



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4459-22

meddelad i Stockholm den 20 oktober 2023

KLAGANDE

Stockholm Exergi AB, 556016-9095

Ombud: Fredrik Berndt och Ulrika Grefberg
Svalner Skatt & Transaktion KB
Box 16115
103 23 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 25 april 2022 i mål nr 494-21

SAKEN

Skatt på energi

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

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

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

BAKGRUND

1. Bränsle och elektrisk kraft är som huvudregel skattepliktiga till energiskatt och koldioxidskatt. Skatt på bränsle får dras av om bränslet förbrukas för framställning av skattepliktig elektrisk kraft. Elektrisk kraft som förbrukas för att framställa elektrisk kraft är inte skattepliktig. Bestämmelserna genomför det s.k. energiskattedirektivet.
2. Stockholm Exergi AB driver ett kraftvärmeverk som framställer värme och elektrisk kraft. För produktionen används bränslen i form av bl.a. kol och olja. Bolaget använder en mindre del av den elektriska kraft som framställs i kraftvärmeverket som hjälpkraft för att bl.a. driva anläggningens pumpar, fläktar, generator och transportband.
3. För beskattningsåret 2012 medgav Skatteverket inte bolaget avdrag för skatten på det bränsle som hade förbrukats för att framställa hjälpkraft med motiveringen att hjälpkraften inte var skattepliktig eftersom den hade använts för att framställa elektrisk kraft.
4. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Falun och menade att EU-domstolen klargjort att skattebefrielse för bränsle inte får villkoras med att den elektriska kraft som framställs är skattepliktig.
5. Förvaltningsrätten ansåg att det är förenligt med energiskattedirektivet att kräva att den elektriska kraft som framställs är skattepliktig för att avdrag ska medges för skatten på det bränsle som förbrukats vid framställningen av kraften och avslog överklagandet.

6. Kammarrätten i Sundsvall avslog bolagets överklagande dit.

YRKANDEN M.M.

7. *Stockholm Exergi AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska undanröja kammarrättens dom och sätta ner bolagets redovisade energiskatt och koldioxidskatt alternativt medge ytterligare avdrag med ett belopp om drygt 4 150 000 kr. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 207 570 kr.
8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Om innebörden av energiskattedirektivet bedöms vara av avgörande betydelse för bolagets rätt till skattebefrielse yrkar Skatteverket att ett förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

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

Rättslig reglering m.m.

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

11. Av 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi framgår att bränsle som används för förbrukning för framställning av skattepliktig elektrisk kraft helt ska befrias från energiskatt och koldioxidskatt.
12. Enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, i den lydelse som är aktuell i målet, får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap.
13. Enligt 11 kap. 2 § 5, i den lydelse som är aktuell i målet, är elektrisk kraft inte skattepliktig om den förbrukats för framställning av elektrisk kraft.
14. Motsvarande skattebefrielse föreskrivs i artikel 14.1 a i energiskattedirektivet där det anges att medlemsstaterna ska bevilja skattebefrielse för energi-produkter och elektricitet som används för att framställa elektricitet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan om ett förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in

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

Frågan om avdrag för energiskatt och koldioxidskatt

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

inte genom att avdrag får göras för skatten utan genom att sådan elektrisk kraft är undantagen från skatteplikt.

17. Underinstanserna har tolkat bestämmelsen i 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi som att avdrag inte kan medges för skatt på bränsle som förbrukas för framställning av elektrisk kraft som inte är skattepliktig eftersom den har förbrukats för framställning av elektrisk kraft. Det framgår dock inte av bestämmelsen att rätten till avdrag för skatten på bränslet även ska bedömas utifrån hur den elektriska kraft som framställs ska förbrukas i nästa led. Bestämmelsen måste därför tolkas utifrån energiskattedirektivet och EU-domstolens praxis.
18. Motsvarande bestämmelse i energiskattedirektivet finns i artikel 14.1 a första meningen. Av bestämmelsens ordalydelse framgår inte något krav på att den elektricitet som framställs ska vara skattepliktig för att befrielse från skatt ska medges.
19. Av EU-domstolens praxis följer emellertid att integriteten i systemet med harmoniserad beskattning av energiprodukter förutsätter att endast produkter som förbrukas för skattepliktig framställning kan befrias från skatt (jfr Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punkterna 30–32 och Repsol Petróleo, C-44/19, EU:C:2020:982, punkterna 38–40). Att det, vid framställning av elektrisk kraft i flera led, skulle vara en förutsättning för skattebefrielse för förbrukade produkter att beskattning sker just i det specifika led där produkten förbrukas framgår dock inte.
20. Av EU-domstolens praxis följer vidare att bestämmelserna om skattebefrielse i energiskattedirektivet ska ges en självständig tolkning, inte bara på grundval av deras lydelse utan även utifrån direktivets systematik och ändamål. Av betydelse för skattebefrielse är energiskattedirektivets syfte att bl.a. undvika

snedvridning av konkurrensen och dubbelbeskattning av elektricitet (se *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, punkterna 21, 29 och 30).

21. Med underinstansernas synsätt går skattebefrielsen för bränslet förlorad på grund av att det har använts för framställning av elektrisk kraft som skattebefrias när den förbrukas för framställning av elektrisk kraft, trots att den senare framställda kraften är skattepliktig. Därmed uppstår en dubbelbeskattning eftersom både bränslet och den elektriska kraft som framställs i ett senare led beskattas. En sådan tillämpning av lagen om skatt på energi är inte förenlig med direktivets syfte.
22. Högsta förvaltningsdomstolen anser sammantaget att 6 a kap. 1 § 7 lagen om skatt på energi ska tolkas så att bolaget för beskattningsåret 2012 har rätt till avdrag för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som har förbrukats för att framställa elektrisk kraft, som inte är skattepliktig eftersom den har förbrukats för framställning av elektrisk kraft. Då det förbrukade bränslet använts för produktion av såväl värme som elektrisk kraft måste en fördelning göras för att beräkna avdragets storlek (jfr 6 a kap. 3 b § i den lydelse som är aktuell i målet). Denna beräkning bör ankomma på Skatteverket att göra.

Ersättning för kostnader

23. Bolaget har fått bifall till sitt överklagande. Målet avser dessutom en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.
24. Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 207 570 kr exklusive mervärdesskatt. Det yrkade beloppet avser drygt 45 timmars arbete till en genomsnittlig timkostnad av 4 592 kr.

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

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Thomas Bull, Marie Jönsson och Linda Haggren.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.