41/74 *Van Duyn*, EU:C:1974:133.

106/77 *Simmenthal*, EU:C:1978:49.

148/78 *Ratti*, EU:C:1979:110.

14/83 *Von Colson*, EU:C:1984:153.

152/84 *Marshall I*, EU:C:1986:84.

80/86 *Nijmegen Kolpinghuis*, EU:C:1987:431.

103/88 *Constanzo*, EU:C:1989:256.

C-354/90 *FNCEPA*, EU:C:1991:440.

C-39/94 *SFEI*, EU:C:1996:285.

T-214/95 *Het Vlaamse Gewest mot kommissionen*, EU:T:1998:77.

C-83/98 *Frankrike mot Ladbroke Racing*, EU:C:2000:248.

C-198/01 *Consorzio Industrie Fiammiferi*, EU:C:2003:430.

C-453/00 *Kühne & Heitz*, EU:C:2004:17.

C-174/02 *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant*, EU:C:2005:10.

C-172/03 *Heiser*, EU:C:2005:130.

C-212/04 *Adeneler*, EU:C:2006:443.

C-199/06 *CELF*, EU:C:2008:79.

C-138/09 *Nunziatina*, EU:C:2010:291.

C-176/12 *Union locale des syndicats CGT*, EU:C:2014:2.

C-43/13 *Kronos Titan GmbH*, EU:C:2014:216.

C-667/13 *Banco Privado Português*, EU:C:2015:151.

C-349/17 *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172.

T-626/20 *Landwärme mot kommissionen*, EU:T:2022:853.

Litteratur

Artiklar

Jonsson, Fredrik & Lönn, Robert: 'Landwärmedomen och den svenska skattebefrielsen för biogas', SvSkT 2024:1 s. 35–41.

Böcker

Bacon, Kelyn (red.), *European Union law of state aid*, Tredje upplagan, Oxford University Press, Oxford, 2017.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Sjunde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2022.

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

Jonsson, Fredrik & Lönn, Robert, *Rätt punktskatt*, Första upplagan, Sanoma utbildning, Stockholm, 2022.

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

Olsson, Stefan, *Punktskatter: en handbok*, Första upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2009.

Olsson, Stefan, *Punktskatter: rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Iustus, Diss. Göteborg : Univ., 2001,Uppsala, 2001.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Fjärde upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2018.

Schütze, Robert, *European constitutional law*, Andra reviderade upplagan, Cambridge University Press, Cambridge, 2016.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018.

Övrigt

Skatteverkets rättsliga vägledning 'Framställning av energiprodukter - biogas', Dnr 8-1368234.

Skatteverket, 'Beslut om skattebefriad biogas och biogasol ogiltigförklarat' www.skatteverket.se/foretag/skatterochavdrag/punktskatter/nyheterinompunktskatter/2023/nyheterinompunktskatter/beslutomskattebefriadbiogasochbiogasologiltigforklarat.5.48cfd212185efbb440b47b0.html (besökt 2024-05-22)

Skatteverkets ställningstagande 'Skattebefrielser i LSE som utgör statligt stöd', 2023 https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edit-ion/2023.16/384992.html#update_20230214064401 (besökt 2024-05-22)