



SWEDISH
ENVIRONMENTAL
PROTECTION
AGENCY

SKRIVELSE
2025-02-20

Ärendenummer:
NV-07171-24

Förslag på reglering för det fall samma bränsle frisläpps för konsumtion vid flera tillfällen i EU ETS 2

INNEHÅLL	1
SAMMANFATTNING	3
1. FÖRFATTNINGSFÖRSLAG	4
1.1 Förslag till förordning om ändring av förordning (2020:1180) om vissa utsläpp av växthusgaser	4
2. UPPDRAG OCH GENOMFÖRANDE	5
2.1 Uppdraget	5
2.2 Syfte och avgränsningar	5
2.3 Organisation och genomförande	6
3. RÄTTSLIGA FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR ETS 2	8
3.1 Tillståndsplikt inom ETS 2	8
3.2 Övervakning, rapportering och överlämnande av utsläppsrätter inom ETS 2	11
4. ORSAKER BAKOM DUBBELÖVERLÄMNING	16
4.1 Rättsliga förutsättningar som leder till risk för dubbelöverlämning	16
4.2 Situationer där risk för dubbelöverlämning föreligger	17
5. HANDLINGSLTERNATIV	20
5.1 Skyldigheten åläggs den första aktören	20
5.2 Skyldigheten åläggs den sista aktören	21
5.3 Kompensation vid dubbelöverlämning	22
5.4 Plats för ny bestämmelse	23
6. NATURVÅRDSVERKETS FÖRSLAG OCH BEDÖMNINGAR	24
6.1 Förslag till ändring av förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser	24
6.2 Bedömning om ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	26
7. KONSEKVENSER	27
7.1 Kortfattad beskrivning av problemet	27
7.2 Konsekvenser av föreslagen lösning	27
7.3 Konsekvenser om ingen åtgärd genomförs	31
7.4 Konsekvenser av alternativa lösningar	32
8. KÄLLFÖRTECKNING	33
BILAGA 1	34
BILAGA 2	37
BILAGA 3	41

Sammanfattning

Naturvårdsverket fick den 26 september 2024 i uppdrag att utreda och lämna förslag till hur det ska säkerställas att utsläppsrätter inom ETS 2 – EU:s nya utsläppshandelssystem för vägtransporter, byggnader och vissa ytterligare sektorer – endast överlämnas av en aktör, även om samma bränsle har frisläppts för konsumtion vid flera tillfällen. I denna skrivelse redovisas regeringsuppdraget.

Naturvårdsverket föreslår att skyldigheten att överlämna utsläppsrätter läggs på den första aktören som tillgängliggör en bränsleprodukt för konsumtion. Syftet är att ge aktörerna bästa möjliga förutsättningar till att göra rätt, med minsta möjliga administrativa börda. Bränsleverksamheter som hanterar bränsleprodukter, för vilka skattskyldighet redan har inträtt, föreslås därför undantas från kraven i 3 a kap. förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser. Undantaget avser den del av bränsleverksamheten som tillgängliggör bränsleprodukter som redan tidigare har tillgängliggjorts inom ETS 2-sektorer.

Förslaget avser att klargöra att utsläpp från bränsle bara ska omfattas av överlämning av utsläppsrätter en gång, vilket stärker ETS 2-systemets trovärdighet och integritet. Den administrativa bördan förändras inte för de aktörer som föreslås bli ansvariga för att överlämna utsläppsrätter för bränslena, eftersom de ändå behöver rapportera samma bränslemängd.

Förslaget påverkar främst företag med tillståndsplikt i ETS 2, som hanterar bränslen där skattskyldighet inträder flera gånger. Dessa kan vara bränsleproducenter och bränsledistributörer, industrier och energibolag som utifrån skattelagstiftningen har skatteupplag, agerar som lagerhållare eller på annat sätt är registrerad hos Skatteverket för införsel eller import av bränslen från andra länder.

Aktörer som tillgängliggör bränsleprodukter i senare led, det vill säga efter att bränslet har tillgängliggjorts av den första aktören, bör ha goda förutsättningar att få kännedom om att bränsleprodukten redan har tillgängliggjorts vid ett tidigare tillfälle. Exempelvis genom det ETS 2-pris som sannolikt kommer att följa med ett bränsle som omfattas av ETS 2. Efterföljande aktörer bör därmed kunna utesluta dessa bränslemängder från sin utsläppsrapportering.

Arbetet har utförts i dialoger med Skatteverket och berörda branschorganisationer. Naturvårdsverket har även haft avstämningar med EU-kommissionen genom vår representation i expertgrupp för ETS 2 (CEEG ETS 2).

1. Författningsförslag

Naturvårdsverket har följande förslag till författningstext.

1.1 Förslag till förordning om ändring av förordning (2020:1180) om vissa utsläpp av växthusgaser

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (2020:1180) om vissa utsläpp av växthusgaser

dels att 3 a kap. 1 och 16 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny 3 a kap. 2 a § som ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

En bränsleverksamhet som En bränsleverksamhet som tillgängliggör bränsleprodukter för tillgängliggör bränsleprodukter för konsumtion, vilka förbränns inom de konsumtion, vilka förbränns inom de sektorer som anges i bilaga 2, får endast sektorer som anges i bilaga 2, får endast bedrivas efter det att Naturvårdsverket bedrivas efter det att Naturvårdsverket har gett tillstånd till utsläpp av har gett tillstånd till utsläpp av växthusgaser, om inget annat följer av 2 växthusgaser, om inget annat följer av 2, eller 3 §.

2 a eller 3 §.

2 a §

Detta kapitel gäller inte delar av bränsleverksamhet som tillgängliggör sådana bränsleprodukter som har tillgängliggjorts tidigare inom de sektorer som anges i bilaga 2.

16 §

Verksamhetsutövaren ska inte Verksamhetsutövaren ska inte överlämna utsläppsrätter för sådan överlämna utsläppsrätter för sådan verksamhet som avses i 2 § eller 3 § verksamhet som avses i 2 §, 2 a § eller 3 första stycket.

2. Uppdrag och genomförande

2.1 Uppdraget

Naturvårdsverket fick den 26 september 2024 i uppdrag att utreda och lämna förslag om hur det ska säkerställas att utsläppsrätter inom EU:s nya utsläppshandelssystem för vägtransporter, byggnader och vissa ytterligare sektorer (ETS 2) endast överlämnas av en aktör, även om samma bränsle har frisläppts för konsumtion vid flera tillfällen. I uppdraget ingår att lämna förslag på nödvändiga författningsändringar.

Skatteverket ska, utifrån sitt ansvar för skattefrågor, vid behov bistå med information till Naturvårdsverkets utredningsarbete. Vid behov ska synpunkter även inhämtas från Tillväxtverket och andra relevanta aktörer.

Uppdraget ska slutredovisa till Regeringskansliet (Klimat- och näringslivsdepartementet) senast den 28 februari 2025.

Regeringens beslut om uppdraget återges i sin helhet i Bilaga 1.

2.2 Syfte och avgränsningar

Det nya utsläppshandelssystemet ETS 2 syftar till att uppfylla EU:s klimatmål genom att minska utsläppen av växthusgaser från vägtransporter, bostäder, kommersiella lokaler och vissa andra sektorer. ETS 2 genomförs i Sverige genom lagen och förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser¹ som möjliggör att tillståndspliktiga verksamheter från och med år 2027 ska överlämna utsläppsrätter som motsvarar utsläppen från förbränning av bränsleprodukter i en sektor som omfattas av ETS 2.²

I vissa fall händer det att bränsleprodukter frisläpps för konsumtion vid flera tillfällen. Det kan ske exempelvis om en aktör frisläpper ett bränsle för konsumtion, dvs tar ut bränslet ur ett skatteupplag och betalar skatt, och den som köpt bränslet vid ett senare tillfälle för in bränslet i ett skatteupplag. Eftersom skatten redan har betalats av den tidigare aktören, får den senare aktören göra ett

¹ Naturvårdsverket har tidigare redovisat förslag på författningsändringar inför införandet av ETS 2: [Skrivelse Förslag på författningsändringar för att införa ett utsläppshandelssystem för utsläpp från vägtransporter och byggnader samt vissa andra utsläpp \(ETS 2\)](#)

² Bränsle som klassas som energiprodukter eller produkter enligt lagen om skatt på energi och som används för förbränning.

avdrag för redan betald skatt. När bränslet tas ut ur skatteupplaget på nytt frisläpps bränslet därmed ännu en gång.

Motsvarande situation kan uppstå när en och samma aktör flyttar beskattat bränsle från en cistern, som inte är skatteupplag, till ett eget godkänt skatteupplag. Skyldigheten att överlämna utsläppsrätter skulle i dessa situationer kunna uppstå två gånger för samma bränsle (hädanefter hänvisat till som ”dubbelöverlämning av utsläppsrätter”). Uppdraget syftar till att utreda hur det kan förhindras att skyldigheten att överlämna utsläppsrätter uppstår flera gånger för samma bränsle inom ETS 2.

Problemet med dubbelöverlämning kan även uppstå vid förflyttning och handel av bränslen mellan medlemsländer inom EU inklusive Norge och Island. För att förhindra att svenska aktörer ska hamna i sådana situationer, och samtidigt säkerställa att överlämning av utsläppsrätter inte undviks, krävs det kunskap om andra länders implementering av ETS 2. En mer omfattande utredning av andra staters implementering och möjlig harmonisering inom EU ryms inte inom nuvarande uppdrag. Efter dialog med Regeringskansliet har Naturvårdsverket valt att avgränsa uppdraget till att utreda och lägga förslag för dubbelöverlämningar inom Sverige.

2.3 Organisation och genomförande

Regeringsuppdraget har genomförts i en projektgrupp med en intern styrgrupp på Naturvårdsverket. I projektgruppen har följande personer ingått: Sara Pettersson, Viktor Löfvenberg, Charlotte Rehbäck och Hanna Berggren (projektledare).

Naturvårdsverket har haft dialog med Skatteverket, i syfte att bättre förstå skattelagstiftningen och stämma av preliminära slutsatser och förslag.³ Skatteverket har även bistått med statistiskt underlag.

I syfte att få en djupare förståelse för omfattningen av problemet med att bränsle överlämnas mer än en gång har vi fört dialog med de berörda branschorganisationerna Energigas Sverige (som samlar aktörer inom biogas, fordonsgas, gasol och naturgas), Drivkraft Sverige (vars medlemsföretag finns inom bränsle- och drivmedelsbranschen), Energiföretagen (som samlar medlemsföretag som producerar, distribuerar, säljer och lagrar energi) och Skogsindustrierna (som representerar företag inom massa-, pappers- och den trämekaniska industrin i Sverige). Samtliga organisationer har framfört synpunkter och belyst problemet med dubbelöverlämning av bränsle i sina remissvar på Naturvårdsverkets förslag för att införa det nya utsläppshandelssystemet ETS 2 i Sverige. Digitala dialogmöten har hållits som den 20, 21, 22 och 25 november 2024 med respektive branschorganisation och med ett urval av representanter från

³ Tre digitala dialogmöten har hållits med Skatteverket, 18 november, 11 december 2024 samt 15 januari 2025.

deras medlemsföretag. Naturvårdsverket delade ett antal frågeställningar inför dessa möten.

Den 16 januari genomfördes ett uppsamlade dialogmöte med representanter för samtliga branschorganisationer. Vid mötet presenterades Naturvårdsverkets förslag på lösning.

Naturvårdsverket har lyft frågan om gränsöverskridande dubbelöverlämning med EU-kommissionen genom vår representation i expertgrupp för ETS 2 (CCEG ETS 2). En sammanfattning av aktuella kunskaper samt insikter om dubbelöverlämning inom EU från våra dialoger finns i Bilaga 2.

Beslut om denna redovisning har fattats av Naturvårdsverkets generaldirektör Johan Kuylenskierna den 20 februari 2025 (NV-07171-24).

3. Rättsliga förutsättningar för ETS 2

I detta avsnitt beskriver vi de rättsliga förutsättningarna för ETS 2 som ligger till grund för att problemet med dubbelöverlämning uppstår. Avslutningsvis ges en beskrivning av de regler för övervakning och rapportering av utsläpp som berörda aktörer behöver följa, och som behöver beaktas i lösningsförslaget.

3.1 Tillståndsplikt inom ETS 2

Nedan följer en redogörelse för hur tillståndsplikten inom ETS 2 är konstruerad genom utsläppshandelsdirektivet⁴ och hur ETS 2 har genomförts i svensk rätt med avseende på skattskyldighetens inträde vid bränslehantering. Detta för att visa hur och varför det svenska systemet omfattar andra begrepp än det EU-rättsliga samt på vilket sätt det i Sverige kan uppstå problem med att överlämnande av utsläppsrätter sker flera gånger för samma bränsle. Hur skattskyldighet kan inträda vid hantering av uppskovsbränslen⁵ och andra skattepliktiga bränslen beskrivs i Bilaga 3.

3.1.1 I direktivet är tillståndsplikten knuten till frisläppande av bränsle för konsumtion

Risken för dubbelöverlämning för bränslehantering inom ETS 2 har inte belysts särskilt mycket i de underliggande rättsakterna när ETS 2 genomfördes. Ett skäl för detta är att medlemsstaterna har genomfört ETS 2 på olika sätt. Genom utsläppshandelsdirektivet är systemet kring ETS 2 konstruerat utifrån att tillståndspliktiga verksamheter ska övervaka, rapportera och överlämna utsläppsrätter motsvarande utsläppen från förbränning av bränslen som har *frisläppts för konsumtion*. I bilaga III till utsläppshandelsdirektivet anges att ETS 2-verksamheter är sådana som innebär frisläppande av bränslen för konsumtion som används för förbränning inom byggnads- och vägtransportsektorerna samt ytterligare sektorer.

Frisläppande för konsumtion

Uttrycket frisläppande för konsumtion kommer från skattelagstiftningen och delar av regleringen kring ETS 2 utgår ifrån befintliga EU-rättsliga ramar för

⁴ *Utsläppshandelsdirektivet*: Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom unionen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG.

⁵ Skatteverket definierar uppskovsbränslen som de bränslen som omfattas av reglerna för uppskovsförfarandet, distansförsäljning och förfarandet för beskattat bränsle.

punktskatter.⁶ I förarbetena till den svenska regleringen anges bland annat att en tanke bakom kopplingen till skattesystemet är att underlätta rapportering.⁷ I utsläppshandelsdirektivet hänvisas till punktskattedirektivets definition av uttrycket frisläppande för konsumtion.⁸

Med frisläppande för konsumtion avses situationer när punktskattepliktiga varor

- a. Avviker från ett uppskovsförfarande⁹,
- b. Förvaras och lagras utanför ett uppskovsförande där punktskatt ännu inte uppburits,
- c. Tillverkas eller bearbetas utanför ett uppskovsförfarande, eller
- d. Importeras, såvida varorna inte omedelbart hänförs till ett uppskovsförfarande eller otillåten införsel.¹⁰

Skattskyldighet för punktskatt inträder när bränsle frisläpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker. Naturvårdsverket har vid kontakter med EU-kommissionen uppfattat det som att deras utgångspunkt hittills har varit att bränsle endast kan frisläppas vid ett enda tillfälle.¹¹

Reglerad enhet

Den som bedriver en tillståndspliktig verksamhet inom ETS 2 benämns i direktivet som en reglerad enhet. Begreppet reglerad enhet kan definieras som varje fysisk eller juridisk person, med undantag från slutanvändare av bränslen, som bedriver en särskilt angiven ETS 2-verksamhet.¹² Det är den reglerade enheten som är skyldig att betala punktskatt.¹³ För svensk del omfattar utsläppshandelssystemet fler sektorer än de som följer av direktivet.¹⁴ I Sverige används inte begreppet reglerad

⁶ Inom EU regleras punktskatt i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (energiskattedirektivet) och rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (punktskattedirektivet), vilka i Sverige har genomförts genom lagen om skatt på energi (LSE).

⁷ Prop. 2023/24:142 s. 25

⁸ Artikel 3 ag i energiskattedirektivet och artikel 6.3 i punktskattedirektivet

⁹ Uppskovsförandet skjuter upp skattskyldighetens inträde vid tillverkning, bearbetning, förvaring, lagring eller flyttning av vissa bränslen inom EU. Definition enligt Skatteverkets rättsliga vägledning för skatt på bränsle ([Uppskovsförandet – bränsle | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)).

¹⁰ Artikel 6.2 och 6.3 i punktskattedirektivet

¹¹ Detta har framkommit vid möten för EU-kommissionens expertgrupp för ETS 2 (CEEG ETS 2), en grupp som ska bistå EU-kommissionens avdelning GD Klimat vid genomförandet av dess politik och vid utarbetandet av delegerade akter som rör ETS 2. Naturvårdsverket deltar med representanter under dessa möten.

¹² Artikel 3 ae i utsläppshandelsdirektivet

¹³ Prop. 2023/24:142 s. 13 f

¹⁴ Prop. 2023/24:142 s. 23

enhet, i stället kan en verksamhetsutövare¹⁵ för en bränsleverksamhet¹⁶ sägas fylla motsvarande funktion.

3.1.2 I svensk lagstiftning är tillståndsplikten knuten till skattskyldighetens inträde

När ETS 2 genomfördes i svensk rätt valde lagstiftaren att formulera tillståndsplikten utifrån den redan etablerade systematiken kring ETS 1, därför anges att en bränsleverksamhet ska ha tillstånd till utsläpp¹⁷ av växthusgaser (7 § lagen om vissa utsläpp av växthusgaser).

I Sverige har skyldigheterna som följer av ETS 2 knutits till befintlig svensk punktskattelagstiftning för bränslen, särskilt lagen om skatt på energi (LSE) som bland annat reglerar energiskatt och koldioxidskatt för bränslen. En viktig utgångspunkt är att en bränsleprodukt alltid ska användas för förbränning för att omfattas av ETS 2-lagstiftningen. Avgörande för tillståndsplikt är därför om en bränsleverksamhet hanterar bränsleprodukter på ett sätt som medför att skattskyldighet inträder enligt lagen om skatt på energi.¹⁸

Tillståndsplikten enligt svensk lagstiftning skiljer sig från den EU-rättsliga, avseende vilken händelse i bränslehanteringen som medför tillståndsplikt. I utsläppshandelsdirektivet används begreppet *frisläppa för konsumtion*. För svensk del har man i stället valt att använda begreppet *tillgängliggöra bränsleprodukter för konsumtion* i lagen om vissa utsläpp av växthusgaser, för att tydliggöra att hanteringen av såväl uppskovsbränslen som andra skattepliktiga bränslen omfattas av ETS 2.¹⁹ Uppskovsbränslen och andra skattepliktiga bränslen (så kallade ”övriga bränslen”) beskrivs i Bilaga 3. I Figur 1 nedan illustreras kopplingen mellan skattelagstiftningen och ETS 2-lagstiftningen genom ett exempel på bränslehantering som leder till tillståndsplikt i ETS 2.

¹⁵ Verksamhetsutövare definieras i 5 § 3 lagen om vissa utsläpp av växthusgaser som ”varje fysisk eller juridisk person som driver en bränsleverksamhet”.

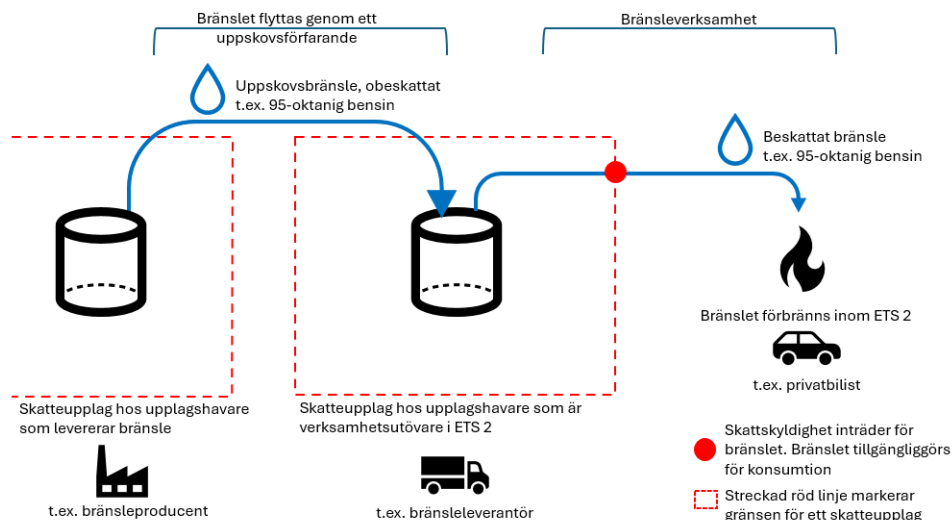
¹⁶ Bränsleverksamhet definieras i 4 b § lagen om vissa utsläpp av växthusgaser som ”en verksamhet som innebär att bränsleprodukter tillgängliggörs för konsumtion”.

¹⁷ För ETS 2 avses med utsläpp av växthusgaser själva frigörandet av koldioxid från en bränsleverksamhet, där frigörandet motsvaras av den mängd koldioxid som frigörs vid förbränning av bränsleprodukterna.

¹⁸ 3 a kap. 1 § förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser samt definitionerna i 2 § första stycket 4 och 4 b § lagen om vissa utsläpp av växthusgaser.

¹⁹ Prop. 2023/24:142 s. 25.

Figur 1: Bränslehantering som leder till tillståndsplikt i ETS 2



Figur 1 visar ett exempel på bränslehantering som leder till tillståndsplikt i ETS 2. Den första förflyttningen av bränslet sker mellan två skatteupplag som ägs av två olika aktörer som är godkända som upplagshavare av Skatteverket. Bränslet levereras därmed genom ett uppskovsförfarande och skattskyldighet inträder inte för bränslet. Vid nästa förflyttning levereras bränslet däremot inte till ett nytt skatteupplag. Därmed inträder skattskyldighet och bränslet anses ha tillgängliggjorts för konsumtion. Eftersom bränslet används för förbränning i en sektor som omfattas av ETS 2 utgör denna aktivitet en tillståndspliktig bränsleverksamhet.

3.2 Övervakning, rapportering och överlämnande av utsläppsrätter inom ETS 2

3.2.1 Hur utsläpp ska övervakas och rapporteras

Övervakning och rapportering för bränsleverksamheter

Utgångspunkten är att den aktör som är tillståndspliktig inom ETS 2, verksamhetsutövaren, ska överlämna det antal utsläppsrätter som motsvarar de sammanlagda utsläppen av växthusgaser från en bränsleverksamhet, för vilken det krävs tillstånd till utsläpp av växthusgaser.²⁰ Verksamhetsutövaren är ansvarig för att övervaka och rapportera information om sina bränslen som tillgängliggörs för konsumtion i enlighet med övervaknings- och rapporteringsförordningen²¹. För de fossila koldioxidutsläpp som genereras när bränslet förbränns inom en sektor som

²⁰ 16 § 2 lagen om vissa utsläpp av växthusgaser

²¹ Övervaknings- och rapporteringsförordningen: EU-kommissionens genomförandeförordning (EU) 2018/2066 av den 19 december 2018 om övervakning och rapportering av växthusgasutsläpp i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG och om ändring av EU-kommissionens förordning (EU) nr 601/2012.

omfattas av ETS 2 ska utsläppsrätter överlämnas. Alla bränslen som tillgängliggörs för konsumtion, inklusive icke-fossila eller bränslen utanför ETS 2, ska övervakas.

Hur övervakningen ska gå till ska beskrivas i en så kallad övervakningsplan som lämnas in till Naturvårdsverket i samband med att verksamhetsutövaren ansöker om tillstånd. Den metod för övervakning som beskrivs i övervakningsplanen ska sedan tillämpas när verksamhetsutövaren summerar och rapporterar sina utsläpp från föregående år i en utsläppsrapport. Utsläppen beräknas utifrån hur stora mängder bränsle som tillgängliggörs för konsumtion, i kombination med en emissionsfaktor. Bränsle som tillgängliggörs för konsumtion delas upp i olika bränsleflöden, bland annat baserat på typ av bränsle samt på vilket sätt bränslet har tillgängliggjorts.

Att avgöra var ett bränsle kommer att förbrännas

Övervaknings- och rapporteringsreglerna är uppbyggda kring att en verksamhetsutövare i största möjliga mån behöver kunna avgöra om bränslet avses att förbrännas inom sektorer som omfattas av ETS 2 eller inte. Detta för att undvika att utsläpp rapporteras och utsläppsrätter överlämnas för utsläpp som inte sker i sektorer som omfattas av ETS 2 samt för att undvika att utsläppsrätter överlämnas för samma utsläpp både inom ETS 1²² och ETS 2²³. I Sverige omfattar ETS 2 nästan alla sektorer där bränslen förbränns, med undantag av förbränning inom ETS 1, kommersiell sjöfart, flyg och militär verksamhet.

För bränsleflöden som verksamhetsutövaren vet kommer förbrännas inom ETS 2 kommer aktören i sin årliga utsläppsrapport redovisa hela flödet och de fossila koldioxidutsläppen som flödet ger upphov till²⁴. Från år 2027 kommer verksamhetsutövaren även överlämna utsläppsrätter för de rapporterade utsläppen samt påföra en ETS 2-kostnad på bränslepriset för att täcka kostnaden för utsläppsrätterna (vidare benämnt ETS 2-pris).

För bränsleflöden där verksamhetsutövaren vet och kan visa att förbränningen kommer ske utanför ETS 2, rapporteras inget utsläpp inom ETS 2 i utsläppsrapporten. Då ska inte heller något ETS 2-pris påföras på bränslet. Särskilda krav ställs för att visa att förbränningen sker inom ETS 1, se nedan.

Om verksamhetsutövaren inte kan avgöra om bränslet kommer att förbrännas inom ETS 2 eller utanför ETS 2 (exempelvis i ETS 1), ska verksamhetsutövaren anta att bränslet förbrukas inom ETS 2 och överlämna utsläppsrätter för de fossila utsläppen från bränslet och påföra ett ETS 2-pris. Om slutanvändaren visar sig vara verksamhetsutövare inom ETS 1 kommer utsläppsrätter att överlämnas två gånger för samma bränsle varmed verksamhetsutövaren inom ETS 1 eventuellt kommer få

²² ETS 1 är en benämning av det befintliga utsläppshandelssystemet för anläggningar, sjöfart och flyg som även brukar kallas EU ETS

²³ Inom vilka sektorer en bränsleprodukt ska förbrännas för att omfattas av ETS 2 i Sverige framgår av förordning (2020:1180) om vissa utsläpp av växthusgaser, bilaga 2

²⁴ Vilka metoder som får användas för att bestämma var ett bränsle avses förbrukas specificeras i övervaknings- och rapporteringsförordningen artikel 75l

möjlighet att ansöka om ersättning hos staten för ETS 2-kostnaden och utsläppstaket i ETS 2 justeras i motsvarande grad, se avsnitt 3.2.3.

Gränsdragning vid hantering av bränslen inom ETS 1

Särskilda regler för hur en verksamhetsutövare inom ETS 2 kan övervaka bränsleflöden som helt eller delvis används inom ETS 1 specificeras i övervaknings- och rapporteringsförordningen (artikel 75v). Om verksamhetsutövaren inom ETS 2 får bekräftat, av den verksamhetsutövare inom ETS 1 som tagit emot bränslet, att bränslet använts i en ETS 1-verksamhet, får verksamhetsutövaren inom ETS 2 dra bort motsvarande bränslemängd från sin utsläppsrapport. De bränslemängder som inte bekräftats som förbrukade inom ETS 1-verksamheten ska räknas som använda inom ETS 2 och utsläppsrätter behöver överlämnas av verksamhetsutövaren i ETS 2 för de fossila utsläppen från dessa bränslemängder²⁵.

Verksamhetsutövare inom både ETS 1 och ETS 2

I Sverige är det flera bolag som har verksamheter inom ETS 1 och samtidigt har egna skatteupplag eller är godkända lagerhållare²⁶ för naturgas eller kol, vilket skulle kunna innebära att de även blir verksamhetsutövare inom ETS 2. Normalt köper de då in bränslen inom uppskovsförfarandet eller lagerhållarsystemet. Den aktör som levererar bränslet till skatteupplaget eller inom ramen för lagerhållarsystemet, behöver inte övervaka detta bränsle eftersom skattskyldighet inte inträder. Verksamhetsutövaren för ETS 1-anläggning med eget skatteupplag är inte tillståndspliktig inom ETS 2, om bränslet endast förbränns i ETS 1. Däremot bli verksamhetsutövaren tillståndspliktig inom ETS 2 om bränslet förbränns utanför ETS 1-verksamheten (exempelvis i arbetsmaskiner som inte omfattas av ETS 1) eller säljs vidare för förbränning inom ETS 2 på ett sätt som gör att skattskyldighet inträder.

3.2.2 Överlämnande av utsläppsrätter för bränsleverksamheter

Implementeringen av ETS 2 i EU sker stegvis. Från och med den 1 januari 2025 ställs det krav på att aktörer som bedriver tillståndspliktiga verksamheter inom ETS 2 ska ha tillstånd samt övervaka och rapportera information om sina bränslen och koldioxidutsläpp som sker vid förbränning av bränslena. Rapporteringen ska ske senast den 30 april varje år genom att en utsläppsrapport lämnas till Naturvårdsverket om föregående års utsläpp. Utsläppsrapporten ska vara verifierad av en ackrediterad kontrollör innan den lämnas in. Vid rapportering av utsläppen för 2024 behöver dock inte utsläppsrapporten vara verifierad. Aktörernas

²⁵ Övervaknings- och rapporteringsförordningen (artikel 75v.4) tillåter att bränsle som läggs på lager i en ETS 1-verksamhet, men som förbrukas under nästkommande år, får rapporteras som använt inom ETS 1 redan innan det har förbrukats, under förutsättningen att ETS 1-aktören under nästkommande år kan bekräfta att bränslet använts inom ETS 1-verksamheten.

²⁶ *Lagerhållare*: En aktör som fått ett godkännande av Skatteverket att hantera vissa bränslen utan att skattskyldighet inträder.

inrapporterade utsläpp från år 2024 till och med 2026 kommer att utgöra underlag när EU-kommissionen fastställer utsläppstaket för år 2028²⁷.

Handeln med utsläppsrätter inom ETS 2 inleds år 2027²⁸ och året därpå ska det för första gången överlämnas utsläppsrätter för bränsleverksamheter, baserat på utsläppen under det närmast föregående kalenderåret. Verksamhetsutövaren ska se till att utsläpp av växthusgaser från verksamheten täcks av utsläppsrätter senast den 31 maj 2028.²⁹ Det ska däremot inte överlämnas utsläppsrätter för de bränsleverksamheter som idag är undantagna från kraven i 3 a kap. förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser.³⁰ I övrigt är det Naturvårdsverket som fastställer mängden utsläppsrätter som ska överlämnas av verksamhetsutövare, utifrån uppgifter om de övervakade, rapporterade och verifierade utsläppen från bränsleverksamheten.³¹ Hur själva överlämnandet av utsläppsrätter går till följer av registerförordningen.³²

3.2.3 Finansiell kompensation till slutanvändare som fått betala ett felaktigt ETS 2-pris

En verksamhetsutövare som inte kan avgöra var ett bränsle som tillgängliggjorts ska användas någonstans, ska anta att bränslet används för förbränning inom ETS 2. Det innebär att utsläppsrätter ska överlämnas för bränslets fossila utsläpp trots att bränslet i slutändan kanske inte förbränns inom ETS 2. Det kan i sin tur innebära att slutanvändare som inte omfattas av ETS 2 ändå tvingas betala ETS 2-pris för bränslet. Aktörer som felaktigt får betala ett ETS 2-pris kan både vara aktörer som inte är tänkta att omfattas av något utsläppshandelssystem, samt aktörer vars bränsleanvändning redan omfattas av ETS 1³³.

För dessa händelser ska EU-kommissionen utforma ytterligare regler³⁴ för hur medlemsstaterna får (men inte behöver) tillhandahålla ekonomisk ersättning till slutkonsumenter av bränslena, i de fall det inte har gått att undvika dubbelräkning av utsläpp i både ETS 1 och ETS 2 eller överlämnande av utsläppsrätter som inte omfattas av varken ETS 2 eller ETS 1.

²⁷ Artikel 30c.2 utsläppshandelsdirektivet

²⁸ Om vissa villkor kopplade till exceptionellt höga gas- eller oljepriser uppfylls kan starten av handeln senareläggas till 2028 (utsläppshandelsdirektivet artikel 30k).

²⁹ 3 a kap. 15 § och 9 kap. 5 a § förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser

³⁰ 3 a kap. 16 § förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser

³¹ 16 § 2 lagen om vissa utsläpp av växthusgaser och 9 kap. 2 § förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser

³² *Registerförordningen*: EU-kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/1122 av den 12 mars 2019 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG vad gäller unionsregistrets funktion, se hänvisning i 9 kap. 1 § förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser

³³ I det senare fallet skulle en felaktig överföring av ETS 2-pris innebära att ETS 1-aktören skulle behöva betala både ett ETS 1- och ETS 2-pris samt att utsläppsrätter överlämnas för samma bränsle både i ETS 1 och ETS 2, vilket inte är avsikten.

³⁴ Artikel 30f.5 utsläppshandelsdirektivet

Dubbelräkning av utsläpp påverkar unionens utsläppstak

Om utsläppsrätter överlämnas för utsläpp som inte omfattas av ETS 2 betyder det att unionens samlade pott med utsläppsrätter kommer att användas på ett sätt som inte varit avsikten. Ett sådant felaktigt användande av utsläppsrätter medför därför att EU-kommissionen ska justera utsläppstaket utifrån uppgifter om utsläpp som medlemsstaterna har kompenserat för.³⁵ Detta förfarande omfattar däremot inte eventuell dubbelöverlämning av utsläppsrätter inom ETS 2.

³⁵ Artikel 30c.3 utsläppshandelsdirektivet

4. Orsaker bakom dubbelöverlämning

4.1 Rättsliga förutsättningar som leder till risk för dubbelöverlämning

I nuvarande svensk lagstiftning inom ETS 2 kan det ställas krav på att utsläppsrätter ska överlämnas flera gånger för hantering av en och samma bränsleprodukt. Detta på grund av att skyldigheterna inom ETS 2 följer tidpunkten för när skattskyldighet för bränsleprodukten inträder, vilket kan ske flera gånger.

Kopplingen till skattelagstiftningen beror på att det i utsläppshandelsdirektivet ställs krav på att tillståndspliktiga verksamheter ska överlämna utsläppsrätter motsvarande utsläppen från förbränning av bränsleprodukter som har frisläppts för konsumtion, vilket i sin tur avgörs av hur punktskattepliktiga varor hanteras. Naturvårdsverket har uppfattat att EU-kommissionens tolkning hittills har varit att frisläppande för konsumtion endast kan ske vid ett tillfälle. Det innebär att den EU-rättsliga regleringen inte heller hanterar risken för dubbelöverlämning.³⁶

För svensk del gäller kraven inom ETS 2, med tillhörande krav på att övervaka och rapportera utsläpp samt överlämna utsläppsrätter, för bränsleverksamheter som hanterar särskilt utpekade bränsleprodukter på ett visst sätt.³⁷ Avgörande är om det inom en bränsleverksamhet tillgängliggörs bränsleprodukter för konsumtion. Det sker när skattskyldighet inträder vid hanteringen av bränsleprodukten.³⁸ I Sverige regleras punktskatt genom lagen om skatt på energi eftersom Sverige har genomfört energiskattedirektivet och punktskattedirektivet genom LSE. Därför finns det en tydlig koppling mellan att hantera ett bränsle så att skattskyldighet inträder enligt LSE och skyldigheterna att rapportera utsläpp av koldioxid med tillhörande krav på överlämnande av motsvarande mängd utsläppsrätter inom ETS 2.

Vid hantering av bränsleprodukter kan det uppkomma situationer när bränslet frisläpps för konsumtion flera gånger, vilket betyder att skattskyldighet inträder flera gånger vid hantering av en och samma bränsleprodukt. I Figur 2 nedan illustreras ett sådant exempel. För att undvika att skatt betalas mer än en gång medger skattelagstiftningen möjligheten att ansöka om avdrag på skatt om skattskyldighet har bedömts inträffa flera gånger för samma bränsle. Även punktskattedirektivet och energiskattedirektivet möjliggör att skatt bara betalas en

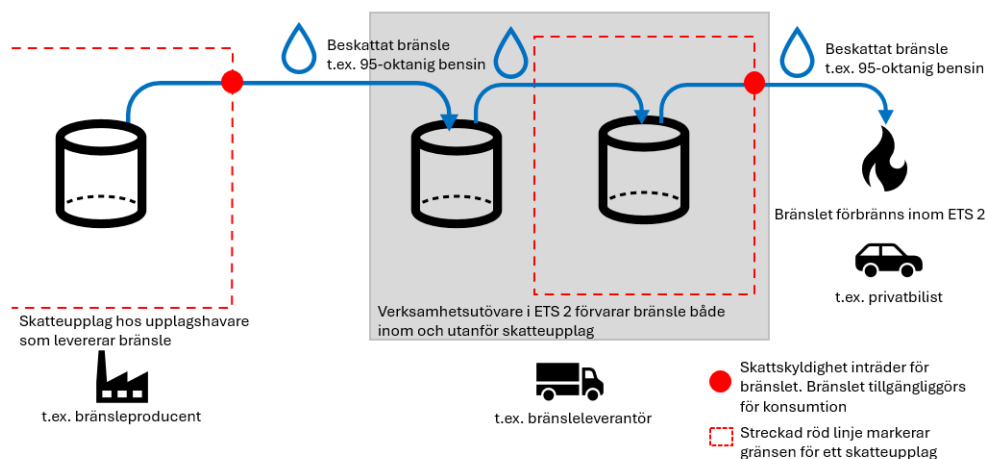
³⁶ Detta har framkommit vid möten för Kommissionens expertgrupp för ETS 2 (CCEG ETS 2), se även avsnitt 3.1.1.

³⁷ 3 a kap. 1, 6 och 12 §§ förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser

³⁸ Noterbart är att en bränsleprodukt är en produkt eller energiprodukt som regleras av lagen om skatt på energi och därtill används för förbränning, se 4 b § lagen om vissa utsläpp av växthusgaser.

gång och i ett medlemsland.³⁹ Skattelagstiftningen omhändertar därigenom de problem som uppstår när skattskyldighet inträder flera gånger för samma bränsle.

Figur 2: Exempel på när skattskyldighet inträder mer än en gång för samma bränsle



Figur 2 visar ett exempel då skattskyldighet inträder mer än en gång för samma bränsle. En bränsleproducent säljer bränsle till en bränsleleverantör som först tar emot bränslet utanför sitt skatteupplag. Skattskyldighet inträder därmed för bränslet när det lämnar bränsleproducentens skatteupplag. Bränsleleverantören flyttar därefter bränslet till ett skatteupplag och kan i samband med det ansöka om återbetalning av skatten på bränslet från Skatteverket. När bränsleleverantören levererar bränslet vidare till förbränning inom ETS 2 inträder skattskyldighet för bränslet igen.

Den flerfaldiga skattskyldigheten innebär att det inom ETS 2 ibland behöver överlämnas utsläppsrätter flera gånger för samma bränsleprodukter. ETS 2-regelverket har ingen mekanism för att undvika rapportering och överlämnande av utsläppsrätter när bränsle släpps för konsumtion eller beskattas flera gånger. Däremot täcker regelverket situationer där utsläppsrätter överlämnas för samma bränsle inom både ETS 1 och ETS 2.

Nedan beskriver vi exempel på situationer mera i detalj som föranleder eller kan föranleda risk för att utsläppsrätter behöver överlämnas flera gånger inom ETS 2 för samma bränsle. Många av exemplen är hämtade från de dialogmöten Naturvårdsverket har hållit med ett representanter för berörda branscher.

4.2 Situationer där risk för dubbelöverlämning föreligger

4.2.1 Upplagshavarsystemet

För uppskavsbränslen är de vanligaste situationerna som kan leda till dubbelöverlämning kopplade till att bränslen tas ut från ett skatteupplag och att

³⁹ Se exempelvis artikel 21.5 i energiskattedirektivet.

skattskyldighet inträder, därefter tas uppskovsbränslena återigen in i ett skatteupplag. När bränslet nästa gång lämnar skatteupplaget inträder skattskyldighet igen. Nedan specificerar vi exempel på sådana situationer uppdelade i händelser inom organisationen och mellan olika aktörer.

Exempel vid intern hantering

Det tycks vara relativt vanligt förekommande att bränslen tas ut ifrån ett skatteupplag och sedan återinförs till samma skatteupplag eller ett skatteupplag inom samma organisation. Det kan exempelvis vara så att tankbilar så gott som dagligen kör ut från skatteupplag för att fylla på tankstationer, varmed skattskyldighet inträder när bränslet lämnar skatteupplaget. Efter påfyllnad kan det finnas bränsle kvar i tanken som återinförs till skatteupplaget. Nästa gång det bränslet lämnar skatteupplaget inträder skattskyldighet igen. Det finns också krav på att vid påfyllnad av tankstationer samla in avgående ångor vilka kan återföras till skatteupplaget.

Det är också relativt vanligt att drivmedel och bränslen som kontaminerats av exempelvis smuts, oljor eller vatten, återtass till ett skatteupplag för att renas och därefter återigen säljas. Det leder också till att skattskyldighet inträder flera gånger för samma bränsle.

Andra exempel som kan nämnas är när bränsle tillfälligt flyttas, från en cistern som utgör skatteupplag för att rengöras till en cistern utanför skatteupplag, för att sedan pumpas tillbaka till cisternen inom skatteupplaget.

I dialogmötena har det även uppgetts att skattskyldighet inträder vid blandning av komponenter inom ett skatteupplag. Naturvårdsverket bedömer däremot inte att det finns en risk för dubbelöverlämning vid en sådan hantering, eftersom blandning av bränslen inte innebär att bränsleprodukter används för förbränning. Skattskyldighet har därför inte inträtt på så sätt att det blir fråga om tillgängliggörande för konsumtion av bränsleprodukt.

Exempel på hantering mellan olika aktörer

Det förekommer även att bränslen tas in i ett skatteupplag efter att skattskyldighet har inträtt där det är olika aktörer involverade.

De situationer som beskrivs i dialogmöten handlar om att en upplagshavare köper bränsle i beskattat skick av en annan aktör, det vill säga skattskyldighet har redan inträtt, men att bränslet sedan tas in i skatteupplaget. Upplagshavaren begär återbetalning av skatten hos Skatteverket och skattskyldighet inträder igen när bränslet exempelvis tas i anspråk.

En anledning till att bränslet säljs i beskattat skick kan handla om att säljaren inte har tillräcklig information om uppskovsförflyttningen. För att en förflyttning ska ske under uppskov måste den avsändande upplagshavaren kunna styrka att varan verkligen levereras till det tänkta skatteupplaget. Om det saknas tillräcklig information om uppskovsförflyttningen eller finns tveksamheter eller tvivel på vart varan tar vägen kan den avsändande upplagshavaren välja att sälja ett beskattat bränsle för att slippa eventuell skatterisk.

4.2.2 Lagerhållarsystemet

Det vanligaste exemplet där skattskyldighet kan inträda fler gånger inom lagerhållarsystem är om en lagerhållare levererar bränsle till en köpare som inte är godkänd lagerhållare, varmed skattskyldighet inträder. Om köparen säljer bränslet vidare till en lagerhållare får denna lagerhållare ansöka om avdrag på skatten och skattskyldighet inträder igen när bränslet exempelvis tas i anspråk.

5. Handlingsalternativ

För att undvika dubbelöverlämning av utsläppsrätter kan nationell lagstiftning klargöra vilken aktör som har ansvaret att rapportera och överlämna utsläppsrätter. Detta ansvar kan tilldelas antingen den första aktören som gör bränsle, avsett för förbränning inom ETS 2, tillgängligt för konsumtion eller den sista aktören som gör bränslet tillgängligt innan det används.

5.1 Skyldigheten åläggs den första aktören

5.1.1 Tillgång till information talar för att skyldigheten bör läggas på den första aktören

En avgörande faktor för att bestämma vilken aktör som ska rapportera och vara skyldig att överlämna utsläppsrätter är vilken information aktörerna har eller kan få när ett bränsle tillgängliggörs för konsumtion flera gånger.

I det avseendet finns det tydliga fördelar med att lägga skyldigheterna på den första aktören som tillgängliggör bränslet för konsumtion. Den aktören kommer initialt att övervaka och rapportera bränslet oavsett om bränslet i ett senare skede återigen införs i ett skatteupplag. Det vill säga detta tillvägagångssätt följer den naturliga rapporteringen inom ETS 2, där skattskyldighet inte inträder flera gånger och det innebär ingen avsevärt ökad administrativ börda för den första aktören.

Om aktören vet att bränslet kommer att användas inom ETS 2, eller behöver anta att det kommer att användas inom ETS 2 (se avsnitt 3.2.1), ska de fossila utsläppen från bränslet rapporteras inom ETS 2 och täckas med utsläppsrätter. Kostnaderna av utsläppsrätter (ETS 2-pris) ska läggas på försäljningspriset på samma sätt som skatter, vilket signalerar till aktörer nedströms i leverantörskedjan att bränslet har tillgängliggjorts för konsumtion i ett tidigare skede. Den aktör som nästa gång hanterar bränslet på ett sätt så att skattskyldighet inträder behöver ha koll på de volymer som inköpts med ETS 2-pris och inte rapportera och överlämna utsläppsrätter för den volymen. Det innebär viss administration, men den är begränsad jämfört med den omfattande administration och kostnader för rapportering och köp av utsläppsrätter där ETS 2-pris redan betalats.

Priset kommer att vara en viktig informationsbärare och ETS 2-priset kan förväntas följa med hela vägen till slutanvändaren eftersom det inte finns någon återbetalningsmekanism likt de som finns inom skattelagstiftningen.

Naturvårdsverkets bedömning är därför att det administrativt enklaste sättet för aktörerna att undvika dubbelöverlämning och samtidigt säkerställa att bränslen inom ETS 2 faktiskt rapporteras och utsläppsrätter överlämnas är att lägga skyldigheterna på den första aktören som tillgängliggör bränslet för konsumtion.

Genom att klargöra att skyldigheterna ligger på den första aktören kan vi också förvänta oss en anpassning av bränslemarknaden där aktörerna i möjligaste mån undviker en bränslehantering där utsläppsrätter behöver överlämnas- och ETS 2-

pris betalas flera gånger. Under åren innan utsläppsrätter ska överlämnas kan dubbelrapportering av utsläpp undvikas genom en sådan reglering. Skatten kommer då i många fall fungera som informationsbärare.

5.1.2 Kunskapen om slutanvändning av ett bränsle är mer osäker högre upp i leverantörskedjan

Nackdelarna med att lägga skyldigheterna på den första aktören i leverantörskedjan handlar framför allt om att det finns större osäkerhet kring var bränslet slutligen förbränns. Osäkerheten är sannolikt större hos den aktör som tillgängliggör bränslet för konsumtion första gången, jämfört med den aktör som sista gången tillgängliggör bränslet för konsumtion. Detta medför en ökad risk för att utsläppsrätter överlämnas i ETS 2 för bränsleanvändning som egentligen inte ska omfattas. Det kan exempelvis handla om att den första aktören inte vet hur bränslet ska slutanvändas och därför rapporterar det inom ETS 2, men att bränslet i slutändan förbränns inom ETS 1 eller används som råmaterial i en process.

Denna typ av felrapportering hanteras i utsläppshandelsdirektivet och kan föranleda möjlighet till finansiell kompensation till slutanvändaren, från staten, om en sådan införs (se avsnitt 3.2.3). Möjligheten till kompensation utgör ett skydd för slutanvändare som inte omfattas av ETS 2 vilket i sin tur minskar riskerna med att lägga skyldigheterna på den första aktören. Staten kan däremot behöva kompensera något fler slutanvändare jämfört med om skyldigheten läggs på den sista aktören. Vi bedömer att denna potentiella extra kompensation, föranledd av hur dubbelöverlämning regleras, skulle utgöra en liten andel av den totala kompensationen.

5.2 Skyldigheten åläggs den sista aktören

5.2.1 Förutsättningar för att lägga skyldigheten på den sista aktören

Ett alternativ till att lägga skyldigheterna att överlämna utsläppsrätter på den första aktören som tillgängliggör bränslet för konsumtion, är att lägga den på den sista aktören innan bränslet används. I dialogmötena har idéer framförts om att det bör finnas möjlighet att skjuta fram skyldigheten att överlämna utsläppsrätter och likt skatteavdragssystemet skjuta upp ETS 2-kostnaden ifall ett bränsle tas in i ett skatteupplag igen. Detta bland annat för att slippa ligga ute med kapital som medför räntekostnader och för att det finns bättre kunskap om bränslet faktiskt kommer att förbrännas inom ETS 2. I praktiken innebär det att skyldigheten att överlämna utsläppsrätter flyttas till den sista aktören som tillgängliggör bränslet för konsumtion.

Den aktör som tillgängliggör bränslet för första gången för konsumtion inom ETS 2 kommer initialt att betrakta detta som en volym som utsläppsrätter ska överlämnas för. Det är den enda rimliga hanteringen då ETS 2 i grunden är implementerad som ett uppströmssystem, det vill säga att

rapporteringskyldigheten inte ligger på aktören som förbränner bränslet utan på den som sätter bränslet på marknaden. Om en verksamhetsutövare ska vänta med att rapportera tills att de vet att bränslet förbränns skulle det sannolikt skapa en stor osäkerhet och medföra en risk att bränslen inte rapporteras. En förutsättning för att det ska vara möjligt att flytta skyldigheterna till den sista aktören är därför att den första aktören kan få information från en annan aktör om att bränslet har tagits in i ett skatteupplag i ett senare skede. Likaså behöver en lagerhållare som sålt bränsle i beskattat skick få reda på att detta bränsle senare har sålts vidare till en annan lagerhållare. Den första aktören kan annars inte undanta dessa volymer från sin årliga utsläppsrapport. Informationen behöver dessutom finnas i tid innan utsläppen ska rapporteras och utsläppsrätter överlämnas.

Här är vår bedömning att det inte finns ett naturligt sätt för den första aktören att få den informationen till sig genom befintliga system för rapportering. Det innebär också stor risk för en ökad administrativ börda för alla involverade aktörer.

Utöver den administrativa svårigheten att förmedla information bakåt i kedjan, blir det också svårt för marknaden att hantera bränslepriser. Den första aktören behöver lägga på ETS 2-pris för bränslen de avser överlämna utsläppsrätter för, vilket kan leda till krångliga justeringar i efterhand. Annars riskerar den sista aktören att betala dubbla ETS 2-priser medan den första får otillbörliga intäkter.

Sammantaget bedömer vi att det skulle vara oerhört komplext att utforma ett system med detta alternativ vilket med all sannolikhet skulle innebära kostsam administration som inte väger upp mot de fördelar det kan finnas med att lägga skyldigheterna att överlämna utsläppsrätter på den sista aktören.

5.3 Kompensation vid dubbelöverlämning

Vår bedömning är att den absoluta merparten av situationer där risk för dubbelöverlämning föreligger undviks genom att tydliggöra att det är den första aktören som är rapporteringsskyldig och att ETS 2-priset i sig medför ett undvikande av risk för dubbelöverlämning. För att fånga upp oförutsedda händelser där dubbelöverlämning av utsläppsrätter inom ETS 2 inte har gått att undvika, skulle en kompensationsmekanism kunna införas.

Ett införande av en sådan kompensationsmekanism skulle kräva en särskild utredning och ryms inte inom detta regeringsuppdrag. I dialogmötena med branschen framkom det i relation till frågan var i ledet skyldigheterna bör ligga, att aktörerna framför allt vill förhindra att ETS 2 pris behöver betalas för bränslen som inte förbränns inom ETS 2. Om Sverige väljer att utreda en finansiell kompensationsmekanism för sådana situationer i enlighet med artikel 30f.5 i utsläppshandelsdirektivet (se avsnitt 3.2.3) kan frågan om lämpligheten att införa kompensation vid dubbelöverlämning inom ETS 2 samtidigt utredas.

5.4 Plats för ny bestämmelse

Utsläppshandelsdirektivet har till största delen genomförts i svensk rätt genom lagen och förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser. Ett bakomliggande syfte till författningarna är att de ska vara flexibla för framtida ändringar. Vid framtagandet av de nuvarande författningarna konstaterades att EU:s miljölagstiftning är ett rörligt och föränderligt rättsområde som är under ständig utveckling och föremål för ökad harmonisering. Vidare för att underlätta ändringar av det svenska regelverket och möta allmänhetens förväntningar och krav på ett flexibelt regelverk bör föreskrifter som inte måste meddelas i lag meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Lagen renodlades därför till det primära lagstiftningsområdet och innefattar flera bemyndiganden till regeringen som innebär att regeringen kan meddela föreskrifter om bland annat tillståndskrav, krav på övervakning av utsläpp av växthusgaser och närmare bestämmelser om överlämning av utsläppsätter. Huvuddelen av regleringen, inklusive de närmare bestämmelserna om ETS 2, finns därför i förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser.

De författningsändringar som föreslås i denna skrivelse avser ändringar i förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser och följer den redan etablerade systematiken kring 3a kap. förordningen. Förslaget omfattas av det nuvarande bemyndigandet i 17 och 25 §§ lagen om vissa utsläpp av växthusgaser.

6. Naturvårdsverkets förslag och bedömningar

6.1 Förslag till ändring av förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser

Naturvårdsverkets förslag: Skyldighet att överlämna utsläppsrätter bör läggas på den första aktören som tillgängliggör en bränsleprodukt för konsumtion i de fall risk för dubbelöverlämning förekommer inom Sverige. ETS 2 ska inte omfatta delar av en bränsleverksamhet som hanterar bränsleprodukter där skattskyldighet redan har inträtt och sådana bränsleverksamheter behöver följaktligen undantas från kraven i 3 a kap. förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser. Det ska inte heller överlämnas utsläppsrätter för de delar av bränsleverksamheten som undantas. Därför föreslås att det införs en ny bestämmelse (2 a §) och ändring av en bestämmelse (16 §) i 3 a kap. nämnda förordning.

Skäl till Naturvårdsverkets förslag

För att undvika dubbel överlämning av utsläppsrätter kan nationell lagstiftning klargöra vilken aktör som ansvarar för rapportering och överlämning. I enlighet med slutsatserna av vår analys (se avsnitt 5.1) föreslås att skyldigheten att överlämna utsläppsrätter ska ligga på den aktör som tillgängliggör bränsleprodukter för konsumtion första gången. Vår bedömning är att detta handlingsalternativ ger aktörerna bäst förutsättningar för att göra rätt med minsta möjliga administrativa börda. Företag som först tillhandahåller bränsle för konsumtion kan enligt förslaget fortsätta hantera ETS 2 som tidigare. De som tillhandahåller bränslen i senare led bör kunna avgöra om bränslet redan har tillgängliggjorts genom ETS 2-priset. Detta gör att de kan utesluta dessa bränslen från sin utsläppsrapportering, vilket förenklar processen för aktörer längre ner i leveranskedjan.

Utgångspunkten för Naturvårdsverkets författningsförslag är att undanta bränsleverksamheter, som innebär hantering av bränsleprodukter som redan har frisläppts för konsumtion vid tidigare tillfälle, från kravet på att överlämna utsläppsrätter. Därigenom säkerställs att det endast är den aktör som först hanterar bränslet, så att skattskyldighet inträder, som ska överlämna utsläppsrätter.

Tillståndsplikten för en bränsleverksamhet inom ETS 2 regleras utifrån vilka bränsleprodukter som har tillgängliggjorts för konsumtion. Avgörande för tillståndsplikten är om skattskyldighet har inträtt enligt lagen om skatt på energi för bränsleprodukten. Skattskyldighet kan inträffa flera gånger för samma bränsleprodukt och med nuvarande definition av tillståndsplikten inom ETS 2

behöver överlämning ibland ske mer än en gång för samma bränsle. Vissa bränsleverksamheter är emellertid undantagna från kraven i 3 a kap. förordningen., Det gäller exempelvis bränsleverksamheter som endast tillgängliggör bränsleprodukter i samband med sådan distansförsäljning som avses i 4 c kap. LSE.⁴⁰

Naturvårdsverket anser därför att kraven i 3 a kap. förordningen om utsläpp av växthusgaser inte ska gälla för delar av en bränsleverksamhet där skattskyldighet för bränsleprodukt redan inträtt enligt lagen om skatt på energi, om bränsleprodukten är sådan som förbränns inom de sektorer som anges i bilaga 2 i förordningen. Detta görs lämpligen genom tillägg av en ny bestämmelse, 2 a §. Den nya bestämmelsen anger att den del av en bränsleverksamhet som hanterar bränsleprodukter, som redan har tillgängliggjorts tidigare inom de sektorer som omfattas av ETS 2, ska undantas från kraven i 3 a kap.

Utformningen av den föreslagna nya 3 a kap. 2 a § följer i möjligaste mån utformningen av nuvarande undantag i 3 a kap. 2 § om bränsleverksamheter som endast tillgängliggör bränsleprodukter med emissionsfaktor noll, utgör farligt eller kommunalt avfall eller i samband med distansförsäljning eller förfarandet för beskattade varor enligt lagen om skatt på energi (LSE). Naturvårdsverket anser däremot inte att det är ett lämpligt alternativ utöka nuvarande undantagsbestämmelse 3 a kap. 2 § till att även undanta bränsleverksamheter som innebär tillgängliggörande av bränsleprodukter för vilka skattskyldighet tidigare har inträtt enligt lagen om skatt på energi. Detta eftersom nämnda 2 § avser bränsleverksamheter som *endast* tillgängliggör särskilt utpekade bränsleprodukter, vilket inte är fallet med de bränsleverksamheter som denna skrivelse avser.

I den nu föreslagna 2 a § anges att bränsleprodukter som redan har tillgängliggjorts inom de sektorer som omfattas av ETS 2 ska undantas från kraven i 3 a kap. Avgörande är om skattskyldighet tidigare har inträtt enligt lagen om skatt på energi. Formuleringen om krav på att skattskyldighet redan har inträtt återfinns exempelvis i 5 kap. 21 § 3 och 6 kap. 12 § 3 lagen om skatt på energi.⁴¹

Det ska inte överlämnas utsläppsrätter för den del av bränsleverksamheten som det föreslagna undantaget gäller. Förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser har redan en bestämmelse som medger undantag från skyldigheter att överlämna utsläppsrätter för vissa särskilt utpekade bränsleverksamheter, i 3 a kap. 16 §. Naturvårdsverket föreslår att i 3 a kap. 16 § utökas till att även avse verksamheter enligt nu föreslagna 2 a §.

⁴⁰ 3 a kap. 2 och 3 §§ förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser

⁴¹ Enligt 5 kap. 21 § 3 och 6 kap. 12 § 3 LSE inträder inte skattskyldighet enligt 5 eller 6 kap. när biogas i gasform övergår i vätskeform eller biogas i vätskeform övergår i gasform om skattskyldighet för bränslet tidigare har inträtt.

6.2 Bedömning om ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Naturvårdsverkets bedömning

Ändringarna i förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser bör träda i kraft snarast möjligt.

Skäl för Naturvårdsverkets bedömning

För att minska risken för felaktig överlämning av utsläppsrätter är det av vikt att verksamhetsutövare inom ETS 2 ges förutsättningar att på ett rättssäkert sätt övervaka och rapportera för sina utsläpp. Rapportering av utsläppen sker på årsbasis. 2024 års rapportering av historiska utsläpp ska ske senast den 30 april 2025 och 2025 års utsläpp rapporteras samma tidpunkt 2026. Fram till och med 2026 finns inget krav på överlämnande av utsläppsrätter utan endast krav på rapportering av utsläpp. Även om inga utsläppsrätter behöver överlämnas de första åren anser Naturvårdsverket att det är viktigt att undvika onödig dubbelrapportering. Vi anser därför att de föreslagna ändringarna om undantag i tillståndsplikten för berörda bränsleverksamheter bör börja gälla snarast möjligt. Några särskilda övergångsbestämmelser behöver inte förskrivas enligt vår bedömning.

7. Konsekvenser

I detta kapitel redogörs för konsekvenser som följer av den lösning som föreslås för att minska risken för att utsläppsrätter överlämnas mer än en gång för samma bränsle. Dessutom redogörs kortfattat för konsekvenser i det fall ingen reglering skulle genomföras, samt konsekvenser om en alternativ lösning i stället skulle genomföras.

7.1 Kortfattad beskrivning av problemet

Enligt den svenska ETS 2-lagstiftningen är krav på överlämnande av utsläppsrätter kopplat till bränsle för vilka skattskyldighet har inträtt enligt lagen om skatt på energi. I Sverige kan skattskyldighet inträda flera gånger för samma bränsle, vilket betyder att det finns en risk att utsläppsrätter för bränslet behöver överlämnas mer än en gång, dvs att det sker en dubbelöverlämning av utsläppsrätter. I kapitel 4 beskrivs problematiken mer utförligt, bland annat beskrivs specifika situationer som har identifierats där risk för dubbelöverlämning förekommer.

7.2 Konsekvenser av föreslagen lösning

Här redovisas de konsekvenser som följer av att skyldigheten att rapportera utsläpp och överlämna utsläppsrätter läggs på den aktör som är först med att hantera ett bränsle så att skattskyldighet inträder enligt lagen om skatt på energi. Detta jämförs med ett scenario där ingen ny reglering införs.

En viktig aspekt att ha i åtanke då konsekvenserna av den föreslagna regleringen bedöms, är att ETS 2 är ett helt nytt system och implementeringen av systemet kommer att pågå under ett antal år framåt. Det innebär att en rad förändringar och anpassningar till systemet kommer att ske framöver när det kommer till hur bränslen handlas och prissätts. Det är svårt att i förväg förutse hur dessa anpassningar kommer ta sig ut och därmed också svårt att fullt ut bedöma effekten av ett tydliggörande om att skyldigheterna faller på aktören som första gången tillgängliggör bränsle för konsumtion.

7.2.1 Berörda aktörer

Förslaget innebär konsekvenser för de företag som omfattas av tillståndsplikt i ETS 2 och som hanterar bränsle så att skattskyldighet inträder flera gånger. Det rör sig bland annat om bränsleproducenter och bränsledistributörer, industrier och energibolag som utifrån skattelagstiftningen har skatteupplag, agerar som lagerhållare eller på annat sätt är registrerad hos Skatteverket för import av bränslen. Det handlar om både små och stora företag.

7.2.2 Konsekvenser för företag och slutkonsumenter av bränsle

Förslaget innebär framför allt en ökad tydlighet för tillståndspliktiga företag inom ETS 2 kring vad som gäller för ett bränsle om skattskyldighet inträder flera gånger. Detta för att förhindra att utsläppsrätter överlämnas flera gånger för samma bränsle och därmed även förhindra att slutanvändare av bränslet behöver betala dubbla ETS 2-kostnader. Avsikten med regleringen är därför att rätta till en brist i befintlig nationell reglering av ETS 2.

Förslaget påverkar troligtvis inte vilka eller hur många aktörer som kommer att omfattas av tillståndsplikt inom ETS 2. Däremot kommer det att ha viss påverkan på omfattningen av rapporterade bränslemängder och utsläpp för aktörer som redan är tillståndspliktiga inom ETS 2.

Eventuella ökade administrativa kostnader som förslaget kan innebära bedöms vara små jämfört med om ingen reglering skulle ha genomförts. De konsekvenser som följer av den föreslagna ändringen i regelverket är marginella i förhållande till konsekvenserna av införandet av ETS 2 i sin helhet.

Problemets omfattning för berörda aktörer

I dialoger med berörda branschorganisationer har det framkommit att hantering av bränsle på ett sätt så att skattskyldighet inträder vid flera tillfällen är relativt vanligt förekommande, men att mängden bränsle vid varje tillfälle kan vara liten. I dialogerna framkom även att såväl stora som små företag kan hantera bränsle enligt det förfarandet.

Utifrån uppgifter från Skatteverket⁴² var det 38 företag som under 2023 ansökte om avdrag för skatt på bränsle med anledning av att skattskyldigheten tidigare inträtt. Avdrag görs vanligen månadsvis och totalt gjordes 235 avdrag för de 12 månaderna. De flesta avdrag gällde uppskavsbränslen och framför allt deklarationen som innefattar dieselbrännolja, eldningsolja och fotogen⁴³ medan endast tre företag ansökte om motsvarande avdrag för bränslen vilka hanteras inom lagerhållarsystemet så som naturgas och gasformig biogas.

Konsekvenser i form av administrativ börda

För de företag som genom föreslagen reglering åläggs rapporteringsskyldighet och skyldighet att överlämna utsläppsrätter för aktuella bränslemängder följer ingen förändring i administrativ börda jämfört med om ingen reglering skulle genomföras. Företagen blir tvungen att rapportera samma bränslemängd som om ingen reglering i frågan hade genomförts.

För företag som, exempelvis genom att ta in redan beskattat bränsle i skatteupplag, tillgängliggör bränslen för konsumtion igen, kan förslaget leda till en något ökad administration och administrativa kostnader. Detta eftersom de behöver hålla reda

⁴² Uppgifterna inkom via mejl från Skatteverket den 18 december 2024.

⁴³ Avdragen omfattade omkring 0,5 procent av totala mängderna där skattskyldighet inträtt inom dessa bränslekategorier.

på de bränslemängder där ETS 2-pris redan har betalats så att mängderna inte rapporteras inom ETS 2 igen. Samtidigt innebär förslaget att dessa företag inte behöver rapportera utsläpp och överlämna utsläppsrätter för berörda bränslemängder inom ETS 2, vilket de vid avsaknad av reglering hade varit tvungna att göra. Alternativt hitta andra sätt att hantera bränslet för att undvika att skattskyldighet inträder mer än en gång, vilket även det troligtvis skulle innebära en viss extra administration. Den sammanlagda ökade administrationen för dessa företag som följd av regeländringen bedöms därmed vara marginell.

Huruvida regleringen kan leda till förändringar av leverantörskedjor, att företag väljer att antingen avsäga sig eller upprätta nya skatteupplag, eller att företag väljer att hantera större eller mindre bränslemängder inom eller utanför skatteupplag eller inom lagerhållarsystemet, är i dagsläget svårt att förutse. Därför är det också svårt att bedöma eventuella effekter. Inte minst då införandet av ETS 2 i sig innebär en förändring som kan komma att påverka hanteringen av bränsle i högre grad.

En grov uppskattning visar på att omkring 200 000 ton koldioxidutsläpp per år, potentiellt riskerar att rapporteras dubbelt inom ETS 2, utan föreslagen reglering.⁴⁴ Av det följer ett undvikande av felaktig överlämning av utsläppsrätter med samma mängd eftersom ett ton koldioxid motsvarar en utsläppsrätt. Det motsvarar omkring 1 procent av Sveriges beräknade utsläpp 2021 inom ETS 2 enligt tidigare beräkningar⁴⁵. Beräkningarna är ungefärliga och bör endast ses som ett sätt att få en övergripande uppfattning om storleksordningen på de koldioxidutsläpp som eventuellt riskerat att bli dubbelräknade om ingen reglering genomförs.

Som tidigare konstaterats skulle företagen troligtvis, vid avsaknad av reglering, ändå i möjligaste mån undvika att behöva rapportera utsläpp som redan rapporterats en gång tidigare. Detta eftersom varken de eller deras kunder kommer vilja betala för ETS 2-kostnaden mer än en gång. Om de föreslagna reglerna inte införs är det därför troligt att företagen, efter att handeln med utsläppsrätter inom ETS 2 har startat, kommer att i största möjliga mån undvika att hantera bränsle på ett sätt som leder till att skattskyldighet inträder mer än en gång.

Kostnaden för den mängd potentiellt dubbelöverlämnade utsläppsrätter som uppskattats i avsnittet ovan, skulle hamna på omkring 120 miljoner kronor vid ett antaget utsläppsrättspris på 50 EUR⁴⁶. Denna kostnad skulle i teorin kunna hamna hos slutkonsumenterna av berörda bränslen eftersom kostnaden för utsläppsrätter är tänkt att överföras till dem. Slutkonsumenter av bränsle som omfattas av ETS 2 är såväl privatpersoner som företag och offentliga aktörer som förbränner fossila

⁴⁴ Uppskattningen utgår från uppgifter från Skatteverket om hur stora mängder bränsle som skattskyldiga aktörer under januari till och med december 2023 har ansökt om avdrag för på grund av att skattskyldighet redan inträtt för bränslet vid ett tidigare tillfälle. Rapporterade bränslemängder har sedan räknats om till motsvarande mängd koldioxidutsläpp som sker vid förbränning av bränslen.

⁴⁵ Analys av opt-in av ytterligare sektorer - kompletterande underlag till Naturvårdsverkets redovisning av regeringsuppdraget om ETS 2. NV-09099-23

⁴⁶ Priset är antaget utifrån Europeiska kommissionens rekommendationer för ETS 2-priser år 2028 (i 2023 års priser) vid medlemsländernas framtagande av växthusgasscenarier. Europeiska kommissionen (2024), "Recommended parameters for reporting on GHG projections in 2025 – Update of June 2024. Antagen växelkurs: 1 EUR = 12 SEK.

bränslen i vägtransporter, fritidsbåtar, fiskebåtar eller arbetsmaskiner, för uppvärmning av lokaler samt i industrier och fjärrvärmeanläggningar som inte omfattas av ETS 1⁴⁷. Likt tidigare resonemang är det dock högst osäkert om slutkonsumenterna faktiskt skulle drabbas av denna extra kostnad eftersom företagen troligen skulle ändra sin hantering av bränslen för att undvika krav på dubbelöverlämnande av utsläppsrätter.

Summering av konsekvenser för företag

Sammanfattningsvis kan den föreslagna författningsändringen beröra ett fyrtiotal företag. Den sammanlagda ökade administrationen för dessa aktörer som följd av regeländringen antas vara marginell och likaså eventuella ökade kostnader.

7.2.3 Konsekvenser för offentlig sektor

Införandet av föreslagen reglering bedöms inte påverka Naturvårdsverkets administrativa börda i någon större utsträckning. I rollen som tillstånds- och tillsynsmyndighet för ETS 2 kan den föreslagna regleringen i viss mån innebära att Naturvårdsverket behöver kunna få tillgång till information från berörda tillståndspliktiga aktörer för att kunna säkerställa vilka bränslemängder som redan rapporterats inom ETS 2 och som därmed inte ska rapporteras igen. Samtidigt är den föreslagna regleringen ett sätt att åtgärda en brist i regelverket och en avsaknad av reglering skulle innebära att Naturvårdsverket inte har rättslig grund för att kunna styra aktörer bort från den dubbelrapportering och dubbelöverlämning av utsläppsrätter som annars skulle förekomma. Denna fråga skulle vara betydligt svårare att hantera för myndigheten, som dessutom skulle behöva bemöta både direkt och indirekt berörda aktörers tvivel på systemets integritet vid eventuell dubbelrapportering.

Föreslagen reglering bedöms inte påverka statens budget eller EU-budgeten.

7.2.4 Miljömässiga konsekvenser

Förslaget bedöms ha mycket liten miljömässig påverkan. Koldioxidutsläppen inom utsläppshandelssystemet bestäms av utsläppstaket på EU-nivå. Föreslagen reglering rättar till den felaktighet som det skulle innebära att ett utsläpp använder mer av utsläppsutrymmet i systemet än vad som krävs. Regleringen innebär även att rapporteringen av utsläpp och överlämning av utsläppsrätter för svenska företag blir mer korrekt, vilket även betyder att rapporteringen av Sveriges totala utsläpp inom sektorer som omfattas av ETS 2 blir mer korrekt.

Sammanfattningsvis betyder det att utsläppshandelssystemet, med föreslagen reglering, blir mer ändamålsenligt och förutsättningarna ökar för att systemet kommer att kunna driva på kostnadseffektiva utsläppsminskningar på det sätt som det är tänkt.

⁴⁷ De sektorer som bränsleprodukterna ska förbrännas inom för att omfattas av ETS 2 specificeras i bilaga 2 till Förordning (2020:1180) om vissa utsläpp av växthusgaser.

7.2.5 Rättsliga förutsättningar

Skälen bakom de författningsförslag som föreslås är att genomföra ETS 2 i svensk rätt, särskilt i fråga om att Sverige som medlemsstat ska vidta lämpliga åtgärder för att undvika att utsläppsrätter överlämnas för felaktiga utsläpp (artikel 30 f punkt 5 direktiv (EU) 2023/959). Naturvårdsverket bedömer att de föreslagna ändringarna överensstämmer med EU-rätten.

Särskilda hänsyn angående tidpunkt för ikraftträdande och behov av informationsinsatser

Det är av vikt att verksamhetsutövare inom ETS 2 så tidigt som möjligt ges förutsättningar att på ett rättssäkert sätt övervaka och rapportera för sina utsläpp, för att minska risken för felaktig överlämning av utsläppsrätter i framtiden. Ändringarna i förordningen om vissa utsläpp av växthusgaser bör därför träda i kraft snarast möjligt, se även avsnitt 6.2.

Inga särskilda informationsinsatser bedöms vara nödvändiga avseende föreslagen reglering. Information om frågan hanteras inom ramen för Naturvårdsverkets roll som tillstånds- och tillsynsmyndighet, genom befintliga informationskanaler för aktörer som berörs av ETS 2.

7.3 Konsekvenser om ingen åtgärd genomförs

En konsekvens, om risken för dubbelöverlämning inte hanteras, är att det finns en risk att utsläppshandelssystemets integritet och den svenska implementeringen av systemet kan ifrågasättas av såväl de aktörer som omfattas av tillståndsplikt i systemet som av slutkonsumenter av bränsle.

En avsaknad av reglering i frågan innebär även att en otydlighet i systemet tillåts bestå, som skapar osäkerhet hos tillståndspliktiga aktörer kring hur de ska hantera bränsle som har eller kan komma att dubbelräknas. Ett viktigt syfte med att reglera bort risken för dubbelräkning är att skapa ett tydligare regelverk för dessa aktörer att förhålla sig till.

Det finns en möjlighet att aktörerna på egen hand skulle hantera risken för dubbelräkning även om det inte genomförs någon reglering i svensk författning. Eftersom dubbelräkningen från och med år 2027 skulle innebära en extra kostnad för aktörerna i form av utsläppsrätter, skulle effekten kunna bli att aktörerna ändrar sin hantering av bränsle på ett sådant sätt att skattskyldighet inte längre inträder mer än en gång för samma bränsle. Vad följeffekterna av sådana ändrade strukturer skulle bli är dock osäkert.

Det sker en stegvis implementering av ETS 2. Tillståndspliktiga aktörer behöver från och med den 1 januari 2025 övervaka och rapportera information om sina utsläpp. Från och med 2027 ska utsläpp som omfattas av ETS 2 kompenseras genom ett överlämnande av motsvarande mängd utsläppsrätter. Överlämnandet ska för 2027 års utsläpp överlämnas senast den 31 maj år 2028. Denna stegvisa

implementering innebär att konsekvenserna om ingen reglering skulle genomföras blir mer allvarliga från och med år 2027 och framåt då aktörer kommer att behöva betala för utsläpp.

7.4 Konsekvenser av alternativa lösningar

I regeringsuppdraget har två möjliga handlingsalternativ utretts. Antingen läggs skyldigheten att överlämna utsläppsrätter på den första aktören som tillgängliggör en bränsleprodukt för konsumtion, eller så läggs skyldigheten på den sista aktören som tillgängliggör bränsleprodukten för konsumtion innan bränslet används.

Det sistnämnda alternativet skulle, enligt vår bedömning, innebära stora svårigheter för berörda aktörer ur ett administrativt perspektiv, vilket skulle kunna leda till ökade kostnader. Det beror på att ett sådant förfarande skulle kräva att den sista aktören som tillgängliggör bränslet för konsumtion för information bakåt i leverantörskedjan, till den första aktören i kedjan. Dessutom skulle ett sådant förfarande leda till svårigheter för marknaden att hantera prissättning av bränsle som tillgängliggörs flera gånger. Dessa aspekter beskrivs mer utförligt i avsnitt 5.2.1.

8. Källförteckning

EU-kommissionens genomförandeförordning (EU) 2018/2066 av den 19 december 2018 om övervakning och rapportering av växthusgasutsläpp i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG och om ändring av kommissionens förordning (EU) nr 601/2012.

EU-kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/1122 av den 12 mars 2019 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG vad gäller unionsregistrets funktion.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom unionen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG.

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

Europaparlamentet och rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt.

Europeiska kommissionen (2024). Recommended parameters for reporting on GHG projections in 2025 – Update of June 2024.

https://www.eionet.europa.eu/reportnet/docs/govreg/projections/govregart18_ec_parameters_projections_2021.zip/view (12 februari 2025).

Naturvårdsverket (2023). Förslag på författningsändringar för att införa ett utsläppshandelssystem för utsläpp från vägtransporter och byggnader samt vissa andra utsläpp (ETS 2). Redovisning av Naturvårdsverkets regeringsuppdrag. Skrivelse 2023-11-13. Ärendenummer NV-02726-23.

Naturvårdsverket (2023) Analys av opt-in av ytterligare sektorer - kompletterande underlag till Naturvårdsverkets redovisning av regeringsuppdraget om ETS 2. NV-09099-23.

Skatteverket. Skatt på bränsle.

<https://www.skatteverket.se/foretag/skatterochavdrag/punktskatter/energiskatter/skattpabransle.4.15532c7b1442f256bae5e56.html> (12 februari 2025).

Skatteverkets rättsliga vägledning för skatt på bränsle

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.7/323439.html> (12 februari 2025).

Regeringens proposition 2023/24:142. EU:s nya utsläppshandelssystem för fossila bränslen.

Bilaga 1



Regeringen

Regeringsbeslut

II 7

2024-09-26
KN2024/01859

Klimat- och näringslivsdepartementet

Naturvårdsvirket
106 48 Stockholm

Uppdrag till Naturvårdsvirket att lämna förslag på reglering för det fall samma bränsle frisläpps för konsumtion vid flera tillfällen i EU ETS 2

Regeringens beslut

Regeringen ger Naturvårdsvirket i uppdrag att utreda och lämna förslag till hur det ska säkerställas att utsläppsrätter inom EU:s nya utsläppshandelssystem för vägtransporter, bostäder och kommersiella lokaler och vissa andra sektorer (ETS 2) endast överlämnas av en aktör även om samma bränsle har frisläppts för konsumtion vid flera tillfällen. Naturvårdsvirket ska inom uppdraget lämna förslag på nödvändiga författningsändringar.

Skatteverket ska utifrån sitt ansvar för skattefrågor vid behov bistå med information till Naturvårdsvirkets utredningsarbete. Naturvårdsvirket ska vid behov inhämta synpunkter från Tillväxtverket och andra relevanta aktörer.

Naturvårdsvirket ska slutredovisa uppdraget till Regeringskansliet (Klimat- och näringslivsdepartementet) senast den 28 februari 2025.

Skälen för regeringens beslut

Enligt det nya utsläppshandelssystemet för vägtransporter, bostäder och kommersiella lokaler och vissa andra sektorer (ETS 2) ska tillståndspliktiga verksamheter överlämna utsläppsrätter som motsvarar utsläppen från förbränning av bränsleprodukter som frisläppts för konsumtion (i den svenska regleringen kallas det tillgängliggöra för konsumtion). Det nya utsläppshandelssystemet är avsett att bygga på befintliga rättsliga ramar för punktskatter som fastställts i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober

Telefonväxel: 08-405 10 00
Webb: www.regeringen.se

Postadress: 103 33 Stockholm
Besöksadress: Herkulesgatan 17
E-post: kn.registrator@regeringskansliet.se

2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (energiskattedirektivet) och rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (punktskattedirektivet). För svensk del genomförs dessa direktiv genom lagen (1994:1776) om skatt på energi. Enligt regeringens förslag till genomförande av ETS 2 frisläpps bränsleprodukter för konsumtion om man hanterar bränsleprodukter på ett sätt som innebär att skattskyldighet inträder enligt lagen om skatt på energi (prop. 2023/24:142 s. 22 f.).

Punktskattedirektivet möjliggör, genom det s.k. uppskovsförfarandet, att betalningen av skatt kan skjutas upp och i stället för vid exempelvis import eller leverans betalas i nära anslutning till det att bränslet förbrukas. I Sverige är det inte ovanligt att industri- och energibolag frivilligt har ansökt om att godkännas som upplagshavare för att kunna ha skatteupplag. På så sätt kan betalningen av skatten skjutas upp till dess att bränslet förbrukas. Så länge bränslet flyttas från exempelvis en godkänd upplagshavare och dennes skatteupplag till en annan godkänd upplagshavare och dennes skatteupplag, inträder inte skyldigheten att betala skatt. Det är först när bränslet tas ut ur skatteupplaget utan att transporteras inom uppskovsförfarandet, exempelvis till ett annat skatteupplag, som skyldigheten att betala skatt inträder, dvs. bränslet frisläpps för konsumtion. Bränslet kan med andra ord passera genom flera skatteupplag innan bränslet slutligt frisläpps för konsumtion. Ytterligare information om gällande rätt och bränslebeskattningen kan lämnas av Skatteverket.

I vissa fall kan det inträffa att bränsleprodukter frisläpps för konsumtion vid flera tillfällen. Det kan ske exempelvis om en aktör frisläpper ett bränsle för konsumtion och betalar skatt (bränslet tas alltså ut ur ett skatteupplag utan att flyttas till ett annat skatteupplag) och den som köpt bränslet vid ett senare tillfälle för in bränslet i ett skatteupplag. Eftersom skatten redan har betalats av den tidigare aktören, får den senare aktören göra ett avdrag för redan betald skatt. När bränslet tas ut ur skatteupplaget på nytt frisläpps bränslet därmed ännu en gång. Motsvarande situation kan uppstå när en och samma aktör flyttar beskattat bränsle från en cistern som inte är skatteupplag till ett eget godkänt skatteupplag. Skyldigheten att överlämna utsläppsrätter skulle i dessa situationer kunna uppstå två gånger för samma bränsle. Dessa situationer bedöms vara ovanliga, men i de fall de inträffar behöver det förhindras att skyldigheten att överlämna utsläppsrätter uppstår flera gånger för samma bränsle.

Regeringen uppdrog den 23 mars 2023 åt Naturvårdsverket att föreslå och analysera nödvändiga författningsändringar för att genomföra ändringarna i utsläppshandelsdirektivet som avser det nya utsläppshandelssystemet. Naturvårdsverket redovisade uppdraget i november 2023. Situationen med att samma bränsle kan frisläppas vid flera tillfällen beaktades dock inte närmare i redovisningen. Frågan behöver därför utredas ytterligare.

På regeringens vägnar



Romina Pourmokhtari



Sigrid Persson

Kopia till

Statsrådsberedningen/EU
Finansdepartementet/BA och SKA
Justitiedepartementet/L3
Landsbygds- och infrastrukturdepartementet/SMF, JL, US, TM, TP, BB, SPN
Skatteverket
Tillväxtverket

3 (3)

Bilaga 2

1.1 Gränsöverskridande dubbelöverlämning

Det här regeringsuppdraget syftar till att utreda hur det kan förhindras att skyldigheten att överlämna utsläppsrätter uppstår flera gånger för samma bränsle inom Sverige. Även vid förflyttning av bränslen mellan EU-länder, eller vid import/export till länder som Norge som deltar i ETS 2 men inte är EU-medlemmar, finns det risk för dubbelöverlämning av utsläppsrätter. Det är svårt att kartlägga dessa situationer eftersom det beror på varje lands reglering av tillståndsplikt och överlämning. Skattereglerna är mer harmoniserade inom EU för bränslen under punktskattedirektivet. Andra bränslen omfattas av nationella regler, vilket kan påverka tillståndsplikten och överlämningen inom ETS 2. Bilagan är en sammanfattning av den aktuella kunskap som Naturvårdsverket har i frågan, samt insikter om gränsöverskridande dubbelöverlämning inhämtade i samband med de dialoger som genomförts inom ramen för regeringsuppdraget.

1.1.1 Orsaker till dubbelöverlämning mellan EU-länder inklusive Norge

Vid förflyttningar av bränslen mellan EU-länder, eller vid import från och export till exempelvis Norge som deltar i ETS 2 men inte är ett EU-land, bedömer Naturvårdsverket att det finns risk för att utsläppsrätter överlämnas flera gånger för samma bränsle. Det är däremot svårare att kartlägga de situationer som kan föranleda dubbelöverlämning eftersom det beror på hur länderna exempelvis har reglerat den händelse som föranleder tillståndsplikt och överlämning av utsläppsrätter. Skattereglerna är mer harmoniserade för de bränslen som lyder under punktskattedirektivet medan länderna i högre grad har nationella regler för de övriga bränslena, vilket kan påverka tillämpning av tillståndsplikt och överlämning av utsläppsrätter i ETS 2.

Utifrån svensk implementering av ETS 2 identifierar vi potentiella risker där överlämning av utsläppsrätter kan behöva ske flera gånger när bränslen handlas mellan länder.

Upplagshavarsystemet

Förflyttningar av bränslen inom det EU-harmoniserade uppskovsförfarandet enligt punktskattedirektivet bedömer vi normalt inte bör ge upphov till några oklarheter om var bränslet frisläpps för konsumtion och därmed i vilket land utsläppen ska rapporteras och utsläppsrätter överlämnas. I dialogmötena som genomfördes under arbetet med det här regeringsuppdraget pekar man ändå på att det kan uppstå oklarheter och risk för dubbelöverlämning vid gränsöverskridande handel, bland annat i situationer där rätt till återbetalning av skatt föreligger. Vi kan också konstatera att eftersom det i åtminstone Sverige är möjligt att ta in ett bränsle där

skattskyldighet redan har inträtt i ett skatteupplag finns det en möjlighet att bränsle, som tidigare tillgängliggjorts för konsumtion i Sverige, kan förflyttas under uppskovsförfarande till ett annat EU-land. I mottagande land kommer då bränslet frisläppas för konsumtion en andra gång och då finns det en risk för krav på överlämning av utsläppsrätter både i Sverige och i mottagande land.

I punktskattedirektivet finns det även förfaranden som ska tillämpas i de fall bränslen förflyttas men som inte sker under ett uppskovsförfarande utan där bränsle redan i ett tidigare skede frisläppts för konsumtion enligt definitionen i artikel 6.3 punktskattedirektivet. I Sverige är dessa förfaranden undantagna från tillståndsplikt där bränsleverksamheter endast tillgängliggör bränsleprodukter i samband med distansförsäljning som avses i 4 c kap. LSE eller förfarandet för beskattade varor som avses 4 d kap. LSE. Detta för att Sverige bedömde att den skattskyldighet som inträder vid dessa förfaranden inte kan kopplas till att frisläppa för konsumtion eftersom frisläppandet redan tidigare har skett. Naturvårdsverket vet inte om andra länder har infört reglerna för ETS 2 på ett likartat sätt. Om andra länder har en annan tolkning kan det medföra en risk för dubbelöverlämning men också en risk att ingen överlämning av utsläppsrätter sker för ett utsläpp inom ETS 2. Naturvårdsverket har inga uppgifter på hur vanligt det är med förflyttningar av bränslen genom dessa förfaranden.

Lagerhållarsystemet

När bränslen inte lyder under punktskattedirektivet och därmed inte kan förflyttas under det EU-gemensamma och harmoniserade uppskovsförfaranden, ser vi även för dessa bränslen en risk för att utsläppsrätter kan behöva överlämnas flera gånger för samma bränsle. Av energiskattedirektivet följer att skattskyldigheten för bland annat naturgas inträder när distributören eller återförsäljaren levererar gasen. Om leveransen äger rum i en medlemsstat där distributören inte är etablerad, ska skatten i den medlemsstat där leveransen sker tas ut av ett företag som ska vara registrerat i medlemsstaten. Utgångspunkten enligt direktivet är att skatt ska påföras och uppbäras enligt den ordning och reglering som finns i varje medlemsstat. (artikel 21.5)

Som vi tidigare har konstaterat finns inte kopplingen här till att frisläppa för konsumtion enligt definitionen i artikel 6.3 i punktskattedirektivet.

Energiskattedirektivet ger också medlemsländerna stort utrymme att själva bestämma hur skatt ska uppbäras varför det är svårt att veta hur riskerna uppstår utan att veta hur andra länder har kopplat skattehändelsen för dessa övriga bränslen till rapporteringsskyldigheten i ETS 2.

Utgår vi ifrån hur Sverige har kopplat skattehändelsen för övriga bränslen med rapporteringsskyldighet i ETS 2, finns det en risk att utsläppsrätter behöver överlämnas både i Sverige och i det land dit bränslet säljs när ett bränsle säljs av en lagerhållare i Sverige till ett annat EU-land eller som export till exempelvis Norge.

Enligt LSE inträder skattskyldighet när bränslet säljs till någon som inte är lagerhållare. Förutsatt att köparen i annat EU-land inte är registrerad hos Skatteverket som lagerhållare kommer lagerhållaren i Sverige behöva rapportera

utsläpp och överlämna utsläppsrätter. Lagerhållaren kan ansöka om avdrag på skatten enligt 7 kap. 5b§ LSE. Eftersom det kan vara så att det mottagande landet har bestämmelser som innebär skyldighet att rapportera och överlämna utsläppsrätter när ett sådant bränsle köps från ett annat land uppstår risken att utsläppsrätter överlämnas fler gånger för samma bränsle. I Sverige är det exempelvis så att om naturgas köps från annat land så inträder skattskyldighet vid mottagandet av gasen om mottagaren inte är lagerhållare. Även i de fall mottagaren är lagerhållare så kommer skattskyldighet inträda i Sverige när gasen tas i anspråk eller levereras till en köpare som inte är lagerhållare.

1.1.2 Hantering av risk för dubbelöverlämning vid bränsleförflyttning mellan EU-länder

I avsnittet ovan har vi identifierat möjliga situationer där det finns en risk för dubbelöverlämning av utsläppsrätter när bränslen handlas och förflyttas mellan länder. De största otydligheterna och därmed störst risk bedömer vi föreligger för de bränslen som inte omfattas av punktskattedirektivet och som i LSE regleras i 6 kap. eftersom det inte på samma sätt finns harmoniserade förfaranden för hur punktskatt ska betalas vid förflyttningar av sådana bränslen mellan länder.

Det mest uppenbara exemplet är att det förmodligen uteslutande uppstår rapportering och överlämningskrav för en lagerhållare i Sverige som säljer bränsle till andra EU-länder vilka förbränns inom ETS 2. Samtidigt är det troligt att det i andra länder, precis som i Sverige, även uppstår rapporterings- och överlämningskrav när ett sådant bränsle tas emot från ett annat land.

Det kan därför vara motiverat att Sverige undantar bränsleprodukter som hanteras i 6 kap. LSE och som levereras till andra länder från att behöva rapportera utsläpp och överlämna utsläppsrätter. Det finns annars en risk att det blir mycket svårt att sälja sådana bränsleprodukter till andra länder. Som vi varit inne på tidigare kommer marknaden att i stor utsträckning tillse att ETS 2-priset inte betalas fler gånger och därmed förhindra dubbelöverlämning av utsläppsrätter. Eftersom det inte finns någon möjlighet för svenska aktörer att sälja exempelvis gasformig gas, kol eller koks till andra länder utan att skattskyldighet inträder, finns det därmed en risk att ingen aktör vill köpa sådana bränsleprodukter från Sverige med ett ETS 2-pris om det innebär att rapporteringsskyldighet och överlämning av utsläppsrätter även kommer inträffa i mottagande land utifrån det landets lagstiftning.

Det är svårt att bedöma omfattningen av denna risk. Statistik från Skatteverket indikerar att 10 lagerhållare deklarerade avdrag på skatt på grund av export 2023 vilket i deklARATIONEN även omfattar försäljning till andra EU-länder. För naturgas, inklusive gasformig biogas, omfattade avdragen 0,3 procent av den totala deklarerade volymen där skattskyldighet inträdde. Det motsvarar ett koldioxidutsläpp, om allt var fossilt, på omkring 10 000 ton CO₂.

Innan en sådan reglering införs bör det säkerställas att krav på rapportering och överlämning av utsläppsrätter finns i mottagande länder.

Över lag är det lämpligt att EU-kommissionen tydliggör i vilket land som bränsle ska rapporteras och utsläppsrätter överlämnas vid gränsöverskridande förflyttningar, så att det kan undvikas att utsläppsrätter överlämnas fler gånger för samma bränsle, men också för att förhindra att inga utsläppsrätter överlämnas för ett utsläpp inom ETS 2. Detta så att medlemsländerna sedan på ett harmoniserat sätt kan implementera regler på ett likartat sätt.

Frågan har lyfts inom den formation av EU:s expertgrupp för klimatförändringar, CCEG, som hanterar ETS 2 där EU-kommissionen har bekräftat att de ska utreda frågan och ge medlemsländerna ytterligare information för att säkerställa en enhetlig implementering av ETS 2.

Bilaga 3

1.1 Skattskyldighetens inträde vid bränslehantering

I Sverige kan skattskyldighet inträda flera gånger för samma bränsle. Det medför en risk att ett bränsle och dess associerade utsläpp kommer att rapporteras mer än en gång inom ETS 2, och efterföljande risk för dubbelöverlämning inom ETS 2. Vid beskattningen av bränslen skiljer man på så kallade uppskovsbränslen och övriga bränslen. Här följer därför en redogörelse för skattskyldighetens inträde i två delar; skattskyldighetens inträde för bränslen som hanteras genom ett uppskovsförfarande med mera, (5 kap. LSE), respektive för övriga bränslen (6 kap. LSE). Slutligen redogörs för skattebefriade användningsområden (6 a kap. LSE) och när det kan göras avdrag för skatt på bränslen (7 kap. LSE).

Skattskyldighet för bränslen som hanteras genom ett uppskovsförfarande (5 kap. LSE)

I utsläppshandelsdirektivet är kraven på ETS 2 baserade på att det är punktskattepliktiga bränslen som hanteras inom och utanför ett uppskovsförfarande. Skattskyldighet för punktskatt inträder när bränsle frisläpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.

I Sverige regleras skattskyldighet för bränslen som hanteras inom ramen av ett uppskovsförfarande⁴⁸ i 5 kap. LSE. Exempel på uppskovsbränslen är bensin, eldningsolja och diesel. Nedan följer en kortfattad redogörelse för de bestämmelser i 5 kap. LSE som reglerar skattskyldighetens inträde vid de situationer som Naturvårdsverket bedömt medföra störst risk för dubbelöverlämning. Se vidare under problemanalysen i avsnitt 4 för en mer utförlig redogörelse av situationerna.

För *godkända upplagshavare*⁴⁹ inträder skattskyldigheten i huvudsak när ett bränsle tas ut från ett skatteupplag utan att flyttas under ett uppskovsförfarande, tas emot på en direkt leveransplats, tas i anspråk i skatteupplaget eller när lagerbrister uppkommer.⁵⁰ Skattskyldighet inträder även när bränsle som förflyttats under uppskovsförfarandet tas emot av upplagshavaren. Ett krav är då bland annat att bränslet inte tas in i skatteupplaget.⁵¹

⁴⁸ Uppskovsförfarande definieras i 1 kap. 20 § LSE som "det särskilda förfarande som innebär att skattskyldighetens inträde skjuts upp vid tillverkning, bearbetning, förvaring, lagring eller flyttning inom EU av bränsle som avses i 3 a §"

⁴⁹ En aktör som är godkänd av Skatteverket, och som därmed får hantera vissa bränslen under ett uppskovsförfarande. Beskrivning enligt Skatteverkets hemsida ([Skatt på bränsle | Skatteverket](#)).

⁵⁰ Såsom Naturvårdsverket har uppfattat uppgifter från Skatteverket kan lagerbrist vara när bränsle har tagit till ett lager men sen inte kan spåras, exempelvis vid stöld eller svinn av bränslet.

⁵¹ 5 kap. 3–5 §§ LSE

Vid *import eller otillåten införsel* av bränsleprodukter är utgångspunkten att deklaranten är skattskyldig och att skattskyldighet inträder vid tidpunkten när tullskulden uppkommer i Sverige. Skattskyldighet gäller däremot inte för bränsle som avsänds från platsen för import av en registrerad avsändare och flyttas enligt uppskovsförfarandet.⁵²

Den som tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag, eller använder bränslet för ett annat ändamål än avsett (och som medför att skatt ska betalas med högre belopp) är skattskyldig för detta och skattskyldigheten inträder när bränslet tillverkas eller bearbetas.⁵³

Skattskyldighetens inträde vid hantering av övriga bränslen (6 kap. LSE)

För bränslen som inte är uppskavsbränslen regleras skattskyldigheten i 6 kap. LSE. De aktuella bränslena är råttallolja, kol, koks och naturgas. Sverige har infört ett system för att skjuta upp skatten för dessa övriga bränslen.⁵⁴

I Sverige blir aktörerna *lagerhållare* efter att ha godkänts av Skatteverket och det är lagerhållaren som är skattskyldig. Skattskyldighet inträder när bränslet levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare eller till ett eget försäljningsställe. Om bränslet används av lagerhållaren själv eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning inträder också skattskyldighet.⁵⁵

För *import* finns motsvarande regler som för uppskavsbränslen, det är deklaranten som är skattskyldig och skattskyldigheten inträder när tullskuld uppkommer i Sverige.⁵⁶ När bränsle *utvinns, tillverkas eller bearbetas* inträder skattskyldighet, om man inte är lagerhållare. Den som för in bränsle till Sverige från annat EU land eller tar emot sådant bränsle är skattskyldig, om man inte är lagerhållare, och skattskyldigheten inträder när bränslet förs in i Sverige. Vid införsel är lagerhållaren undantagen från skattskyldighet vid mottagandet. I stället inträder skattskyldigheten när man själv tar i anspråk eller levererar till någon annan som inte är lagerhållare.⁵⁷ Den som förvärvar bränsle med en viss skattesats, men sen använder bränslet för ett ändamål som har högre skatt än som avsett vid förvärvet, är skattskyldig och skattskyldigheten inträder när bränslet används för det andra ändamålet.⁵⁸

⁵² 5 kap. 14–15 § LSE. Med import avses inte förflyttning inom unionen.

⁵³ 5 kap. 17 § LSE. Skilj från Naturvårdsverkets resonemang under avsnitt 4.2.1 om hur blandning av komponenter ska bedömas utifrån skattskyldighetens inträde.

⁵⁴ Detta gäller punktskattepliktiga bränslen enligt energiskattedirektivet men där det finns möjlighet för medlemsstaterna att införa egna regler för hur skattskyldighet ska hanteras och när skattskyldighet inträder.

⁵⁵ 6 kap. 2 och 6 §§ LSE

⁵⁶ 6 kap. 7–8 §§ LSE

⁵⁷ 6 kap. 11 § 2 LSE

⁵⁸ 6 kap. 11 § 3 LSE.

Vid hantering av *biogas* finns det särskilda undantag från inträde av skattskyldighet. Det gäller när biogas i gasform övergår i vätskeform, om biogasen då befinner sig i ett skatteupplag. Detsamma gäller om biogas i vätskeform övergår i gasform, om biogasen då hanteras av en lagerhållare. Skattskyldighet inträder heller inte om skattskyldighet för bränslet tidigare har inträtt.⁵⁹

Skattebefriade användningsområden (6 a kap. LSE)

Det finns skattebefriade användningsområden för exempelvis annat användningsområde än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning, i metallurgiska processer och när bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än motorbränsle, för förbrukning i tåg och skepp när skeppet inte används för privata ändamål.⁶⁰

Avdrag för skatt på bränsle (7 kap. LSE)

Vid bränslehantering finns det en möjlighet för skattskyldiga aktörer att göra avdrag för skatt på bränsle, vilket avser bland annat viss form av export. En upplagshavare får också göra avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet enligt LSE tidigare har inträtt och som har förts in i upplagshavarens skatteupplag. Även en lagerhållare får göra avdrag på skatt på bränsle för vilket skattskyldighet redan har inträtt. Då krävs att bränslet innehades av lagerhållaren när denne godkändes som lagerhållare eller att bränslet har förvärvats från någon som inte är godkänd lagerhållare. Vid utförsel till ett annat EU-land får en skattskyldig aktör göra avdrag på skatten, om det gäller annat bränsle än uppskovsbränslen.⁶¹

⁵⁹ 6 kap. 12 § LSE

⁶⁰ De skattebefriade användningsområden är inte undantagna från ETS 2 i sig, men kan vara undantagna av andra skäl så som att de inte förbränns utan exempelvis används som råmaterial.

⁶¹ 7 kap. 1, 1a och 5 b §§ LSE