

SUSANNE ÅKERFELDT, LENA HIORT AF ORNÄS LEIJON
OCH TORBJÖRN SCHIEBE*

Statsstödsregler och skatter, varför är det så svårt?

Statsstödsreglerna är en del av EU:s konkurrensrätt och utgör en kraftfull del av EU-rätten. Reglerna måste beaktas av regering och riksdag vid utformningen av skatteregler samt av Skatteverket vid tillämpningen av dessa, men också av de enskilda företagen bl.a. genom uppgiftslämnande när de yrkar avdrag i sin punktskattedeclaration eller ansöker om återbetalning av skatt. Kort sagt aktualiseras statsstödsreglerna i alla delar av skattekedjan. Denna artikel ger dig en introduktion till reglerna, men också möjlighet till viss fördjupning.

1 INLEDNING

Grundläggande för en stats självbestämmande är rätten att ta ut skatt och att bestämma hur skattesystemet ska utformas. Som medlem av Europeiska unionen (EU) måste dock Sverige agera inom ramarna för de begränsningar som kan följa av EU-rättsliga regler.¹ Vid överväganden om den närmare utformningen av olika skatter kan det av olika skäl anses lämpligt att införa särregler för t.ex. förbrukning inom vissa sektorer. Detta gäller inte minst inom ramen för olika miljöskatter, vilket sedan 1990-talet använts av Sverige i tilltagande omfattning för att bidra till att nå mål på energi-, klimat- och miljöområdena. Som exempel kan nämnas koldioxidskatten, som är en grundbult i det svenska klimatarbetet samt punktskatter på avfall och bekämpningsmedel. Nedsättning av eller befrielse från skatter kan emellertid utgöra statligt stöd enligt reglerna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan EUF-fördraget eller fördraget)².

* I denna artikel ger författarna uttryck för sina personliga reflektioner om statsstödsreglerna. De representerar därmed inte sina respektive arbetsgivare.

1 På skatteområdet finns t.ex. ett harmoniserat ramverk för beskattningen av bränslen och el, det s.k. energiskattedirektivet (rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet [EUT L 283, 31.10.2003, s. 51]).

2 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, konsoliderad version (EUT C 202, 7.6.2016 s. 47).

EU-rätten är i dag en naturlig del av de flesta svenska juristers vardag. I den här artikeln vill vi belysa vikten av att inte enbart tänka på krav som följer av direktiv och förordningar utan också öka medvetenheten om de begränsningar som EU:s statsstödsregler kan medföra. Artikeln fokuserar på statsstödsreglernas inverkan på utformningen av skatter i allmänhet och miljöskatter i synnerhet. Miljö- och klimatfrågor har hög prioritet i regeringens arbete, vilket bl.a. visas i de delar av regeringens politik som bygger på januariavtalet.³ Det finns således all anledning att tro att användningen av miljöskatter som styrmedel kommer att öka framöver.

Statsstödsreglerna anses ofta vara en liten medlemsstats bästa vän eftersom de begränsar medlemsstaternas möjlighet att subventionera inhemska företag till nackdel för bl.a. svenska företags konkurrenskraft. Samtidigt har det visat sig att statsstödsreglerna kan skapa problem vid utformningen av t.ex. miljöskatter. Detta kan bitvis sägas ha sin grund i den inneboende konflikten mellan statsstödsreglerna och miljöstyrande skatter. Statsstödsreglernas syfte är att värna den inre marknadens funktion genom lika behandling av företag medan syftet med miljöskatter är att styra företagen i en viss riktning, dvs. inte behandla alla aktiviteter lika. Även inom en välfungerande inre marknad är det angeläget att statsstödsreglerna utformas på ett sådant sätt att de bidrar till och inte motverkar utvecklingen av ett fossilfritt samhälle. Inom EU är det därför viktigt att relevanta regelverk, som energi- och klimatpolitiska mål och olika direktiv är samordnade med statsstödsreglerna. Detta är en viktig del i den översyn av statsstödsreglerna som EU-kommissionen (nedan kommissionen) nu genomför.⁴ En av utmaningarna är hur statsstödsreglerna ska vara tillräckligt flexibla för att göra det möjligt för vissa medlemsstater att vara föregångare och därigenom öka miljönyttan och samtidigt undvika snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden.

Artikeln inleds med en introduktion till reglerna om statligt stöd, följt av ett avsnitt om hur samarbetet mellan kommissionen och Sverige i ett statsstödsärende fungerar samt vad som händer om reglerna inte följs. Slut-

3 Januariavtalet är en sakpolitisk överenskommelse från januari 2019 mellan Socialdemokraterna, Centerpartiet, Liberalerna och Miljöpartiet de gröna.

4 För mer information om översynen samt medlemsstaters och andra intressenters yttranden som inkommit inom ramen för den öppna konsultation som genomförts, se https://ec.europa.eu/competition/consultations/2019_gber_deminimis/index_en.html. Jfr även avsnitt 2.2.2 i meddelande från kommissionen den 11 december 2019, Den europeiska gröna given (COM[2019] 640 final).

ligen beskrivs miljöskatteområdet och varför statsstödsstödsreglernas tillämpning på just skatter kan uppfattas som särskilt svårt.

2 EN INTRODUKTION TILL REGLERNA OM STATLIGT STÖD

2.1 Statsstödsreglerna – en del av konkurrensrätten

Reglerna om statligt stöd finns i artiklarna 107–109 EUF-fördraget. Statsstödsreglerna är en del av EU:s konkurrensrätt. Ett stöd är varje åtgärd som uppfyller de fyra rekvisit⁵ som anges i artikel 107.1 i fördraget, nedan kursiverade

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 snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

När det gäller just skatteåtgärder är det s.k. selektivitetskriteriet, dvs. frågan om åtgärden gynnar vissa företag eller viss produktion både det avgörande och mest svårtolkade kriteriet.⁶

Selektivitetskriteriet innebär alltså att det ska fastställas om den aktuella nationella åtgärden kan gynna ”vissa företag eller viss produktion”. Kriteriet kan på många sätt liknas vid ett förbud mot diskriminering mellan olika företag, olika företagsgrupper eller olika marknadssektorer.⁷ Denna bedömning sker enligt följande trestegsmetod, som lagts fast av EU-domstolen i ett flertal avgöranden.⁸

5 Se exempelvis EU-domstolens dom den 26 april 2018, ANGED/Generalitat de Catalunya, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 37 och däri angiven praxis.

6 Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1), avsnitt 5, s. 27 och särskilt avsnitt 5.4 som rör skatteåtgärder. Se även förslag till avgörande av generaladvokat Saugmansksgaard Øe den 19 september 2018 i målet Finanzamt B/A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:741, punkterna 47–60.

7 Se EU-domstolens dom den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 och däri angiven rättspraxis. Se även V. Bastidas Venegas, World Duty Free Group och selektivitetskriteriet, Ny Juridik 4:17 s. 66. Se dock generaladvokat Saugmansksgaard Øes förslag till avgörande i mål C-374/17, punkten 9 och följande, där han framför kritik mot EU-domstolens behandling av selektivitetskriteriets som ett diskrimineringsförbud.

8 Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd enligt ovan, punkt 128 och särskilt avsnitt 5.4 som rör skatteåtgärder.

- Ett referenssystem identifieras först för att fungera som riktmärke för bedömningen.⁹
- Därefter ska det, i ett andra steg, fastställas om en viss åtgärd (exempelvis en skattenedsättning) utgör ett undantag från referenssystemet, på så sätt att åtgärden gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som, mot bakgrund av de mål som eftersträvas med regleringen, befinner sig i en faktiskt och rättsligt jämförbar situation. En jämförelse ska alltså göras mellan, å ena sidan, de företag/sektorer som omfattas av åtgärden, och, å andra sidan, de som inte gör det. Om slutsatsen är att företagen inte befinner sig i en jämförbar situation, rättsligt och faktiskt, är åtgärden inte selektiv.¹⁰ Om de däremot anses vara i en jämförbar situation utgör åtgärden ett undantag från referenssystemet (och är *prima facie* selektiv).
- I ett tredje steg fastställs då om undantaget kan motiveras av referenssystemets art eller allmänna systematik. Om en åtgärd som är *prima facie* selektiv motiveras av systemets art eller allmänna systematik anses åtgärden inte vara selektiv och faller således utanför tillämpningsområdet för artikel 107.1 i fördraget.¹¹

Denna trestegsprocess måste dock tillämpas med viss flexibilitet. Bakgrunden är att artikel 107.1 i fördraget inte skiljer mellan statliga ingripanden enbart utifrån deras orsaker eller syften, utan även definierar dem i förhållande till deras verkningar.¹² Detta innebär att det i vissa undantagsfall inte är tillräckligt att undersöka om en viss åtgärd utgör ett undantag från ett visst referenssystem. Det är också nödvändigt att bedöma om gränserna

9 Se förslag till avgörande av generaladvokat Wahl den 20 december 2017 i mål C-203/16 P, Dirk Andres/kommissionen, EU:C:2017:1017, punkt 99.

10 För exempel på åtgärder där de företag som var föremål för jämförelsen, mot bakgrund av de mål som eftersträvades med den berörda skattelagstiftningen, inte ansågs vara jämförbara, rättsligt och faktiskt, se exempelvis EU-domstolens dom ANGED/Generalitat de Catalunya, C-233/16, punkterna 52–56.

11 För exempel på åtgärder som rättfärdigats med hänsyn till åtgärdens art och allmänna systematik, se exempelvis EU-domstolens dom den 19 december 2018, Finanzamt B/A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkterna 44–52 eller EU-domstolens dom den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 till C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65 och följande.

12 Se EU-domstolens dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06, EU:C:2008:757 punkterna 85 och 89 och däri angiven rättspraxis. Jfr även generaladvokatens yttrande i målet, särskilt punkterna 73–78 samt 87. Se även EU-domstolens dom den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09, EU:C:2011:732, punkt 87.

för referenssystemet har utformats konsekvent eller tvärtom.¹³ Sammanfattningsvis kan sägas att det EU-domstolen främst undersöker är om en viss åtgärd tillämpas konsekvent mot bakgrund av skattesystemets syfte.

Utgångspunkten i EU-rätten är att statligt stöd är förbjudet. Enligt artikel 107.2 och 3 i fördraget kan dock vissa stöd anses vara förenliga med fördraget. Det kan t.ex. röra sig om stöd till förmån för regional utveckling eller miljöskydd. För att närmare precisera när olika stödåtgärder anses förenliga med fördraget har kommissionen antagit ett antal riktlinjer. Riktlinjer har t.ex. antagits för stödområdena regionalstöd¹⁴, bredbandsstöd¹⁵, miljö- och energistöd¹⁶ samt stöd till forskning, innovation och utveckling¹⁷.

Enligt artikel 108 i fördraget har kommissionen givits exklusiv behörighet att bestämma om en åtgärd utgör (tillåtligt) statligt stöd eller inte. Av artikel 108.3 följer en skyldighet för medlemsstaterna att anmäla planerade stöd till kommissionen (s.k. anmälningsskyldighet), samt ett förbud mot att genomföra en stödåtgärd (s.k. genomförandeförbud) innan kommissionen godkänt stödet. Kommissionen kan vidare besluta och utfärda förordningar avseende undantag från anmälningsskyldigheten avseende statligt stöd. Dessa förordningar äger direkt tillämplighet i medlemsstaterna, dvs. ska tillämpas som svensk lag.¹⁸ När det gäller förståelse av vad reglerna om statligt stöd omfattar, dvs. hur artikel 107.1 i fördraget ska förstås, är kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget en bra utgångspunkt.¹⁹

13 Se exempelvis tribunalens dom den 7 mars 2012, *British Aggregates/kommissionen*, T-210/02 RENV, EU:2012:110, punkterna 55 och 71–93.

14 Riktlinjer för statligt regionalstöd för 2014–2020 (EUT C 209, 23.7.2013, s. 1).

15 EU:s riktlinjer för tillämpningen av reglerna om statligt stöd på snabb utbyggnad av bredbandsnät (EUT C 25, 26.1.2013 s. 1).

16 Riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014–2020 (EUT C 200, 28.6.2014 s. 1).

17 Rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation (EUT C 198, 27.6.2014, s. 1).

18 Enligt artikel 109 i EUF-fördraget får rådet på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet anta de förordningar som behövs för tillämpningen av artiklarna 107 och 108 och får särskilt fastställa villkoren för tillämpningen av artikel 108.3 och vilka slag av stödåtgärder som ska vara undantagna från detta förfarande. Kommissionen får anta förordningar avseende de kategorier av statligt stöd som rådet i enlighet med artikel 109 har fastställt som möjliga att undanta från förfarandet i artikel 108.3, dvs. i de fall när kommissionen inte behöver informeras innan stödåtgärden genomförs. Se mer nedan om gruppundantagsförordningar. Skilj begreppet *direkt tillämplig* från begreppet *direkt effekt*.

19 Se not 6 ovan.

2.2 Samarbetet mellan kommissionen och Sverige i ett statstödsärende – hur går det till?

Kommissionen ska i god tid underrättas om alla planer en medlemsstat har på att införa nya stödåtgärder, ändra eller förlänga befintliga stödordningar.²⁰ När regeringen avser att föreslå införandet av en stödordning inom skatteområdet kontaktar den därför tidigt kommissionens generaldirektorat för konkurrensfrågor, GD KONK, för diskussion. Alternativa möjligheter till utformning av skatten diskuteras. Diskussionerna kan pågå under lång tid, vilket tydliggör att det är angeläget att kontakt med GD KONK tas i ett tidigt skede av lagstiftningsprocessen. När diskussionerna är avslutade vidtar ett formellt förfarande. Medlemsstaten anmäler den planerade stödordningen till kommissionen. Om stödet rör skattelagstiftning sker en statsstödsanmälan vanligen med åberopande av förslaget i den lydelse som regeringen beslutat om i form av en lagrådsremiss. Vid det formella förfarandet sker vanligtvis följande:

- Kommissionen förklarar att den inte har några invändningar, dvs. i praktiken att kommissionen anser att åtgärden inte är ett statligt stöd och därmed inte omfattas av artikel 107.1 i fördraget, alternativt;
- kommissionen inleder en granskning. Resultatet av granskningen kan bli att åtgärden är ett statligt stöd och att stödet ej får genomföras, eller att kommissionen fattar ett beslut om att stödordningen kan genomföras t.ex. på grund av att stödordningen är förenlig med någon av de ovan nämnda riktlinjer om undantag som finns.²¹ En riktlinje som ofta aktualiseras i skattesammanhang är kommissionens meddelande om Riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014–2020 (nedan EEAG eller miljö- och energistödsriktlinjerna).²²

I båda de ovanstående scenarierna meddelar kommissionen sin bedömning i ett beslut.²³ Ett negativt beslut av kommissionen, dvs. att ett stöd inte får genomföras, kan dock endast beslutas av kommissionen efter det att ett

20 Artikel 108.3 EUF-fördraget.

21 Även stödåtgärder som omfattas av en riktlinje måste således godkännas av kommissionen innan de genomförs.

22 Se not 16 ovan.

23 Artikel 15 i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan procedurförordningen) (EUT L 248, 24.9.2015, s. 9). Undersökningen av eventuellt olagligt stöd ska leda till ett beslut enligt artikel 4.2, 4.3 eller 4.4.

s.k. formellt granskningsförfarande genomförts.²⁴ Detta förfarande innefattar bl.a. publicering av kommissionens preliminära bedömning i EUT för att ge intressenter möjlighet att yttra sig i ärendet och resulterar ofta i en långdragen handläggningstid om flera år innan medlemsstaten får ett besked om åtgärden är möjlig att genomföra eller inte.²⁵ En sådan osäkerhet om rättsläget innebär svårigheter för lagstiftaren, som vanligtvis vill genomföra olika åtgärder inom en snar framtid.

Medlemsstaterna kan dock i vissa fall ge stöd till vissa utpekade områden utan kommissionens godkännande. Detta har sin grund i att kommissionen med stöd av ett bemyndigande från rådet enligt artikel 109 i fördraget har beslutat om tre s.k. gruppundantagsförordningar. I dessa förordningar anges vilka grupper av stödåtgärder som är undantagna från skyldigheten att anmäla åtgärden till kommissionen innan den genomförs. De tre förordningarna är:

- Den allmänna gruppundantagsförordningen (GBER)²⁶
- Gruppundantagsförordningen för fiskeri- och vattenbruksproduktion (FIBER)²⁷
- Gruppundantagsförordningen om vissa kategorier av stöd inom jordbruks- och skogsbrukssektorn och i landsbygdsområden (ABER)²⁸

24 Se artiklarna 6 och 9 i procedurförordningen.

25 Ett exempel är att Danmark i juni 2004 ansökte om statsstöds godkännande för att ge fullständig koldioxidskattebefrielse för bränslen som förbrukas inom anläggningar inom EU:s system för handel med utsläppsrätter. Efter ett formellt granskningsförfarande meddelade kommissionen ett beslut i ärendet i juli 2009, dvs. efter en handläggningstid på fem år (EUT L 345, 23.12.09, s. 18). Beslutet var förenat med villkor som innebar att fullständig skattebefrielse inte godtog av kommissionen.

26 Kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget (EUT L 187, 26.6.2014, s. 1).

27 Kommissionens förordning (EU) nr 1388/2014 av den 16 december 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd till företag som är verksamma inom produktion, beredning och saluföring av fiskeri- och vattenbruksprodukter förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 369, 24.12.2014, s. 37). GBER och FIBER tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2014 t.o.m. den 31 december 2020. Kommissionen har dock aviserat sin avsikt att förlänga giltigheten av dessa förordningar, liksom flera av riktlinjerna (https://ec.europa.eu/competition/consultations/2019_gber_deminimis/index_en.html), jfr dock även bilagan till kommissionens meddelande av den 11 december 2019 om den gröna given, där tidsplanen för en översyn av relevanta riktlinjer anges till 2021.

28 Kommissionens förordning (EU) nr 702/2014 av den 25 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd inom jordbruks- och skogsbrukssektorn och i landsbygdsområden förklaras fören-

Om ett statligt stöd utformas i enlighet med de villkor som ställs i en gruppundantagsförordning som GBER eller FIBER är stödet därmed tillåtet. Medlemsstaten måste dock lämna information till kommissionen om stödåtgärden via ett elektroniskt anmälningssystem (senast 20 arbetsdagar efter stödåtgärdens ikraftträdande). Medlemsstaterna måste också lämna en årlig rapport till kommissionen om stödåtgärden. Om kraven enligt förordningarna inte följs blir stödet anmälningsskyldigt och omfattas av genomförandeförbudet.

Gruppundantagsförordningarna och riktlinjerna innehåller också krav på medlemsstaterna när det gäller att offentliggöra information, rapportering och registrering. Medlemsländerna ska publicera individuella stödbeslut över en viss nivå på en webbplats som har anvisats av kommissionen.²⁹ I Sverige är det Skatteverket som ska publicera uppgifterna enligt lagen (2013:388) om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler, så vitt avser stöd i form av skatteåtgärder.

Gruppundantagsförordningarna i allmänhet och GBER i synnerhet har haft stor genomslagskraft på statsstödsreglerna. Detta gäller inte minst efter den process för modernisering av det statliga stödet i EU som kommissionen inledde 2012.³⁰ Processen hade som mål att bl.a. inrikta kommissionens förhandsgranskning på ärenden som mest påverkar den inre marknaden, rationalisera reglerna och möjliggöra snabbare beslut.³¹ Ett av resultaten av moderniseringsprocessen var en betydande utvidgning av GBER vilket har lett till att 96 procent av alla nya stödordningar som rapporterats sedan revideringen 2014 utformats på ett sätt som gör att de omfattas av GBER.³² Sammantaget kan sägas att gruppundantagsförordningarna gör det lättare och mer förutsebart för medlemsstaterna att utforma en stödordning och innebär samtidigt att kommissionen kan fokusera sina resurser på stöd som anses mer problematiska.

En stödåtgärd kan även innebära att de enskilda stödmottagarna endast tar emot mindre belopp och därigenom avse stöd av mindre betydelse. Så-

liga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 193, 1.7.2014, s. 1).

29 Se modulen för stödtransparens, <https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public?lang=sv>.

30 Modernisering av det statliga stödet i EU, COM(2012) 209 slutlig (8.5.2012).

31 Ibid., skäl 8.

32 Se State aid Scoreboard 2018 <https://ec.europa.eu/competition/state_aid/scoreboard/index_en.html>.

dana stöd uppfyller inte rekvisiten om konkurrensnedvridning och påverkan på handel mellan medlemsstaterna i artikel 107.1 fördraget och undantas av den anledningen från anmälningsskyldigheten. Kommissionen har antagit fyra förordningar om stöd av mindre betydelse, s.k. *de minimis*-stöd.³³ Avgörande för bedömningen av vilken förordning om stöd av mindre betydelse som är tillämplig, är den verksamhet som bedrivs i företaget (se t.ex. artikel 1.1 i förordning nr 1407/2013). Om ett statligt stöd utformas i enlighet med de villkor som ställs i en *de minimis*-förordning är åtgärden inte ett stöd. Av förordningarna framgår följdriktigt att stöd som beviljas ett företag under en angiven tidsperiod och som inte överskrider ett bestämt belopp inte omfattas av anmälningsskyldigheten i artikel 108.3 i fördraget. Om de i förordningarna angivna beloppen överskrider är förordningarna inte tillämpliga till den del stödet överskrider de i förordningarna givna beloppen.³⁴

Inom Regeringskansliet har Näringsdepartementet det övergripande ansvaret för reglerna om statligt stöd. Finansdepartementets skatte- och tullavdelning ansvarar för lagstiftning inom skatteområdet. Departementen har därför ett nära samarbete vid framtagande av skattelagstiftning som kan beröras av reglerna om statligt stöd.

Skatteverket fattar beslut om skattenedsättningar i ett flertal fall inom punktskatteområdet, t.ex. i form av skattebefrielse eller skattenedsättning. I vissa fall är det fråga om att mottagaren därigenom tar emot ett statligt stöd, se t.ex. de 18 stödordningar som anges i 1 kap. 11 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). När Skatteverket medger skattened-

33 1) kommissionens förordning (EU) nr 360/2012 av den 25 april 2012 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse som beviljas företag som tillhandahåller tjänster av allmänt ekonomiskt intresse (EUT L 114, 26.4.2012, s. 8), 2) 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 (EUT L 352, 24.12.2013, s. 1), 3) kommissionens förordning (EU) nr 1408/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse inom jordbrukssektorn (EUT L 352, 21.12.2013, s. 9), och 4) kommissionens förordning (EU) nr 717/2014 av den 27 juni 2014 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse inom fiskeri- och vattenbrukssektorn (EUT L 190, 28.6.2014, s. 45).

34 Högsta förvaltningsdomstolen har i dom den 16 april 2019 prövat en angränsande fråga, nämligen med vilken procentsats skatt ska tas ut när de-minimigränsen har överskridits (HFD 2019-04-16, mål nr 3873-18).

sättningar som omfattas av statsstödsreglerna måste reglerna om statligt stöd följas.

I takt med att fler punktskatter införs och att befintliga skattesatser höjs har lagstiftaren i flera fall ansett det nödvändigt att införa möjligheter till olika former av skattenedsättningar för vissa branscher och användningsområden. Hanteringen av de skattenedsättningar som lagstiftaren beslutat om har således blivit en allt mer omfattande arbetsuppgift inom punktskatteområdet. Det är på grund av dessa skattenedsättningar som reglerna om statligt stöd är högaktuella inom punktskatteområdet i allmänhet och energiskatteområdet i synnerhet.

2.3 Granskningsåtgärder och konsekvenser

Kommissionen granskar varje år ett urval av stödordningar. Det är tre generaldirektorat som genomför granskningsåtgärder. Direktoratet för fiske respektive för jordbruk granskar stödordningar inom sina respektive sakområden och generaldirektoratet för konkurrens granskar alla andra sakområden.

Både stöd som har beviljats med stöd av gruppundantagsförordningar och enskilda stödbeslut kan komma i fråga för granskning. Granskning kan inledas ex officio av kommissionen, men även genom att företag eller konsumenter lämnar in ett klagomål till kommissionen som då kan välja att inleda en granskning. Om det skulle visa sig att ett statligt stöd har medgetts utan att stöd finns för det ska stödet återkrävas, om inte återkrav får underlåtas enligt EU-rätten.³⁵ Syftet är att återställa den konkurrensituation som fanns innan stödet gavs.³⁶ EU-domstolen har tydliggjort att stödmottagaren inte kan nå framgång med att åberopa principen om berättigade förväntningar i en sådan situation utan stödet ska återbetalas.³⁷ Detta gäller alltså även om stödet, i form av t.ex. skattenedsättningar, mottagits i enlighet med nationell lagstiftning. Stöd kan återkrävas upp till 10 år tillbaka i tiden.³⁸

Om Sverige skulle vägra att följa ett beslut, enligt ovan, kan kommissionen väcka talan inför EU-domstolen. Sverige riskerar då att fällas för

35 De svenska tillämpningsbestämmelserna om statligt stöd finns i lagen (2013:388) om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler.

36 EU-domstolens dom den 5 mars 2019 i målet Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 131.

37 Ibid., se bl.a. punkterna 96–106 i domen.

38 Artikel 17.1 i procedurförordningen.

fördragsbrott med kännbara böter som följd.³⁹ Ett exempel på detta är när EU-domstolen i en dom 2009 fastställde att Grekland hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter genom att inte inom den frist som föreskrivits vidta åtgärder för att åstadkomma återbetalning av ett stöd. Grekland förelades att betala ett löpande vite på 16 000 euro för varje dag som åtgärderna inte vidtogs samt ett schablonbelopp på 2 miljoner euro.⁴⁰

Reglerna för återkrav⁴¹ kan få förödande konsekvenser för enskilda företag, som har förlitat sig på en nationell lagstiftnings förenlighet med EU-rätten, och det kan nog i vissa fall ifrågasättas om de inte är aningen för drakoniska. Det är dock viktigt att komma ihåg att statsstödsreglerna, som inledningsvis nämdes, är en liten medlemsstats bästa vän. De har under årens lopp varit till stor nytta för Sverige och för svensk ekonomi. Under de senaste 10 åren har kommissionen fattat 135 beslut om olagligt statsstöd. Totalt har man under den perioden krävt tillbaka 14 miljarder euro från aktörer i 20 medlemsstater (inte från Sverige).⁴² Det motsvarar alltså, med dagens växelkurs, cirka 148 miljarder kronor i försämrade konkurrenskraft för svenska företag om reglerna inte hade funnits.

3 BESKATTNING PÅ MILJÖ- OCH KLIMATOMRÅDET

3.1 En miljöskatt, vad talar vi om?

Punktskatter är konsumtionsskatter på utvalda varor och tjänster.⁴³ De utgör, tillsammans med mervärdesskatt, indirekta skatter eftersom skatteobjekt och skatteobjekt vanligen inte sammanfaller. Punktskatter är, till skillnad från mervärdesskatt, skatter som tas ut i ett led.

³⁹ Se artikel 14 och 16 i procedurförordningen.

⁴⁰ EU-domstolens dom den 7 juli 2009 i målet kommissionen/Grekland, C-369/07, EU:C:2009:428. Sanktionsåtgärdernas storlek beräknas individuellt för varje medlemsstat. Ett exempel på hantering i nationell domstol är en dom från en skotsk domstol av den 13 april 2018 (The Advocate General for Scotland vs John Gunn and Sons Ltd and John Gunn and Sons Holding Ltd, [https://www.bailii.org/scot/cases/ScotCS/2018/\[2018\]_CSOH_39.pdf](https://www.bailii.org/scot/cases/ScotCS/2018/[2018]_CSOH_39.pdf)), där stödmottagarnas skyldighet att betala tillbaka otillåtet skattestöd som de uppburit under en följd av år bekräftades.

⁴¹ Se kommissionens tillkännagivande om återkrav av olagligt och oförenligt statligt stöd (EUT C 247, 23.7.2019, s. 1).

⁴² <https://www.regeringen.se/regeringens-politik/naringspolitik/statsstod/>.

⁴³ Med punktskatter avses i denna artikel de skatter som räkas upp i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244). I sammanhang där punktskatterna tas upp omnämns ofta trafikrelaterade skatter även om de senare i strikt mening är objektskatter. Till de trafikrelaterade skatterna räknas fordonsskatt, saluvagnsskatt, trängselskatt och vägavgift. De trafikrelaterade skatterna ingår i regel i begreppet miljöskatter.

I vissa fall är samhällets kostnader för en transaktion eller aktivitet högre än de i transaktionen ingående aktörernas kostnader. Detta innebär att s.k. negativa externa effekter uppstår. Samhället kan se anledning att genom reglering, definitioner av äganderätter, subventioner respektive skatter försöka påverka aktörerna i syfte att minska de negativa effekterna av transaktionen.⁴⁴ Skatter som har denna karaktär kallas pigouvianska skatter.⁴⁵ Punktskatter läggs bl.a. på produkter vars konsumtion ger upphov till samhällsekonomiska kostnader kopplade till varans användning. Detta gäller t.ex. konsumtion av bensin, diesel, alkohol och tobak m.m. som lagstiftaren bedömer medför negativa effekter på miljö och hälsa.

Med miljöskatter/miljörelaterade skatter avses enligt den EU-rättsliga definitionen:⁴⁶

”Skatt vars skatteunderlag är en fysisk enhet (eller en uppskattning av en fysisk enhet) av något som har en bevisad och specifik negativ inverkan på miljön och som identifieras som en skatt i nationalräkenskapssystemet (ENS 95).”⁴⁷

Miljöskatteintäkterna fortsätter att öka inom EU.⁴⁸ Under perioden från 2002 till 2015 ökade de totala skatteintäkterna från miljöskatter inom EU med 2,4 procent per år i genomsnitt.⁴⁹ Sveriges miljöskatteintäkter ökade med mer än 5 miljarder kronor 2016 jämfört med året innan.⁵⁰ Om man ser till andelen miljöskatteintäkter i relation till totala skatteintäkter är det en relation som kan jämföras mellan europeiska länder. Miljöskatte-

44 Se t.ex. L. Hiort af Ornäs Leijon, Tax policy, economic efficiency and the principle of neutrality from a legal and economic perspective, Uppsala Faculty of Law, Working Paper 2015:2. https://www.jur.uu.se/digitalAssets/585/c_585476-1_3-k_wps2015-2.pdf.

45 A.C. Pigou (1920) *The Economics of Welfare* (4th edn. Macmillan, London, 1948).

46 Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 691/2011 av den 6 juli 2011 om europeiska miljöräkenskaper (EUT L 192, 22.7.2011, s. 1). I förordningen används även uttrycket miljörelaterade skatter, jfr skäl 13, artikel 2 och bilaga II till förordningen. Se även Eurostat, *Environmental taxes, A statistical guide, 2013 edition* <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF/706eda9f-93a8-44ab-900c-ba8c2557ddb0?version=1.0>.

47 Artikel 2 i rådets förordning (EU) nr 691/2011.

48 Eurostat. *Key Figures on Europe — 2017 edition*, 11.8 Environmental tax statistic, Figure 11.15: Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2002–2015 (billion EUR) s. 150, ISBN 978-92-79-72275-2. <https://dx.doi.org/10.2785/056427>, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/8309812/KS-EI-17-001-EN-N.pdf/b7df53f5-4faf-48a6-aca1-c650d40c9239>.

49 Ibid. För motsvarande period steg BNP till marknadspris med 2,7 per år i genomsnitt.

50 Statistiknyhet från SCB 2018-10-10, Ökade miljöskatteintäkter 2016, <http://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/miljo/miljoekonomi-och-hallbar-utveckling/miljorakenskaper/pong/statistiknyhet/branschfordelade-miljoskatter-2016/>.

intäkterna utgör 6,3 procent av de totala skatteintäkterna inom EU28, vilket är något högre än i Sverige där miljöskatteintäkterna 2018 utgjorde 5,1 procent av de totala skatteintäkterna.⁵¹

3.2 Ökat fokus på miljöskatter

Miljö- och klimatfrågor har en hög prioritet i regeringens arbete, vilket bl.a. visas i de delar av regeringens politik som bygger på januariavtalet. I januariavtalet uttalas bl.a. ambitionen att "[e]n kraftfull grön skatteväxling ska genomföras med höjda miljöskatter som växlas mot sänkt skatt på jobb och företagande".⁵² Frågan om miljöskatter väntas därför ligga fortsatt högt på den politiska agendan under de kommande åren.

När nya miljöskatter utvecklas är dessas förhållande till statsstödsreglerna en viktig komponent eftersom en kostnadseffektiv design av sådana skatter kan innebära behov av vissa särregler för att åstadkomma en generellt bättre miljöstyrning. Bedömningen av om en åtgärd utgör statligt stöd enligt artikel 107.1 i fördraget uttolkas av EU-domstolen. Det är därför särskilt viktigt att de delar som kommissionen styr över, dvs. riktlinjerna och gruppundantagsförordningarna, utformas på ett ändamålsenligt sätt. Som inledningsvis nämndes genomför kommissionen nu en översyn av sitt statsstödsregelverk, vilken förhoppningsvis leder till att identifierade brister rättas till.⁵³

Eftersom utformningen av t.ex. EEAG och GBER vidare påverkas av EU:s övriga regelverk är det viktigt att även dessa uppdateras och samordnas med statsstödsreglerna på ett ändamålsenligt sätt. Som exempel kan nämnas det s.k. energiskattedirektivet (2003/96/EG) som harmoniserar beskattning av el och bränslen inom EU och som är i stort behov av en revision.⁵⁴ Framförallt behöver direktivets föråldrade modell där mini-

51 Notera att även om ett land kan ha höga miljöskatter beräknat per capita kan intäkterna trots detta utgöra en förhållandevis låg andel p.g.a. att övriga skatter genererar en större andel av skatteintäkterna.

52 Sakpolitisk överenskommelse mellan Socialdemokraterna, Centerpartiet, Liberalerna och Miljöpartiet de gröna, punkten 5.

53 Se https://ec.europa.eu/competition/consultations/2019_gber_deminimis/index_en.html. Jfr även not 5 ovan.

54 Se Commission Staff Working Document, Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for taxation of energy products and electricity, SWE(2019) 332 final, rådets slutsatser från den 29 november 2019 om EU:s ram för energibeskattnings (14046/19) samt avsnitt 2.1.1 i kommissionens meddelande av den 11 december 2019 om den gröna given.

miskattennivåerna för olika energislag baseras på volym och vikt⁵⁵ snarare än energiinnehåll och koldioxidutsläpp justeras. Denna utformning ligger inte i linje med EU:s övriga ambitioner på klimat- och miljöområdet, vilket skapar konkurrenssnedvridningar som riskerar att leda till svårigheter ur statstödssynpunkt.⁵⁶

Förhoppningsvis kan kommissionen under ledning av nytillträdda ordföranden Ursula von der Leyen – som inom ramen för den s.k. gröna given⁵⁷ lovat se över energiskattedirektivet – lägga fram ett förslag till förändringar som kan leda till ett ändrat direktiv.

4 STATSSTÖD OCH SKATTER, VARFÖR ÄR DET SÅ SVÅRT?

Regler om statligt stöd introducerades formellt i EU genom Romfördraget, som beslutades 1957, och har därefter uppdaterats genom bl.a. EUF-fördraget 2007. På 1950-talet låg statsstödsreglernas huvudfokus på direkta stöd som medlemsstater betalade ut genom penningbidrag till enskilda företag. I takt med att medlemsstaterna i allt högre grad under årens lopp infört olika slags skatter och därvid också inte sällan önskat tillämpa olika särregler för vissa ändamål, aktualiseras nu ofta statligt stöd i form av skattelättnader. Just eftersom statsstödsreglerna ursprungligen skapats med sikte på direkta stödutbetalningar som haft sin grund i enskilda ansökningar från berörda företag kan reglerna ofta framstå som svåra och svårtillämpade på skatteåtgärder, inte minst sådana som ges i form av generella skattelättnader i form av en lagstadgad lägre skattenivå som kommer alla aktörer till del utan formell ansökan.

Till att börja med kan det över huvud taget vara svårt att avgöra huruvida en skatteåtgärd är selektiv och därmed utgör statligt stöd. Selektivitetskriteriets tillämpning på skatteåtgärder har behandlats ett flertal

55 Se t.ex. artikel 2.1 och 3 samt artiklarna 4 och 7.1 i energiskattedirektivet.

56 Se T. Schiebe, *Designing environmental taxes to promote biofuels from a State aid perspective: The impact of the Energy Taxation Directive on assessing selectivity of the Swedish and Finnish energy taxation systems*, Faculty of Law Lund University, Master thesis 2019 (<https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/8983529>).

57 Den gröna given är det reformpaket som den nya kommissionen, som tillträdde den 1 december 2019, har lovat att presentera med syfte att understödja arbetet med att göra Europa till världens första klimatneutrala kontinent med inga nettoutsläpp av växthusgaser 2050 (https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_sv.pdf). Kommissionen har i ett meddelande av den 11 december 2019 presenterat riktlinjer och en tidsplan för detta arbete (se not 5 ovan).

gångar av EU-domstolen och debatteras livligt inom doktrinen.⁵⁸ Trots detta kan det vara svårt att förutse från en gång till en annan om en viss skatteåtgärd är selektiv eller inte. Denna oförutsägbarhet kan främst sägas ha sin grund i den trestegsmetod som EU-domstolen utvecklat i sin praxis och som kort beskrevs i avsnitt 2.1 ovan. För det första kan det vara långt ifrån enkelt att bedöma vad som utgör referenssystemet.⁵⁹ För det andra kan det vidare vara nog så svårt att fastställa ”de mål” som eftersträvas med skattelagstiftningen och som används som måttstock vid bedömningen av jämförbarheten mellan olika företag eller sektorer. Precis som framhållits av flera generaladvokater är det oundvikligen förknippat med osäkerhet och viss subjektivitet att tillskriva skattesystem ett eller flera mål.⁶⁰ Likaledes får det anses förknippat med viss subjektivitet att avgöra huruvida en åtgärd som utgör ett undantag från referenssystemet är rättfärdigat med hänsyn till skattessystemets art eller allmänna systematik.⁶¹

Det går således att diskutera om denna trestegsmetod är den mest lämpliga för att avgöra om en viss åtgärd ”gynna[r] vissa företag eller viss produktion” på det sätt som avses i artikel 107.1 i fördraget.⁶² Till viss del är tillämpningsproblemen dock förståeliga. Som nämndes ovan är stats-

58 Se exempelvis J. Monsenego, *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base* (Kluwer Law International 2018), P. Nicolaides, *Excessive Widening of the Concept of Selectivity*, *Eu. St. Aid LQ* (2017) 62 och Massimo Merola, *The Rebus of Selectivity in Fiscal Aid: A Nonconformist View on and Beyond Case Law*, *World Competition* 39, no 4 (2016) 533-556.

59 Se exempelvis EU-domstolens dom den 28 juni 2018, *Dirk Andres/kommissionen*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, som rörde den tyska skattelagstiftningen rörande förlustutjämning och möjligheten att föra vidare förluster uppkomna i företag till kommande beskattningsår, där tribunalen och EU-domstolen kom till olika slutsatser av vad som utgjorde referenssystemet.

60 Se generaladvokat Saugmandsgaard Øes förslag till avgörande i C-374/17, punkterna 143–148 och förslag till avgörande av generaladvokat Bobek i målet *Belgien/kommissionen*, C-270/15 P, EU:2016:289, punkterna 31–37.

61 Jfr Monsenego, s. 182. Se även generaladvokat Saugmandsgaard Øes förslag till avgörande i mål C-374/17 där han anförde att han ”hyser viss oro för de praktiska konsekvenserna av att tillämpa [trestegsmetoden]” och att han anser ”att denna metod medför risk för att reglerna om statligt stöd utvidgas till att omfatta alla skattedifferentieringar, genom att uppmuntra till att i detalj granska medlemsstaternas samtliga skatteordningar för att hitta exempel på diskriminering” (punkt 9).

62 Jfr generaladvokat Saugmandsgaard Øes förslag till avgörande i mål C-374/17, punkterna 5–8 och 61 och följande, där han föreslår användandet av vad han kallar den klassiska analysmetoden. Enligt denna metod ska granskningen enligt honom begränsas till att bedöma huruvida en åtgärd inte är allmänt tillgänglig, dvs. endast om en åtgärd ofrånkomligen utestänger vissa företag eller viss produktion från den aktuella fördelen är åtgärden selektiv.

stödsreglerna nämligen primärt anpassade för att tillämpas på direkta subventioner av enskilda företag, snarare än på generella skattesystem. Att bedöma vad som utgör referenssystemet, dvs. riktmärket, samt vad som utgör ett undantag därifrån leder således – med tanke på den mängd variabler som oftast används för att bestämma skattebördan för företag – i vissa fall oundvikligen till svårigheter ur tillämpningssynpunkt.⁶³

Tillämpningen av statsstödsreglerna på skatter kan även leda till svårigheter i förhållande till godkända stödåtgärder, dvs. åtgärder som utgör stöd enligt artikel 107.1 i fördraget men som godkänts av kommissionen enligt t.ex. miljö- och energistödsriktlinjerna. I vissa fall kan statstödsbeslut ha förenats med särskilda villkor som medlemsstaten måste uppfylla. Ett sådant exempel är övervakningen under stödordningens varaktighet om att överkompensation inte ges till rena och höginblandade biodrivmedel i förhållande till deras fossila motsvarigheter som gäller för det godkända stödet i form av skattebefrielse för biodrivmedel.⁶⁴ Villkoret har sin grund i att stöd endast kan godkännas om det anses nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet (exempelvis miljöskydd). Stödet får således endast motsvara merkostnaderna netto för att uppnå målet, jämfört med ett kontrafaktiskt scenario utan stöd.⁶⁵

Ett annat exempel är förbudet mot att statligt stöd i form av skattebefrielse får medges till företag i svårigheter.⁶⁶ Förbudet har sin grund i att stöd till företag i svårigheter, s.k. undsättnings- och omstrukturingsstöd, anses höra till de mest snedvidrande typerna av statligt stöd.⁶⁷ Kommissionen har därför antagit särskilda riktlinjer för när sådant stöd kan godkännas⁶⁸, vilket därmed utesluter att t.ex. miljö- och energistöd enligt EEAG och GBER beviljas företag i svårigheter⁶⁹. Grundprincipen att det offentliga inte obegränsat ska kunna subventionera enskilda konkursmässiga företag har utan tvekan legitima skäl. Reglerna medför dock vissa praktiska svårigheter när stödet kommer i form av generellt tillämpliga skatteåtgär-

63 Jfr generaladvokat Wahls förslag till avgörande i mål C-203/16 P, punkt 101.

64 Kommissionens beslut den 14 september 2017 i ärende SA.48069– Sverige, Skattelättnader för rena och höginblandade flytande biodrivmedel (EUT C 380, 10.11.2017, s. 5).

65 Punkterna 69 och 70 EEAG.

66 Se t.ex. 1 kap. 12 § första stycket 1 LSE.

67 Se Riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av icke-finansiella företag i svårigheter (EUT C 249, 31.7.2014), punkt 6.

68 Se omstruktureringsriktlinjerna enligt noten ovan.

69 Punkten 16 EEAG och artiklarna 1.4 c och 2.18 GBER.

der. När de enskilda företagen yrkar avdrag i sin punktskattedeclaration eller ansöker om återbetalning av skatt som omfattas av en stödordning ställs krav på visst specifikt uppgiftslämnande, vilket kan upplevas både något främmande och svårt.⁷⁰

5 AVSLUTANDE REFLEKTIONER

Som framgått av denna artikel utgör statsstödsreglerna en kraftfull del av EU-rätten. Reglerna måste beaktas av regering och riksdag vid utformningen av skatteregler samt av Skatteverket vid tillämpningen av dessa, men också av de enskilda företagen t.ex. genom uppgiftslämnande när de yrkar avdrag i sin punktskattedeclaration eller ansöker om återbetalning av skatt.

På grund av hur statsstödsreglerna utformats i fördraget samt tolkats av EU-domstolen, har tillämpningen på just skatteåtgärder bitvis visat sig medföra tillämpningssvårigheter. Som beskrivits gäller detta inte minst i förhållande till miljöskatter. Miljöskatter väntas ligga högt på den politiska agendan, både nationellt och inom EU, under de kommande åren och frågorna om statsstöd utgör en naturlig del vid utformningen av dessa. Det är således viktigt att ha en grundläggande förståelse för regelverket. Med denna artikel har vi velat bidra till detta men även belysa några av de utmaningar som uppkommer när regelverket tillämpas på just skatteåtgärder.

Susanne Åkerfeldt, ämnesråd, Finansdepartementets skatte- och tullavdelning, Lena Hiort af Ornäs Leijon, sektionschef, Skatteverkets rättsavdelning, sektionen för punktskatter m.m. och Torbjörn Schiebe, föredragande jurist, Konkurrensverkets enhet för marknadsmissbruk.

⁷⁰ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/353540.html>.