

**Er ref:** KN2024/00062Klimat- och näringslivsdepartementet  
kn.remissvar@regeringskansliet.se  
johan.gannedahl@regeringskansliet.se**Vår ref:** R:2024-02  
Johan Bruce

johan.bruce@skogsindustrierna.se

## Yttrande över "Naturvårdsverkets skrivelse Förslag på författningsändringar för att införa ett utsläppshandelssystem ... samt promemoria Analys av opt-in av ytterligare sektorer..."

Skogsindustrierna tackar för möjligheten att inkomma med synpunkter.

### Sammanfattning

Skogsindustrierna anser att utsläppshandel är ett relevant klimatstyrmedel men att följande måste beaktas:

- ETS2 kommer eventuellt kompletteras med ytterligare styrmedel för att Sverige ska nå sina åtaganden för ESR-sektorn till 2030. Det är viktigt att dessa utformas med hänsyn till industrins konkurrenskraft och att svensk industri får liknande förutsättningar som övrig industri i EU. Det gäller användning av fossila bränslen i industriell verksamhet, skogsmaskiner och godstransporter.
- Skogsindustrierna anser att följande aspekter måste hanteras i den svenska implementeringen:
  - Tydliggör att skyldigheten att överlämna utsläppsrätter endast inträffar en gång och enbart för bränsle som förbränns.
  - Ta bort förbudet för aktörer att utan tillstånd bedriva driva bränsleverksamhet, åtminstone för slutanvändare.
  - Förtydliga vilka som omfattas av systemet så att slutanvändare generellt undantas.
  - Harmonisera hanteringen mellan medlemsstater.

### Skogsindustriernas yttrande

Det är i dagsläget oklart om anläggningar som inte omfattas av ETS1 på grund av den så kallade 95%-regeln kommer att omfattas av ETS2. Skogsindustrierna är i kontakt med kommissionen om detta, men de har ännu inte kunnat lämna besked om huruvida de anläggningar som inte omfattas av ETS1 på grund av den så kallade 95%-regeln kommer att omfattas av ETS2 eller inte. Remissvaret utgår ifrån att skogsindustrins anläggningar kommer att omfattas av ETS2.

95%-regeln gör att vissa svenska anläggningar som har varit föregångare i omställningen till fossilfrihet tappar i internationell konkurrenskraft. Det blir därför viktigt att analysera möjligheter för att bibehålla konkurrenskraften för de anläggningarna i utformningen av kompletterande styrmedel. Enligt Naturvårdsverkets konsekvensanalys är det 25 pappers- och massabruk som 2022 hade totalt 325 000 ton utsläpp av fossil koldioxid.

Även transportkostnader spelar en avgörande roll för den internationella konkurrenskraften. Skogsnäringen är Sveriges största transportköpare och transportkostnader utgör en stor del av värdet på slutprodukten. Samtidigt har Sverige redan relativt höga skatter och avgifter på vägtransporter. När ETS2 blir ett ytterligare styrmedel måste helheten av styrmedel analyseras utifrån ett konkurrenskraftsperspektiv.

Förslaget att inkludera även skogs- och jordbruksmaskiner i ETS2 bör analyseras utifrån hur andra medlemsstater agerar och utifrån hur den internationella konkurrenskraften påverkas innan något beslut fattas. Om sektorerna inkluderas i Sverige men inte i andra medlemsstater förlorar Sverige möjligheten att behålla kostnader på en rimlig nivå i jämförelse med omvärlden.

### Begreppet "bränsle som släpps för konsumtion"

*Skogsindustrierna anser att det måste tydliggöras att skyldigheten att överlämna utsläppsrätter bara inträffar en gång och enbart för bränsle som förbränns.* Regelverket bör inte kopplas till lagen om skatt på energi och det skatterättsliga begreppet "släpps för konsumtion" utan istället definieras utifrån regelverket med utsläppshandel. Det bör tydligt skiljas på vem som har skyldigheten att överlämna utsläppsrätter (bränsleverksamheten) och när, för vilken händelse och enligt vilka kriterier det ska ske (tillgängliggörande för konsumtion).

Av PM framgår att Naturvårdsverket inte förstått innebörden av det skatterättsliga begreppet "släpps för konsumtion" och vad det innebär i relation till lagen om skatt på energi. Inledningsvis konstateras att definitionen av begreppet "släpps för konsumtion" kommer från punktskattedirektivet och har införts i bland annat lagen om skatt på energi i 1 kap. 20 §. Definitionen har sin grund i att punktskattepliktiga varor på något sätt avviker från det skatterättsliga uppskovssystemet med punktskatt. Det är direkt felaktigt att se begreppet som ett samlingsbegrepp för när skattskyldigheten inträder, såsom framgår på sida 37 i PM. Det förekommer också oklarheter i PM då begreppen skattskyldighet och skattskyldighetens inträde blandas, till exempel i lagförslagets 5 § tredje punkten och beskrivningarna i avsnitt 4.2.4. Naturvårdsverket uttalar i och för sig att definitionen endast träffar uppskovsbränslen enligt 1 kap. 3 a § lagen om skatt på energi.

Punktskattedirektivet är ett förfarandedirektiv vars syfte är att harmonisera hanteringen och samhandeln av vissa utpekade punktskattepliktiga varor i och mellan EU:s medlemsstater. I Sverige har direktivets förfaranderegulering införlivats i bland annat lag om skatt på energi, som också innehåller de materiella energiskattebestämmelserna. Det harmoniserade uppskovssystemet syftar också till kontroll av produkterna inom systemet, men varken punktskattedirektivet eller energiskattedirektivet reglerar hur till exempel ett bränsle ska beskattas nationellt. Skogsindustrierna ser det som problematiskt att koppla skyldigheten med överlämnande av utsläppsrätter i ETS 2 till det skatterättsliga begreppet "släpps för konsumtion". Skattskyldighetens inträde för bränslen och hur bränslen beskattas är nationellt reglerat med hänsyn till den europeiska harmoniseringen. Vidare finns det flera typer av bränslen som inte är så kallade harmoniserade bränslen men är nationellt skattepliktiga. Dessa bränslen faller utanför begreppet "släpps för konsumtion" i såväl punktskattedirektivet som i lagen om skatt på energi, vilket Naturvårdsverket har uppmärksammat i PM (s 38 ff). När det nationella uppskovssystemet ska användas för hantering av punktskatt (lagerhållarsystemet) finns ingen jämförbar definition till att bränslen släppts för konsumtion för skattskyldighetens inträde. För leveranser är det istället det köprättsliga förhållandet/övergången av äganderätten som styr skattskyldighetens inträde.

Beskattningen av bränslen är i många fall också beroende av till vilket ändamål bränslet avses användas för. Samtidigt uppnås skattebefrielser genom ett komplext avdrags- och återbetalningssystem för skatt för både harmoniserade och icke harmoniserade bränslen. Att ett bränsle förbränns i ett skattebefriat syfte förändrar inte att skattskyldigheten tidigare inträtt och att skattemässigt avdrag kan göras reverserar inte tidpunkten för skattepliktens inträde. Bränslen kan också "tas ut" från och "återföras in i" både det harmoniserade och nationella uppskovssystemen flera gånger. Dvs. skattskyldigheten kan inträda flera gånger för samma bränsle.

I det fortsatta lagstiftningsarbete bör det tydligt skiljas på vem som har skyldigheten att överlämna utsläppsrätter (bränsleverksamheten) och när, för vilken händelse och enligt vilka kriterier det ska ske (tillgängliggörande för konsumtion). Kopplingar till skatteregler bör ske med försiktighet och med kunskap om dessa.

Förbudsbestämmelsen är olämplig

*Skogsindustrierna anser att förbudet för aktörer att utan tillstånd driva bränsleverksamhet bör tas bort, åtminstone för slutanvändare.* Det kan inte ha varit meningen att det ska krävas tillstånd från Naturvårdsverket för att hantera bränslen där skattskyldigheten inträder.

Enligt förordningsförslagets 3 a kap. 1 § kommer det från den 1 januari 2025 vara förbjudet för aktörer att utan tillstånd driva en sådan bränsleverksamhet som anges i bilaga 2 (dvs. bl.a. massa- och pappersindustri). Av förordningsförslaget 3 a kap. 2 § framgår att verksamhetsutövare ska ansöka om tillstånd hos Naturvårdsverket och vad ansökan ska innehålla för uppgifter. I 3 a kap. 3 § framgår förutsättningarna för att erhålla tillstånd, dvs. att tillståndsutövaren ska bedömas kunna övervaka och rapportera utsläpp av växthusgaser från bränsleverksamheten på ett tillförlitligt sätt. Förslaget till bestämmelserna är ytterligare beskrivet i avsnitt 3.5 i PM:et.

Ansökningsförfarandet och den bedömning som ska göras av den sökande tycks innehålla vissa likheter med den s.k. handels- och vandelsprövning som Skatteverket gör av en sökande som vill bli godkänd som t.ex. upplagshavare eller lagerhållare. Godkännandet som upplagshavare handlar dock om att en aktör får tillgång till att använda sig av det skattemässiga uppskovsförfarandet, och det finns inget hinder för en aktör att ha verksamhet med bränslen utanför det systemet (skillnaden är att bränslen då ska hanteras i beskattat skick). Förordningsförslaget är inte helt i enlighet med motsvarande skrivningar i Artikel 30b i det reviderade utsläppshandelsdirektivet.

I artikel 30 b 1 anges följande.:

#### **Tillstånd för växthusgasutsläpp**

*Medlemsstaterna ska från och med den 1 januari 2025 säkerställa att inga reglerade enheter bedriver sådan verksamhet som avses i bilaga III såvida inte den reglerade enheten innehar ett tillstånd som utfärdats av en behörig myndighet i enlighet med punkterna 2 och 3 i denna artikel.*

Av ordalydelsen i direktivet framgår inte att det är fråga om införande av något förbud att bedriva sådan verksamhet som avses i bilaga III i direktivet, däremot att det åligger medlemsstaterna att säkerställa att inga reglerade enheter bedriver sådan verksamhet. Skogsindustrierna anser att detta har mer att göra med att slutanvändare inte bör vara reglerade enheter vilket utvecklas nedan.

Skogsindustrierna anser att förbudsbestämmelsen (som dessutom är straffsanktionerad) är olämplig och bör tas bort, åtminstone för slutanvändare. Bestämmelsen, som i och för sig inte är begränsad till upplagshavare utan även i vissa fall träffar skattebefriade förbrukare, kan träffa ett stort antal upplagshavare när det hanterar bränslen där skattskyldigheten inträder. Förbudet att driva bränsleverksamheten kan enligt ordalydelsen även träffa bolag som tillfälligt hanterar bränsleprodukter vid exempelvis brist på bränsle.

Det kan rimligen inte ha varit meningen att Naturvårdsverket ges befogenhet att i praktiken besluta om bränslen får förbrännas i bland annat skogsindustrin eller för att hantera bränslen där skattskyldigheten inträder. Detta strider också mot upplagshavartillstånden som tillåter en upplagshavare att hantera bränslen i obeskattat skick och redovisa skatt för bränslen där skattskyldigheten inträder.

### Slutanvändare och övervakning mm

*Skogsindustrierna anser att ETS 2 ska utgöra ett uppströmssystem och att slutanvändare av bränslen ska undantas.* Endast uppströmsaktörer, dvs. importörer, de som för in bränslen från andra EU-länder, bränsleproducenter och bränsledistributörer bör träffas av skyldigheten att överlämna utsläppsrätter.

Som beskrivits ovan anser skogsindustrin att det är problematiskt att lagtekniskt koppla skyldigheten att överlämna utsläppsrätter i ETS 2 till begreppet "släpps för konsumtion" och lagen om skatt på energi på det sätt som föreslås. Det kan antas innebära att det kan bli fråga om dubbla skyldigheter, dels på sätt som beskrivits i avsnittet ovan - men också i fråga om att samma bränsle inom ETS 2 flera gånger kan bli föremål för skyldigheten på grund av hur regelverket konstruerats gällande slutanvändare.

Av PM framgår att det inte är meningen att slutanvändaren ska anses vara en reglerad enhet (se s 35 ff i skrivelsen). Eftersom förslaget till regelverket kopplats till begreppet "släpps för konsumtion" som inte uttolkats rätt av Naturvårdsverket, framstår konstruktionen av lagstiftningen brista i dess mest kritiska del - att slutanvändare av bränslen inte ska vara reglerad enhet. I skrivelsen kommenterar Naturvårdsverket att Sverige skiljer sig från de flesta övriga medlemsstater genom att både industrier och energibolag kan ha egna skatteupplag för bränslen som de sedan använder i sin verksamhet - och att dessa bolag därmed också är slutanvändare av bränslet. Naturvårdsverket kommenterar vidare att syftet med att undanta slutanvändare var att undvika att kraven enligt ETS 2 ska läggas på små enskilda slutkonsumenter.

Skogsindustrierna är av åsikten att Naturvårdsverkets uppfattning att stora bränslevolymer och utsläpp kan undantas från ETS 2 kommer från en missuppfattning om hur det skatterättsligt reglerade uppskovssystemen är utformade. Med hänsyn till vad som beskrivits i avsnitten ovan och Naturvårdsverkets tolkning av begreppet "släpps för konsumtion" förefaller det som att verket är av uppfattningen att skattskyldighetens inträde för bränslen normalt endast ska ske en gång för ett och samma bränsle. Detta är snarare undantagsfallet i handeln på bränslemarknaden. Skatteansvaret för samma bränsle kan övergå mellan flera bolag. Genom att inte utesluta alla slutanvändare som förbränner bränslet från skyldigheten att överlämna utsläppsrätter, leder lagkonstruktionen istället till att stora bränslevolymer och utsläpp riskerar att få dubbla eller flera utsläppsrätter kopplade till sig.

Genom att lägga skyldigheten att överlämna utsläppsrättigheter hos till exempel producenter, importörer och distributörer som för ut bränslet på marknaden förtydligas vilka aktörer som träffas av skyldigheterna. En sådan lösning undantar inte bolag som har verksamheter i vilka de både för ut bränsle på marknaden och även är slutanvändare själva, istället blir det distinkt skillnad och övervakningen av bränslet inom ramen för ETS 2 kan ske på ett bättre sätt.

En ytterligare situation som måste beaktas är om en energiprodukt, för vilket utsläppsrätten överlämnats enligt EU ETS 2, levereras till någon som inte är skattskyldig och som deltar i EU ETS 1. Kostnaden för överlämnande av utsläppsrätter med nuvarande förslag kvarstår för de energiprodukter som levererats och som även kommer att omfattas av EU ETS 1.

Brist på harmonisering leder till att utsläppsrätter måste överlämnas flera gånger i olika medlemsstater

*Skogsindustrierna anser att export och utförsel av bränslen bör undantas från skyldigheten att överlämna utsläppsrätter i Sverige. För att uppnå syftet att skyldigheten att överlämna utsläppsrättigheter endast ska ske en gång, bör det säkerställas att detta kopplas till det land där förbränningen sker.*

Ovan har delvis redogjorts för funktionen av de harmoniserade punktskattesystemet med bl.a. bränslen, som baseras på punktskattedirektivet och har införlivats i lagen om skatt på energi. När ett bränsle förs in till Sverige från en annan medlemsstat sker det ofta under skatteuppskov enligt tidigare beskrivet förfarande. När bränsle tas ut från uppskovsförfarandet är tillfället då skattskyldigheten som huvudregel inträder enligt lagen om skatt på energi, t.ex. om bränslet överförs till någon som inte är skattskyldig. För de nationellt skattepliktiga bränslena inträder skattskyldigheten normalt när ägandet till bränslet övergår från en godkänd lagerhållare till någon som inte är lagerhållare. Enligt lagförslaget är det vid skattskyldighetens inträde som skyldigheten att överlämna utsläppsrätter föreligger.

Som tidigare påtalats kan det antas att det föreligger flera missuppfattningar om syftet med skattesystemet, vilket är undvikande av dubbelbeskattning av samma bränsle. Punktskattedirektivet är ett förfaranderegulverk som kompletteras av direktiv med materiella bestämmelser gällande de punktskattepliktiga varorna, bl.a. energiskattedirektivet. För utsläppshandeln finns inget utpekade förfarande som syftar till att harmonisera hanteringen och skyldigheterna med utsläppsrätter i ändringsdirektivet. Utifrån hur ändringsdirektivet avses att implementeras i PM är en slutsats att skyldigheter mycket väl kan uppstå i flera medlemsstater för samma bränsle.

På sida 38 ff i PM förs ett svårförståeligt resonemang angående punktskattedirektivets uppskovsförfarande (Artikel 6.2), förfarandet med beskattade varor (Artikel 33 ff) och begreppet "släppt för konsumtion". Resonemanget utmynnar i att Naturvårdsverket anser att en förklaring av verksamhetsutövare som motsvarar ändringsdirektivets definition av reglerad enhet kan införas. Mot bakgrund av vad som redovisats ovan gällande slutanvändare och om skattskyldighetens inträde på bränsle, förefaller många av förslagen till reglering om utsläppsrätter än mer motstridiga.

Förfarandet med beskattade varor introducerades på EU-nivå 2019 genom det nu gällande punktskattedirektivet och är alltså en relativt ny företeelse i punktskattesammanhang. Syftet med förfarandet är för att öka medlemsländernas möjligheter att kontrollera hanteringen av punktskattepliktiga varor även efter att de lämnat uppskovssystemet i ett bredare sammanhang än skatt (tillse mål om hälsa, miljö m.m.). Att Naturvårdsverket anser att begreppet "släppt för konsumtion" är ett samlingsbegrepp för skattskyldighetens inträde framstår än mer oklart med hänvisning till det resonemang om bränslen som flyttas mellan medlemsstaternas gränser och exporteras som verket för från sida 38 och framåt i skrivelsen.

Hantering inom upplagshavarsystemet respektive för hantering inom det nationella lagerhållarsystemet skiljer sig åt både till struktur och uppbyggnad. Väsentliga skillnader finns mellan upplagshavarsystemet som bygger på registrerade skatteupplag och lagerhållarsystemet som är uppbyggt kring det köprättsliga ägandet av energiprodukter. Detta är särskilt uppenbart vid leveranser till annan medlemsstat och till tredje land, vilket behöver beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet anser Skogsindustrierna därför att det bör säkerställas att utsläppsrätter inte ska överlämnas flera gånger för samma bränsle när samhandel inom EU sker. Vidare bör ett undantag för export till tredje land införas.

För Skogsindustrierna

Johan Bruce  
Ansvarig energifrågor