



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 20. desember 2023 av Høyesterett i avdeling med

dommer Wilhelm Matheson
dommer Wenche Elizabeth Arntzen
dommer Borgar Høgetveit Berg
dommer Knut Erik Sæther
dommer Are Stenvik

HR-2023-2401-A, (sak nr. 23-059481SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 7. februar 2023

Elkem ASA
Hydro Aluminium AS

(advokat Kaare Andreas Shetelig)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Kristin Hallsjø Aarvik)

S T E M M E G I V N I N G

(1) Dommer **Sæther:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder gyldigheten av vedtak om endring av elavgift for selskapene Elkem ASA og Hydro Aluminium AS. Den reiser spørsmål om rekkevidden av fritak for avgift på elektrisk kraft i Stortingets særavgiftsvedtak, nærmere bestemt kraft «som ... brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser».
- (3) Elkem produserer silisium og ferrosilisium flere steder i Norge. Produksjonen skjer ved at råmaterialene malm, kvarts, jernoksid og karbonkilder som kull og treflis mates inn i smelteovner. Ved bruk av elektrisk kraft varmes ovnene opp til over 2000 grader celsius. Råmaterialet reagerer med karbonet og danner flytende silisium. Silisiumet tappes og blir raffinert før materialet størkner og deretter knuses for videre bearbeiding og bruk. Det dannes i tillegg et biprodukt i form av mikropartikler, såkalt mikrosilika.
- (4) Hydro produserer aluminium ved verk i Sunndal, på Karmøy og i Øvre Årdal. Først omdannes aluminiumoksid til flytende aluminium i en elektrolysecelle. Deretter overføres metallet til et støperi med rensing og prosessering før metallet blandes med kaldmetall i en støperiovn for å oppnå ønsket legering. Til slutt støpes metallet ut til ulike produkter. I Sunndal produseres også karbonanoder, som brukes ved produksjonen av aluminium.
- (5) Forbruksavgift på elektrisk kraft – elavgift – ble innført i 1951. Opprinnelig var avgiften øremerket utbygging av elforsyningen. På begynnelsen av 1970-tallet ble avgiften lagt om til en ordinær særavgift. Avgiften er fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense forbruket av elektrisk kraft, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) *Skatter avgifter og toll 2014* side 170.
- (6) Siden elavgiften ble innført, har regelverket gitt lettelser og fritak for blant annet kraftkrevende industri. Da EØS-avtalen trådte i kraft 1. januar 1994, var kraftkrevende industri i Norge fritatt for å betale elavgift.
- (7) I desember 2000 vedtok EU-kommisjonen miljøretningslinjer som skjerpet vilkårene for å tillate fritak eller lettelser fra miljørelaterte skatter og avgifter. EFTAs overvåkingsorgan, ESA, vedtok 23. mai 2001 tilsvarende endringer i miljøretningslinjene for EØS og foreslo at EFTA-statene skulle bringe avgiftsreglene i samsvar med de nye retningslinjene innen 1. januar 2002. Norge aksepterte dette i brev 6. juli 2001.
- (8) Norge endret likevel ikke elavgiftsreglene innen 1. januar 2002. Ifølge elavgiftsvedtakene for 2002 og 2003 skulle det generelt betales avgift på bruk av elektrisk kraft, men «industri» var fritatt for kraft som «benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen». Den 26. juli 2002 åpnet ESA undersøkelse for å avklare om fritaksordningen for elavgift var ulovlig statsstøtte etter EØS-avtalen artikkel 61 sammenholdt med de nye miljøretningslinjene. Som et midlertidig tiltak opphevet staten elavgiften for all næringsvirksomhet fra 1. januar 2004 til 31. juni 2004.

- (9) ESA fattet 30. juni 2004 beslutning om at avgiftsfritaket for industrien siden 1. januar 2002 hadde vært traktatstridig statsstøtte. Med virkning fra 1. juli 2004 ble det norske regelverket endret slik at industrien betaler en *reduisert* avgift for kraft «som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen». I tillegg er det *fritak* for kraft som «brukes til kjemisk reduksjon eller i elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser». ESA besluttet 30. juni 2004 at det nye norske regelverket, hvor det ved utformingen var tatt hensyn til EUs energiskattedirektiv, rådsdirektiv 2003/96/EF, ikke innebar statsstøtte etter EØS-avtalen.
- (10) Elavgiften fastsettes i årlige stortingsvedtak om særavgifter til statskassen. Bortsett fra selve satsene har vedtakene i praksis vært uendret i de årene som saken her gjelder, dvs. 2014 til 2017. I forskrift om særavgifter § 3-12-13 er særavgiftsvedtaket tatt inn under overskriften «Avgiftsfritak for kraft som leveres til bestemte formål».
- (11) I 2017 og 2018 kontrollerte skattekontoret innrapporteringen av det avgiftsfrie kraftforbruket for 2014 til 2016 ved tre av Elkems smelteverk – Bjølvefossen, Bremanger og Salten. Kontrollen avdekket at noe forbrukt kraft var innrapportert som avgiftsfri selv om kraften etter skattekontorets syn ikke var fritatt for avgift. Den 25. juni 2018 vedtok skattekontoret etterberegning av nær 2,8 millioner kroner i avgifter. Elkem ble også ilagt renter og tilleggsatt.
- (12) Elkem klaget til Skatt øst og anførte at fritaket omfatter all bruk av kraft som ikke tjener andre formål enn at den gjør fremstilling av silisium, ferrosilisium og mikrosilika mulig gjennom en metallurgisk prosess.
- (13) Under behandlingen av klagen sa Elkem seg enig i at deler av det innrapporterte kraftforbruket – blant annet til kaimottak, råvarebehandling, råvarelagring og pakkeri av ferdige produkter – ikke ga rett til avgiftsfritak. Klagen ble opprettholdt for kraft til blant annet oppflising av tømmerstokker, raffinering av tappet silisium, knusing i mindre deler, røykgassfilter og renseanlegg; og dessuten kraft til pumper til kjølevannsanlegg, utstøpingshall, varmegjenvinningsanlegg og pumpestasjon.
- (14) Skattedirektoratet kom i vedtak 19. juni 2019 til at grunnlaget for etterberegningen var riktig, men endret tilleggsatt til tilleggsavgift. Direktoratet tolket fritaket i § 2 første ledd bokstav g slik at det kun omfattet kraft til smelteovnene (ovnselektrode), mens andre prosesstrinn ikke var fritatt. Vedtaket innebar at om lag 90 prosent av Elkems kraftforbruk var unntatt fra avgift.
- (15) Elkem tok 18. desember 2019 ut stevning for Oslo tingrett mot staten med påstand om opphevelse av Skattedirektoratets vedtak. Partene ba i januar 2020 tingretten om å stanse saken i påvente av en avgjørelse i den tilsvarende saken der Hydro Aluminium AS er part.
- (16) Etter å ha gjennomført kontroll med innrapportering av avgiftsfritt kraftforbruk ved Hydro Karmøy, Hydro Sunndal og Hydro Årdal, fattet skattekontoret 20. desember 2021 vedtak rettet mot Hydro Aluminium AS om endring av avgift på elektrisk kraft for deler av 2016 og hele 2017. Hydro ble etterberegnet for om lag 3,2 millioner kroner og ilagt tilleggsatt, tilleggsavgift og renter. Vedtaket var begrunnet med at bruk av elektrisk kraft til støtteprosesser ved aluminiumsproduksjonen, som Hydro hadde innrapportert som avgiftsfrie, ikke ga rett til avgiftsfritak. Etter skattekontorets syn omfattet avgiftsfritaket

kun de deler av produksjonen hvor det faktisk skjer elektrolyse, kjemisk reduksjon eller metallurgiske prosesser.

- (17) Fritatt for avgift var kraft som ble benyttet til elektrolyseceller, til å fjerne urenheter i metallet i fluksestasjon, til støperiovnner og til homogeniseringsovner for å herde metallet. For Hydro Sunndal ble det lagt til grunn at heller ikke kraft knyttet til anodeproduksjon var fritatt fra avgift. Om lag 95 prosent av Hydros kraftforbruk var dermed ifølge vedtaket unntatt fra avgift, mens det for øvrig ble lagt til grunn en redusert sats. Hydro var uenig i vedtaket og mente at fritaket omfattet all elektrisk kraft som inngår i metallproduksjonen.
- (18) Skattemyndighetene ga dispensasjon fra vilkåret om uttømming av klageadgang før søksmål kan tas ut. Etter at Hydro 15. mars 2022 gikk til søksmål mot staten med påstand om at skattekontorets vedtak var ugyldig, ble saken forent med Elkem-saken for Oslo tingrett.
- (19) Oslo tingrett avsa 16. mai 2022 dom med slik domsslutning:
- «1. Skattedirektoratets vedtak av 19. juni 2019 hva gjelder Elkem ASA oppheves.
 2. Skattekontorets vedtak av 20. desember 2021 hva gjelder Hydro Aluminium AS oppheves.
 3. Staten ved Skattedirektoratet dømmes til å betale sakens omkostninger til Elkem ASA med 176 881 – etthundreogsyttisekstusenåttehundreogåttién – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse. I tillegg kommer rettsgebyr.
 4. Staten ved Skattedirektoratet dømmes til å betale sakens omkostninger til Hydro Aluminium AS med 214 998 – tohundreogfjortentusenihundreogtjåtte – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse. I tillegg kommer rettsgebyr.»
- (20) Tingretten mente at rekkevidden av Stortingets avgiftsvedtak var uklar, og at avgiftsfritaket av hensyn til legalitetsprinsippet må forstås slik at det omfatter kraftforbruk til produksjonsprosessen mer generelt.
- (21) Staten ved Skattedirektoratet anket dommen. Borgarting lagmannsrett avsa 7. februar 2023 dom med slik domsslutning:
- «I saken staten ved Skattedirektoratet mot Hydro Aluminium AS:
1. Staten ved Skattedirektoratet frifinnes.
 2. Hydro Aluminium AS dømmes til å betale staten ved Skattedirektoratet 92 510,5 – nittitotusenfemhundreogti 50/100 – kroner i sakskostnader for lagmannsretten senest to uker etter forkynnelsen av denne dom.
 3. Hydro Aluminium AS dømmes til å betale staten ved Skattedirektoratet 52 800 – femtitotusenåttehundre – kroner i sakskostnader for tingretten senest to uker etter forkynnelsen av denne dom.
- I saken staten ved Skattedirektoratet mot Elkem ASA:
1. Staten ved Skattedirektoratet frifinnes.

2. Elkem ASA dømmes til å betale staten ved Skattedirektoratet 92 510,5 – nittitotusenfemhundreogti 50/100 – kroner i sakskostnader for lagmannsretten senest to uker etter forkynnelsen av denne dom.
 3. Elkem ASA dømmes til å betale staten ved Skattedirektoratet 59 200 – femtinitusentohundre – kroner i sakskostnader for tingretten senest to uker etter forkynnelsen av denne dom.»
- (22) Lagmannsretten kom til at unntaket for kraft brukt til «metallurgiske og mineralogiske prosesser» ikke omfatter hele produksjonslinjen, men er begrenset til de bestemte industriprosessene som er nevnt i Stortingets særavgiftsfritak § 2 første ledd bokstav g. Kraft til støtteprosesser er ikke fritatt. Skattemyndighetene bygde derfor etter lagmannsrettens syn på riktig rettsoppfatning.
- (23) Elkem og Hydro har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Det er for Høyesterett lagt frem mer korrespondanse mellom skattemyndighetene og selskapene. Ellers står saken i samme stilling som for lagmannsretten.

Partenes syn på saken

- (24) De ankende parter – *Elkem ASA* og *Hydro Aluminium AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (25) Skattemyndighetenes vedtak og lagmannsrettens dom bygger på en for snever forståelse av avgiftsfritaket i Stortingets særavgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav g. Fritaket omfatter elektrisk kraft til hele produksjonsprosessen, fra råvare til ferdig metall. Vedtakene er derfor ugyldige og må oppheves.
- (26) En «metallurgisk prosess» er hele prosessen frem til et metallprodukt, ikke kun enkeltelementer i prosessen. For utvinning, fremstilling og bearbeiding av metall kreves en rekke sammenhengende og integrerte funksjoner eller prosesstrinn. Disse utgjør nødvendige fragmenter i den metallurgiske prosessen. Det er ikke grunnlag for å avgrense avgiftsfritaket til elektrisk kraft levert direkte til smelteovnene, elektrolysecellene eller andre utvalgte deler av prosessen.
- (27) For *Elkems* del innebærer det at fritaket omfatter, foruten kraft til selve smelteovnene, kraft til kjølevannsanlegg, raffinering, videre behandling i flytende tilstand, utstøping, knuseri og videre behandling i fast tilstand. Fritaket for metallurgiske prosesser er aktuelt også for Elkem, men selv om kun alternativet «kjemisk reduksjon» legges til grunn, er også dette fritaket gitt for liten rekkevidde slik at vedtaket er ugyldig.
- (28) For *Hydro* omfatter fritaket ikke bare kraft til elektrolysecellene, men også til gassrens, anodetilførsel og katodeverksted, fluksestasjon for rensing av aluminiumet, støperiovn, utstøping og homogenisering (herding).
- (29) Elkem ASA og Hydro Aluminium AS har lagt ned slik påstand:
- «I saken mellom Elkem ASA og staten v/Skattedirektoratet:
1. Tingrettens dom, domsslutningens punkt 1 og 3, stadfestes.

2. Elkem ASA tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett.

I saken mellom Hydro Aluminium AS og staten v/Skattedirektoratet:

1. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 2 og 4, stadfestes.
2. Hydro Aluminium AS tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett.»

- (30) Ankemotparten – *staten ved Skattedirektoratet* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (31) Skattemyndighetene har fattet gyldige vedtak og korrekt etterberegnet avgift med redusert sats for kraftforbruk som ikke er fritatt fra avgift. Lagmannsrettens rettsanvendelse er riktig.
- (32) Avgjørende for fritak fra elavgift er hva kraften brukes til. Kraftbruken må vurderes konkret, slik skattemyndighetene har gjort. Fritaket gjelder kun for elektrisk kraft som «brukes til» selve den kjemiske reduksjonen, elektrolysen eller de metallurgiske eller mineralogiske prosessene ved fremstilling av metaller eller kjemikalier. Dette er spesifikke og avgrensede industriprosesser og viser at det er bruk av kraft til disse formålene som er fritatt – ikke all kraft som brukes i produksjonen av metallprodukter. Fritaket i § 2 første ledd bokstav g må tolkes i lys av EUs energiskattedirektiv og omfatter ikke kraft som utelukkende brukes til oppvarming eller motordrift. For Elkem må det legges til grunn at det kun skjer en kjemisk reduksjon og ingen metallurgisk prosess, ettersom silisium er et halvmetall.
- (33) Staten ved Skattedirektoratet har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Rettslige utgangspunkter

- (34) Om de rettslige rammene for domstolsprøving av skatte- og avgiftsvedtak viser jeg til skatteforvaltningsloven kapittel 15 og Rt-2014-760 *Terratec* avsnitt 35 til 40. Det er lovligheten av forvaltningens avgiftsvedtak som skal prøves, og domstolene har full kompetanse ved rettsanvendelsen. Partene er enige om at vedtakene må oppheves dersom Stortingets særavgiftsvedtak er tolket feil.
- (35) Det gjelder ikke et eget tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten, jf. Rt-2014-1281 *Z-huset* avsnitt 48. Legalitetsprinsippet gjør at ordlyden i stortingsvedtaket står sentralt ved tolkningen, men «tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne».
- (36) Det er et spørsmål om legalitetsprinsippet gjør seg gjeldende med mindre styrke når det, som i saken her, er tale om å fastlegge rekkevidden av et *unntak* fra en klar hovedregel om

avgiftsplikt. I Rt-2009-1632 *ABG Sundal Collier* avsnitt 36 ble det, under henvisning til EU-domstolens dom 21. juni 2007 i sak C-453/05 *Volker Ludwig* lagt til grunn at unntak fra det alminnelige prinsipp om avgiftsplikt for tjenester må tolkes strengt. Også ABG Sundal Collier-saken gjaldt rekkevidden av et fritak fra avgiftsplikt, der avgrensningen i stor grad skulle falle sammen med avgrensningen av en tilsvarende regel i et EU-direktiv, se dommen avsnitt 33. Spørsmålet om avgiftsfritaket i utgangspunktet skal tolkes strengt, kommer imidlertid ikke på spissen i denne saken.

Tolkningen av Stortingets særavgiftsfritak

Ordlyden

- (37) For de aktuelle avgiftsårene, 2014 til 2017, skal det ifølge Stortingets særavgiftsvedtak betales elavgift «på elektrisk kraft som leveres her i landet», jf. § 1 første ledd.
- (38) Etter § 1 andre ledd bokstav a er det en kraftig *reduisert sats* for kraft som leveres til «industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon». Den reduserte satsen omfatter «elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen».
- (39) I § 2 første ledd er det gitt *avgiftsfritak* for avgift for kraft som enten er produsert på en spesiell måte, for eksempel ved energigjenvinningsanlegg (bokstav a), eller levert til et spesielt formål, som for eksempel NATO (bokstav e). Fritaket som er aktuelt i saken her, fremgår av bokstav g:
- «Det gis fritak for avgift på kraft som
...
g. brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
...»
- (40) Spørsmålet er om dette fritaket gjelder kraftbruk til hele metallproduksjonen fra råvare til ferdig metall, eller om fritaket er begrenset til bestemte prosesstrinn.
- (41) Etter sin ordlyd gjelder fritaket for kraft som «*brukes til*» et av de nevnte formålene, blant dem «metallurgiske og mineralogiske prosesser» – i det følgende bare omtalt som «metallurgiske prosesser», som er det sentrale i saken her. I dette ligger et krav om direkte tilknytning mellom bruken av elektrisk kraft og en av de spesifikke anvendelsene som gir fritak. Dette er snevrere enn § 1 andre ledd bokstav a om redusert sats for kraft som «leveres ... til industri» og «benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen».
- (42) En naturlig språklig forståelse av kriteriet «brukes til» taler for at det må vurderes konkret om kraft til et bestemt prosesstrinn i tilstrekkelig grad inngår i en av de anvendelsene fritaket nevner. Ordlyden i bokstav g, og sammenhengen med industriregelen i § 1 andre ledd bokstav a, taler for at det ikke er tilstrekkelig at kraften er benyttet til metallproduksjon mer generelt, slik Elkem og Hydro anfører. Fritaket må forstås snevrere enn som så og knytte seg til kraft til bestemte prosesstrinn, men det er ikke alene ut fra kriteriet «brukes til» mulig å trekke noen klar grense mellom prosesstrinn som omfattes av fritaket, og prosesstrinn som ikke omfattes. Den nærmere rekkevidden av fritaket beror

både på sammenhengen med den aktuelle bruken i bokstav g og på rettskildebildet for øvrig.

- (43) Bruksmåtene som gir rett til fritak etter bokstav g er av forskjellig art. «Kjemisk reduksjon» og «elektrolyse» er naturfaglige begreper med et presist meningsinnhold. Med «kjemisk reduksjon» menes ifølge Store norske leksikon opptak av elektroner, for eksempel når mineraler omdannes til rene metaller. «Elektrolyse» er samme sted forklart som «en kjemisk reaksjon som går ved hjelp av elektrisk strøm». Elektrolyseprosesser benyttes blant annet ved fremstilling av ulike typer metall.
- (44) Alternativet «metallurgiske prosesser» er ikke like presist. Uttrykket «prosesser» benyttes i ulike sammenhenger der meningsinnholdet kan variere, men kjernen er at noe utvikles gjennom flere trinn. Med «metallurgi» menes ifølge Store norske leksikon «læren om utvinning av metaller ... og læren om metallenes struktur, egenskaper og behandling».
- (45) Ut fra ordlyden og sammenhengen leser jeg derfor fritaket for kraft som «brukes til» metallurgiske prosesser slik at det i utgangspunktet omfatter bestemte prosesstrinn som direkte inngår i utvinning av metall og bearbeiding av metallet frem til det har fått de ønskede indre fysiske egenskaper. Det er ut fra ordlyden ikke mulig å si mer nøyaktig hvor langt fritaket rekker, og rekkevidden må presiseres ut fra andre rettskilder.

Forarbeider til Stortingets særavgiftsvedtak

- (46) Begge parter har påberopt seg forarbeidene til Stortingets særavgiftsvedtak til støtte for sitt syn.
- (47) Som jeg har gjort rede for, ble det i 2001 klart at det var nødvendig å legge om elavgiften, blant annet fordi fritaket for industrien kunne bli ansett som ulovlig statsstøtte, jf. St.meld. nr. 2 (2002–2003) side 56. Finansdepartementet sendte 19. desember 2003 på høring to alternative modeller, en «svensk» modell og en «dansk» modell. Formålet med omleggingen var «å dempe økningen i el-forbruket og fortsatt stimulere til overgang til alternative energikilder og vannbåren varme», jf. høringsnotatet punkt 1. Ifølge notatet punkt 3 var det en «absolutt forutsetning» for det nye avgiftssystemet at det ble utformet i samsvar med EØS-avtalen, og forholdet til statsstøttereglene sto sentralt ved gjennomgangen av de to modellene.
- (48) Fordelen med en svensk modell var at den åpnet for fullt avgiftsfritak for elektrisitet som «brukes i bestemte prosesser» som «kjemisk reduksjon, elektrolytiske og metallurgiske prosesser, samt mineralogiske prosesser». Det ble vist til at slik energibruk ikke omfattes av energiskattedirektivet, og til at EU-kommisjonen «i en egen avtale med Rådet [har] akseptert å strekke seg langt for at løsninger som er i tråd med direktivet også godtas i forhold til statsstøttereguleringen», jf. notatet punkt 4.1. En slik avgrensning ville «innebære at kraftkrevende industrielle prosesser i det alt vesentlige fortsatt vil være fritatt for el-avgift, men slik at bruk av kraft utenom disse prosessene blir belagt med redusert sats». Ved vurderingen av norsk industris konkurransevne uttalte departementet før høringen at «[s]tørstedelen av den kraftkrevende industrien (aluminiumsindustrien, ferrolegeringsindustrien og produksjon av kjemiske råvarer) vil med den 'svenske modellen' være fullstendig fritatt», jf. høringsnotatet punkt 4.3.

- (49) Den svenske modellen fikk støtte under høringen og ble valgt av departementet med enkelte tilpasninger, jf. St.meld. nr. 2 (2003–2004) side 83. Det uttales her at den nye norske ordningen for næringslivets del er «svært lik» det norske avgiftssystemet frem til 1. januar 2004. Industrien skulle fra 1. juli 2004 i utgangspunktet betale elavgift etter en redusert sats, men med fritak for elforbruk i «flere kraftintensive industriprosesser». I stortingsmeldingen heter det samme sted at fritaket «innebærer i praksis at produksjonsprosessene i metallindustrien, sementindustrien og deler av kjemisk råvareindustri blir fritt fra el-avgift».
- (50) Som jeg har gjort rede for, går det frem av forarbeidene at avgiftsfritaket bygger på det tilsvarende unntaket i energiskattedirektivet. Direktivet er ikke en del av EØS-avtalen, men er en premiss for avgiftsfritaket i den forstand at forholdet til statsstøttereglene må anses avklart. Jeg viser særlig til at det var en «absolutt forutsetning» at det nye avgiftssystemet er i samsvar med EØS-avtalen. Det er ikke noe som tilsier at departementet ønsket å fravike den tilsvarende fritaksregelen i direktivet – siktemålet har vært harmonisering med den tilsvarende bestemmelsen i direktivet artikkel 2 nr. 4 bokstav b tredje strekpunkt.
- (51) Videre underbygger forarbeidene at fritaket knytter seg til bestemte kraftkrevende prosessstrinn for å realisere spesifikke formål, og ikke til hele produksjonslinjen. Det er ved slike prosessstrinn at hensynet til industriens konkurransevne tilsier fritak, og det er ikke realistisk å oppfylle målsettingen om å dempe forbruket eller stimulere til mer miljøvennlige løsninger.
- (52) Jeg er enig med selskapene i at enkelte uttalelser i høringsnotatet og stortingsmeldingen kan trekke i retning av en vid forståelse av fritaket. Men uttalelsene om at den nye norske ordningen blant annet er «svært lik» den gamle med fullstendig fritak, og «i praksis» vil medføre avgiftsfritak for metallproduksjon, er også forenlige med den forståelsen av fritaket som staten anfører, og som i saken her har ført til at mellom 90 og 95 prosent av kraftbruken er fritatt fra elavgift, mens resten er belagt med en sterkt redusert avgift.
- (53) Det må etter dette legges til grunn at avgiftsfritaket i § 2 første ledd bokstav g ifølge forarbeidene er ment å ha samme innhold som det tilsvarende unntaket i energiskattedirektivet, og rekkevidden av fritaket må fastlegges i lys av direktivet. Jeg kan ikke se at norsk forvaltningspraksis i form av rundskriv eller tidligere kontrollrapporter taler for en annen forståelsen av fritaket enn det som følger av ordlyden og forarbeidene.
- (54) Før jeg går inn på direktivet og praksis fra EU-domstolen, drøfter jeg betydningen av ESAs beslutning 30. juni 2004, der det nye norske avgiftssystemet ble godkjent.

ESAs beslutning 30. juni 2004

- (55) ESA tok utgangspunkt i at avgiftsfritaket som skulle gjelde fra 1. juli 2004 ikke var generelt, men tilgodeså bestemte industrier, særlig metallindustrien, sementindustrien og deler av kjemisk industri. ESA måtte derfor ta stilling til om fritaket kunne forsvares ut fra elavgiftssystemets «logic and nature» – logikk og karakter.
- (56) Norske myndigheter argumenterte for at fritaket var lovlig. For det første ble det vist til at kraftbruken som var omfattet av fritaket i § 2 første ledd bokstav g vanskelig kan erstattes

av andre energikilder. Dernest ble det pekt på avtalen mellom EU-kommisjonen og EU-rådet 7. oktober 2003. Her heter det at energiprodukter – blant annet kull, olje og gass – primært skal avgiftsbelegges når de brukes som brensel til oppvarming eller som drivstoff til motorer. Ut fra dette hevdet norske myndigheter at det ville være i samsvar med elavgiftssystemets logikk og karakter å fritta fra avgift elektrisitet i samme utstrekning som energiprodukter som ikke omfattes av energiskattedirektivet. Det vil si energiprodukter som brukes til annet enn oppvarming eller drivstoff til motorer, eller som brukes til både oppvarming og annet enn oppvarming og drivstoff til motorer, såkalt «dual use» – dobbelt anvendelse.

- (57) ESA slo fast at denne tilnærmingen var i samsvar med energiskattedirektivets fortale betraktning 22 og unntakene i artikkel 2 nr. 4, som jeg straks kommer tilbake til. Selv om energiskattedirektivet ikke er en del av EØS-avtalen, ble det av ESA brukt som «a point of reference» ved vurderingen som ledet til konklusjonen om at det nye norske avgiftssystemet ikke var ulovlig statsstøtte etter EØS-avtalen artikkel 61.

Energiskattedirektivet

- (58) Ifølge energiskattedirektivet artikkel 1 skal medlemsstatene beskatte energiprodukter og elektrisitet i tråd med direktivet.
- (59) I artikkel 2 nr. 4 unntas nærmere bestemt bruk av energiprodukter og elektrisitet. Bruk til oppvarming og som drivstoff til motorer er omfattet av direktivet, mens annen bruk og «dobbelt anvendelse» ikke omfattes, jf. fortalen betraktning 22:

«Energiprodukter skal generelt være underlagt fællesskabsregler, når de anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof. Det er derfor i overensstemmelse med avgiftsordningens karakter og logik, at reglerne ikke omfatter dobbelt anvendelse af energiprodukter og anvendelse af energiprodukter til andet end brændsel til opvarmning eller motorbrændstof, samt til mineralogiske processer. Elektricitet, der anvendes til lignende formål, behandles på samme måde.»

- (60) Dette er bakgrunnen for artikkel 2 nr. 4 bokstav b første til tredje strekpunkt, som lyder slik:

«Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

...

- b) følgende anvendelse af energiprodukter og elektricitet:
- energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning
 - dobbelt anvendelse af energiprodukter
Et energiprodukt har en dobbelt anvendelse, når det anvendes både som brændsel til opvarmning og til andre formål end som motorbrændstof og brændsel til opvarmning. Anvendelse af energiprodukter til kemisk reduktion og til elektrolyse og metallurgiske processer skal anses for dobbelt anvendelse
 - elektricitet, der fortrinsvis anvendes til kemisk reduktion og i elektrolyse og metallurgiske processer
 - ...»

- (61) Direktivet knytter altså unntakene i artikkel 2 nr. 4 bokstav b til bruk av energiprodukter og elektrisitet til spesifikke formål.
- (62) I stortingsvedtaket § 2 første ledd bokstav g gjengis kun tredje strekpunkt i direktivet, som gjelder elektrisk kraft. Jeg forstår imidlertid direktivet slik at meningen har vært å unnta elektrisitet i samme utstrekning som energiprodukter som olje, kull og gass, som er regulert i første og andre strekpunkt. Det tilsier at unntaket i tredje strekpunkt – også når det tolkes for å kaste lys over det norske avgiftsvedtaket – ikke kan leses isolert, men må ses i sammenheng med avgrensningen i første og andre strekpunkt.
- (63) Særlig andre strekpunkt, som definerer hva som er «dobbel anvendelse», er av interesse. Energiprodukter kan ved enkelte industrielle prosesser ivareta flere formål samtidig. For eksempel kan kull brukes til oppvarming og i tillegg være en innsatsfaktor ved at kull som forbrennes avgir karbon som reagerer med andre materialer, jf. EU-domstolens dom 2. oktober 2014 i sak C-426/12 X. Dette er bakgrunnen for at direktivet i andre strekpunkt slår fast at energiprodukter som benyttes til kjemisk reduksjon og elektrolytiske og metallurgiske prosesser er å regne som «dobbel anvendelse» av energiprodukter, og dermed unntatt fra direktivet. Tredje strekpunkt bestemmer at også bruk av elektrisk kraft til de samme formålene er unntatt.
- (64) At andre strekpunkt har betydning for forståelsen av tredje strekpunkt er lagt til grunn av EU-domstolen i dom 7. september 2017 i sak C-465/15 *Hüttenwerke Krupp*, som gjaldt forståelsen av elektrisitetsunntaket i tredje strekpunkt. Saken gjaldt et stålverk som fremstilte råjern i masovner ved kjemisk reduksjon av jernmalm og koks. Spørsmålet var om unntaket for elektrisitet som brukes til kjemisk reduksjon omfatter elektrisitet som driver vifter som kromprimerer trykkluft, som deretter varmes opp og presses inn i ovnen der den kjemiske reduksjonen skjer.
- (65) Domstolen slo fast at energiprodukter og elektrisitet skal behandles likt, og tolket tredje strekpunkt i lys av andre strekpunkt, jf. dommen avsnitt 24 og 25. En videre tolkning av tredje strekpunkt enn andre strekpunkt ville undergrave intensjonen om likebehandling av energiprodukter og elektrisitet. Bruk av energiprodukter til å drive pumper, vifter og andre mekaniske innretninger er ikke å anse som «dobbel anvendelse», og derfor var heller ikke elektrisitet til slik bruk unntatt etter tredje strekpunkt, jf. dommen avsnitt 29 til 30. Domstolen viste til at dersom viftene som komprimerte trykkluften ikke hadde blitt drevet ved hjelp av elektrisitet, men av dieselolje, ville det ikke ha blitt bedømt som «dobbel anvendelse». Da kunne heller ikke elektrisiteten som driver viftene, omfattes av unntaket.
- (66) Partene er uenige om hvilken betydning dommen har for fritaket for metallurgiske prosesser. Selskapene har vist til at EU-domstolens avgjørelse kun gjaldt avgiftsfritak for kjemisk reduksjon, og at dommen derfor har liten overføringsverdi til vår sak. Jeg er imidlertid enig med staten i at domstolens tolkning av tredje strekpunkt – som er forankret i direktivets formål og kontekst – også har betydning for unntaket for elektrisk kraft som brukes til metallurgiske prosesser. Hensynet til likestilling av elektrisitet og energiprodukter gjør seg gjeldende i begge sammenhenger.
- (67) Sammenhengen mellom andre og tredje strekpunkt, som domstolen løfter frem, taler derfor for at unntaket for metallurgiske prosesser gjelder for bruk av elektrisk kraft som inngår i prosessene som en innsatsfaktor og har karakter av «dobbel anvendelse» i direktivets forstand.

- (68) Selskapene har vist til forarbeider til direktivet, som etter deres syn taler for en videre forståelse av unntaket for metallurgiske prosesser. Materialet kaster lys over hvordan direktivutkastet endret seg underveis. Jeg kan imidlertid ikke se at det rokker ved den forståelsen av direktivet som følger av direktivets ordlyd, kontekst og formål og EU-domstolens praksis. Det samme gjelder opplysninger om hvordan enkelte medlemsland har utformet sine elavgiftsregler. Rettstilstanden i andre land er vanskelig å kartlegge fullt ut, og det er uansett praksis fra EU-domstolen som har størst betydning for forståelsen av det tilsvarende avgiftsunntaket i Norge, jf. Rt-2009-1632 avsnitt 34.

Samlet vurdering av fritaket for elavgift etter Stortingets særavgiftsvedtak

- (69) Gjennomgangen som jeg nå har foretatt, viser at fritaket for avgift etter Stortingets særavgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav g må forstås på samme måte som det tilsvarende unntaket fra energiskattedirektivet i artikkel 2 nr. 4 bokstav b tredje strekpunkt. Fritaket for metallurgiske prosesser omfatter ikke elektrisk kraft til ethvert prosesstrinn som inngår i produksjon av metaller. Bruk av elektrisk kraft er fritatt fra avgift når kraften inngår ved utvinning eller bearbeiding av metallet for at det skal få de ønskede indre fysiske egenskaper, og kraftbruken derved har karakter av dobbelt anvendelse. Det omfatter bruk av kraft til for eksempel smelteprosesser i ovner og kan også omfatte bruk av elektrisk kraft til rensing og herding av metallet. Utenfor fritaket faller blant annet bruk av kraft til motordrift av mekaniske innretninger, for eksempel pumper, vifter og transportbånd. Som jeg straks kommer tilbake til, må den nærmere avgrensningen i noen grad bli skjønnsmessig og vurderes konkret.
- (70) Vedtakene mot Elkem og Hydro bygger på at stortingsvedtaket om særavgifter § 2 første ledd bokstav g kun fritar kraft til de bestemte anvendelsene som er angitt i fritaket. Kraft til andre prosesstrinn er ikke fritatt. Jeg peker også på at Skattedirektoratet i vedtaket mot Elkem henter veiledning fra EU-domstolens avgjørelse i Hüttenwerke Krupp-saken ved tolkningen av fritaket for metallurgiske prosesser. Så langt er den generelle tilnærmingen som vedtakene bygger på, i samsvar med den tolkningen jeg har gjort rede for.
- (71) Det er imidlertid nødvendig også å ta stilling til om den konkrete anvendelsen av fritaket på de ulike prosesstrinnene som inngår i Elkems og Hydros produksjon, er forenlig med min tolkning av § 2 første ledd bokstav g.

Den konkrete rettsanvendelsen

- (72) Ankene er begrenset til rettsanvendelsen, og det er den generelle tolkningen av særavgiftsvedtaket som har stått sentralt i partenes saksopplegg for Høyesterett. Det faktiske grunnlaget for kontroll med skattemyndighetenes konkrete rettsanvendelser er derfor noe begrenset.
- (73) Lagmannsretten foretar heller ingen inngående kontroll av skattemyndighetenes konkrete rettsanvendelse som jeg kan bygge på. Lagmannsretten begrunner dette slik:

«Partene har i begrenset utstrekning gått nærmere inn på skattemyndighetenes konkrete anvendelse av fritaket knyttet til de enkelte elementene i produksjonen som

det er foretatt etterberegning av el-avgift for, annet enn å redegjøre for vurderingene til skattemyndighetene, foruten at vitner har forklart seg om henholdsvis Elkem og Hydros produksjonsprosesser.»

- (74) I Elkem-saken utlegger lagmannsretten Skattedirektoratets konkrete rettsanvendelse på denne måten:

«Slik det fremgår under sakens bakgrunn punkt 4, tok Skattedirektoratet i vedtaket mot Elkem utgangspunkt i at det kun er kraft levert direkte til smelteovnene (ovnselektrodene) som er fritatt, mens de øvrige strømkrevende prosessene må anses som støtteprosesser som ikke er fritaksberettiget. Skattekontoret tok på denne bakgrunn ikke til følge Elkems anførsel om at hele produksjonsprosessen som leder frem til et ferdig metallisk produkt er fritaksberettiget basert på tolkning av begrepet 'metallurgisk prosess'.

I etterkant av klagen erkjente Elkem at strømkrevende elementer som ligger lenger unna smelteovnene, og som har lavere strømforbruk, likevel ikke var berettiget til fritak, slik som kaianlegg, sikt for preparering av råvarer, råvarelager og pakkeri. Direktoratet fastholdt imidlertid etterberegningen under henvisning til at det ikke er avgjørende om de strømkrevende elementene ligger lenger unna smelteovnene og er mindre strømkrevende, men om kraften er benyttet til en av de spesifikt nevnte industriprosessene eller til strømkrevende prosesser som må anses som støtteprosesser.»

- (75) Lagmannsretten gir uttrykk for at den ikke kan se at det er feil knyttet til Skattedirektoratets anvendelse av særavgiftsvedtaket § 2 første ledd bokstav g på de enkelte elementene i Elkems produksjon. Jeg finner grunn til å gå noe nærmere inn på enkelte sider ved vedtaket før jeg konkluderer på dette punktet.
- (76) Staten har anført at det kun er fritaket for kjemisk reduksjon som er aktuelt for Elkem, ettersom silisium i periodesystemet er angitt som et halvmetall. Å tillegge denne klassifiseringen en slik betydning er etter mitt syn en for formalistisk tilnærming. Jeg kan heller ikke se at vedtaket bygger på en slik forståelse. I vedtaket er det i liten grad sondret mellom de ulike fritaksalternativene i bokstav g.
- (77) Skattedirektoratet har konkludert med at kraften til drift av kjøleanlegg må bedømmes som en «støtteprosess». Med kraft til «støtteprosesser» mener direktoratet «kraft benyttet i forbindelse med ulike innsatsfaktorer i de ulike industriprosessene». Bruken av begrepet «støtteprosesser» som kriterium for avgiftsfritak kan etter det jeg kan se ikke utledes av direktivet. Jeg finner imidlertid ikke holdepunkter for at *resultatet* er feil. Kjøling er riktignok nødvendig for å hindre at ovner og utstyr smelter, men kraftbruken har ikke karakter av «dobbel anvendelse». Jeg har av samme grunn heller ikke innvendinger til direktoratets konklusjon om at fritaket ikke omfatter kraft til knuseri og videre behandling i fast tilstand.
- (78) Etter Skattedirektoratets oppfatning er heller ikke kraft som brukes til raffinering, videre behandling i flytende tilstand og utstøping, omfattet av fritaket. Jeg finner ikke denne konklusjonen opplagt. Prosesstrinnene bidrar til utviklingen av metallet på måter som kan synes å ha visse likhetstrekk med prosesstrinn som i Hydro-vedtaket er omfattet av fritaket. Lagmannsretten, som ikke har funnet feil ved dette, gir imidlertid uttrykk for at den har «sett hen til hvordan fritaket er anvendt på de ulike delene av produksjonsprosessene [i de to selskapene] sammenlignet med hverandre». Slik saken er belyst for Høyesterett, har jeg

under noe tvil kommet til at det ikke er grunnlag for å sette vurderingen til side. Fritaket for «kjemisk reduksjon» leder ikke til et annet resultat.

(79) Om den konkrete rettsanvendelsen i Hydro-vedtaket uttaler lagmannsretten:

«I vedtaket mot Hydro tok Skattekontoret, tilsvarende som i Skattedirektoratets vedtak mot Elkem, utgangspunkt i at det er kun kraft til de deler av produksjonen hvor det faktisk skjer en av de beskrevne prosessene kjemisk reduksjon, elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser, som er omfattet av fritaket, og at det skal beregnes avgift for kraft til støtteprosesser på tilsvarende måte som for annen produksjon. Oversikt over hvilke deler av produksjonen som ble ansett omfattet av fritaket og ikke, og som det ble foretatt etterberegning for, fremgår under sakens bakgrunn punkt 6.»

(80) Heller ikke her har lagmannsretten funnet feil ved den konkrete rettsanvendelsen.

(81) Skattekontoret godkjente fritak for bruk av kraft til elektrolyseceller og såkalte «boostere», som øker strømstyrken i utvalgte celler. Det ble videre gitt fritak for metallrens i en såkalt fluksestasjon, støperiovn og homogenisering (herding).

(82) Hydro har anført at det var feil ikke å la også kraft til anodemontasje og katodeverksted være omfattet av fritaket. Jeg deler ikke den vurderingen. Anodemontasje omfatter ifølge vedtaket hovedsakelig mekaniske prosesser for å fjerne brukte anoder og erstatte dem med nye. Jeg har ikke innvendinger mot konklusjonen om at slike prosesstrinn ikke omfattes av fritaket. De knytter seg etter hva jeg forstår, ikke direkte til utvinningen og utviklingen av metallens indre egenskaper, og kraftbruken har ikke karakter av «dobbel anvendelse». Det samme gjelder for katodeverkstedet, der det utføres vedlikehold av elektrolyseceller, og for rens av avgasser som oppstår i det elektrolytiske badet.

(83) Kraft som brukes til metallrens i fluksestasjon er som nevnt fritatt fra avgift, men bare delvis. Skattekontoret sonderer i vedtaket mellom kraft til selve metallrensningen, som er omfattet av fritaket, og kraft som omfatter tekniske og mekaniske installasjoner og utstyr som benyttes på fluksestasjonen, og som ikke er omfattet. Hydro anfører at kraft til fluksestasjonen må fritas fra avgift i sin helhet. Slik saken er belyst for Høyesterett, har jeg imidlertid ikke grunnlag for å sette skattekontorets vurdering til side.

(84) Samlet sett kan jeg ikke se at den konkrete rettsanvendelsen lider av feil som må lede til opphevelse av vedtakene.

(85) Ileggelsen av ordinær tilleggsskatt er ikke bestridt særskilt for det tilfellet at Hydros anke ikke fører frem for spørsmålet om avgiftsplikt.

Konklusjon og sakskostnader

(86) Anken har ikke ført frem, og staten har krav på å få erstattet sine sakskostnader i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Etter mitt syn foreligger det ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta selskapene for erstatningsansvar etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

(87) Staten krever å få dekket sine sakskostnader for Høyesterett på 166 400 kroner. Kravet fremstår som rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og tas til følge.

(88) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Elkem ASA og Hydro Aluminium AS, én for begge og begge for én, til staten ved Skattedirektoratet 166 400 – etthundreogsekstisekstusenfirehundre – kroner innen 2 – to – uker fra dommen er forkynt.

(89) Dommer **Arntzen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(90) Dommar **Høgetveit Berg:** Det same.

(91) Dommer **Stenvik:** Likeså.

(92) Dommer **Matheson:** Likeså.

(93) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Elkem ASA og Hydro Aluminium AS, én for begge og begge for én, til staten ved Skattedirektoratet 166 400 – etthundreogsekstisekstusenfirehundre – kroner innen 2 – to – uker fra dommen er forkynt.