

# Det komplexa sambandet mellan statsstöd och miljöskatter – exemplet av differentierade punktskatter på fossil och biodiesel\*

JÉRÔME MONSENEGO\*\*

## 1. Inledning

Statsstödsreglerna innebär, något förenklat, ett krav som åligger staten och offentliga organisationer att – ur ett ekonomiskt perspektiv – likabehandla företag som befinner sig i en jämförbar situation. Detta gäller i synnerhet skatter, som per definition är allmänna resurser, och vars uttag – eller avsaknad av uttag – kan, i vissa fall, snedvrída konkurrensen. Statsstödsreglerna syftar inte till att uppnå några miljömål, utan dessa regler kan beskrivas som neutrala. Å andra sidan syftar olika miljöskatter, utöver det rent fiskala målet, till att uppmuntra vissa beteenden och avhållan från andra, vilket är icke neutralt. Ett exempel på detta är punktskatterna på biodrivmedel: på grund av en högre tillverkningskostnad behövs lägre punktskatter, dvs. ett statsstöd, för att biodrivmedel ska vara ett intressant alternativ för konsumenterna.<sup>1</sup> Det finns alltså en inneboende konflikt mellan statsstödsreglerna och miljöskatter. Av den anledningen behöver lagstiftaren, EU-kommissionen, och olika intressenter analysera hur miljöskatter ska utformas för att vara förenliga

\* Har tidigare publicerats i Europarättslig Tidskrift nr 4 2021 s. 423 ff.

\*\* Professor i internationell skatterätt vid Stockholms universitet. Artikeln beaktar rättsläget vid den 1 januari 2021.

<sup>1</sup> EU-kommissionen påpekar att ”*the production costs for pure and high-blended liquid bio-fuels are higher than their fossil fuel equivalent*”: se C(2020) 6616 final, State aid SA.55695 (2020/N) – Sweden – Prolongation of the tax exemptions for pure and high-blended liquid biofuels, 8 oktober 2020, punkt 6.

med statsstödsreglerna. Frågan är också av betydelse rent statsfinansiellt, då statsstödet enbart för biodrivmedel uppgår till drygt 3 miljarder SEK per år.<sup>2</sup>

Syftet med den här artikeln är inte att analyserakonflikten mellan statsstödsreglerna och miljöskatter på ett uttömmande sätt. I denna korta framställning lyfts istället fram ett konkret exempel, nämligen differentierade punktskatter (dvs. koldioxidskatten och energiskatten) som tas ut på fossil diesel respektive biodiesel som används i yrkesmässig jordbruks- och skogsbruksverksamhet, i ljuset av statsstödsreglerna. Syftet med artikeln är att undersöka möjligheten att, med hänsyn till EU:s statsstödsregler och vissa andra rättsakter, ta ut differentierade punktskatter på dieselbränsle som ett sätt att uppnå positiva miljöeffekter. Vissa teoretiska frågor kommer också diskuteras. På så sätt kan framställningen bidra dels till analysen av den specifika frågan som har valts, dels till den mer teoretiska diskussionen kring förhållandet mellan statsstödsreglerna och miljöskatter.

Artikelns struktur beaktar olika rättskällor som är relevanta för utformningen av punktskatter på dieselbränsle i ljuset av statsstödsreglerna. Först analyseras den rättsliga grunden på vilken EU-kommissionen har godkänt att Sverige under en begränsad tid befriar biodiesel från punktskatter. Detta undersöks i avsnitt 2. I avsnitt 3 diskuteras reduktionspliktssystemet, som försvårar en fortsatt skattebefrielse för biodiesel. Några avslutande kommentarer, samt vissa mer grundläggande statsstödsrättsliga synpunkter, ges i avsnitt 4.

## 2. Skattebefrielse fram till utgången av 2021

Här kommer det först att redogöras för beskattningen av fossil diesel (avsnitt 2.1). Därefter redogörs det för beskattningen av 100 % biodiesel (avsnitt 2.2).

### 2.1 2021 års beskattning av fossil diesel

Punktskatter åläggs för olika bränslen med olika belopp, vilka finns angivna i 2 kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi ("energiskattelagen"). Energiskattelagen följer energiskattedirektivet,<sup>3</sup> som bland annat innebär vissa

<sup>2</sup> Se C(2020) 6616 final, State aid SA.55695 (2020/N) – Sweden – Prolongation of the tax exemptions for pure and high-blended liquid biofuels, 8 oktober 2020, punkt 23.

<sup>3</sup> Se Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapens ramar för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

minimiskattenivåer för motorbränsle samt i vissa fall möjlighet till fullständig eller partiell skattebefrielse eller skattenedsättning.<sup>4</sup> Punktskatter på diesel består av två komponenter, en energiskatt och en koldioxidskatt. Både energiskatten och koldioxidskatten är skatter som omfattas av energiskattedirektivet.

Det finns dock möjlighet till viss skattebefrielse från punktskatter när fossil diesel förbrukas i yrkesmässig jordbruks- eller skogsbruksverksamhet, s.k. skattebefriade användningsändamål. I 6 a kap. 2 a § första stycket 1 energiskattelagen anges att befrielse från koldioxidskatt kan medges för bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, och som förbrukas i bland annat yrkesmässig jordbruks- eller skogsbruksverksamhet för drift av vissa motor-drivna fordon.

Skattebefrielsen innebär ett statligt stöd eftersom stödet finansieras av statliga medel och endast gynnar vissa företag, nämligen konsumenter eller producenter av fossil diesel som omfattas av skattebefrielsen.<sup>5</sup> Skattebefrielsen för jordbruks- och skogsbruksverksamhet som framgår av 6 a kap. 2 a § första stycket 1 energiskattelagen utgör en stödordning enligt 1 kap. 11 a § 7 energiskattelagen. Sådana stöd är dock inte nödvändigtvis oförenliga med statsstödsreglerna eftersom de kan rymmas inom ramen för ett undantag som följer av EU-kommissionens förordning 2014 (s.k. GBER).<sup>6</sup> GBER omfattar särskilda typer av stöd, inklusive vissa skattebefrielser för energi- och koldioxidskatt på bränsle. Om en stödåtgärd omfattas av GBER är den undantagen från skyldigheten att anmäla åtgärden till EU-kommissionen innan stödåtgärden genomförs. För att stödet ska omfattas av ett sådant gruppundantag och vara tillåtet måste det utformas enligt de villkor som formuleras i GBER. GBER har av EU-kommissionen förlängts fram till den 31 december 2023.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> Se bl.a. artikel 7 i energiskattedirektivet.

<sup>5</sup> Se även artikel 26.2 i energiskattedirektivet: ”Åtgärder som skattebefrielse, skattenedsättning, skattedifferentiering och återbetalning av skatt enligt detta direktiv kan utgöra statligt stöd och skall i så fall anmälas till kommissionen i enlighet med artikel 88.3 i fördraget”.

<sup>6</sup> Se *Kommissionens Förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklarar förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget*.

<sup>7</sup> Se *Kommissionens Förordning (EU) nr 2020/972 av den 2 juli 2020 om ändring av förordning (EU) nr 1407/2013 vad gäller dess förlängning och om ändring av förordning (EU) nr 651/2014 vad gäller dess förlängning och relevanta justeringar*.

Den i sammanhanget relevanta möjliga skattebefrielsen i GBER följer av artikel 44:

1. Stödordningar i form av nedsättning av miljöskatter som uppfyller villkoren i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (1) ska anses vara förenliga med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.3 i fördraget och ska undantas från anmälningsskyldigheten i artikel 108.3 i fördraget, om villkoren i denna artikel och i kapitel I är uppfyllda.
2. De som beviljas skattenedsättningen ska väljas på grundval av transparenta och objektiva kriterier och ska betala åtminstone den respektive minimiskattenivå som fastställs i direktiv 2003/96/EG.
3. Stödordningar i form av skattenedsättningar ska baseras på en minskning av den tillämpliga miljöskattesatsen eller på betalningen av ett fast ersättningsbelopp eller på en kombination av dessa två metoder.
4. Stöd får inte beviljas för biobränslen som är föremål för en leverans- eller inblandningsskyldighet.

Av artikel 44 framgår således bland annat att stödmottagaren ska betala minst den minimiskattenivå som fastställs i energiskattedirektivet. Eftersom energiskattedirektivet fastställer minimiskattenivåer för fossil diesel som används för jordbruksändamål<sup>8</sup> får inte sådan användning av diesel skattebefrias helt. Den befrielse från koldioxidskatt som framgår av 6 a kap. 2 a § första stycket 1 energiskattelagen uppfyller den minimiskattenivå som fastställs i energiskattedirektivet. Det finns andra villkor för att stödet bestående av nedsättning av koldioxidskatt på diesel skall vara godtagbart enligt energiskattedirektivet, exempelvis att stödmottagaren inte har ekonomiska svårigheter. Förutsatt att dessa villkor är uppfyllda tillåts viss skattebefrielse från punktskatter när fossil diesel förbrukas i yrkesmässig jordbruks- eller skogsbruksverksamhet.

## **2.2 2021 års beskattning av 100 % biodiesel**

Energiskatt och koldioxidskatt på 100 % biodiesel såsom HVO<sup>9</sup> skall normalt tas ut på motsvarande sätt som för fossil diesel. Detta är en följd av en princip som framgår av artikel 2.3 i energiskattedirektivet. Principen innebär

<sup>8</sup> Se bland annat artikel 8.2 i energiskattedirektivet.

<sup>9</sup> HVO står för "Hydrerad Vegetabilisk Olja". HVO har beskrivits som "ett enkelt, klimatsmart och ekonomiskt alternativ till fossil diesel": se <http://www.energifabriken.se/hvo/>

att andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i direktivet ska beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdiga bränslen som avses i direktivet. Eftersom fossil diesel omfattas av minimiskattenivåer i energiskattedirektivet bör i princip även 100 % biodiesel beskattas på samma sätt. Det finns emellertid undantag från detta krav. Enligt artikel 16(1) i energiskattedirektivet har medlemsstaterna möjlighet att skattebefria bränslen som framställts av biomassa, vilket inbegriper 100 % biodiesel. Beskattningen får i dessa fall vara lägre än de miniminivåer som anges i energiskattedirektivet.<sup>10</sup>

Möjligheten att skattebefria bränslen som framställts av biomassa – och i synnerhet 100 % biodiesel – som ges i energiskattedirektivet utesluter dock inte att sådan befrielse innebär ett statsstöd: åtgärder som skattebefrielse, skattenedsättning, skattedifferentiering och återbetalning av skatt enligt energiskattedirektivet kan utgöra statligt stöd och skall i så fall anmälas till kommissionen i enlighet med artikel 108.3 i EUF-fördraget.<sup>11</sup> Skattebefrielsen innebär de facto ett statligt stöd till förmån för företagen som producerar 100 % biodiesel. Ett sådant stöd omfattas inte av GBER, vilket innebär att det krävs godkännande från EU-kommissionen för att statligt stöd genom skattebefrielse för 100 % biodiesel skall kunna ges.<sup>12</sup>

Normalt får kommissionen godkänna stöd som bidrar till ett mål av gemensamt intresse inom unionen. Kommissionen har exklusiv kompetens för att godkänna statliga stöd. Här gäller även de s.k. miljöskyddsriktlinjerna antagna 2014,<sup>13</sup> dvs. EU-kommissionens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi.<sup>14</sup> Dessa riktlinjer omfattar bland annat stödåtgärder som avser energi från förnybara källor och nedsättningar av eller befrielse från miljöskatter.<sup>15</sup> Det anges i miljöskyddsriktlinjerna att driftstöd för livsmedelsbaserade biobränslen kan beviljas, dock endast till utgången av 2020.<sup>16</sup>

<sup>10</sup> Se artikel 16(2), andra stycket i energiskattedirektivet.

<sup>11</sup> Se artikel 26(2) i energiskattedirektivet.

<sup>12</sup> Ett godkännande av EU-kommissionen är i princip en förutsättning för att få lämna statligt stöd, dvs. att stödet måste på förhand ha godkänts av EU-kommissionen. Medlemsstaterna har en anmälningsplikt enligt artikel 108.3 i EUF-fördraget. Genomförandeförbud gäller om ett stöd inte anmäls till kommissionen och tills kommissionen har godkänt stödet i ett slutligt beslut. När ett stöd har anmälts till kommissionen kan den godkänna det eller inleda en granskning.

<sup>13</sup> Se *Statligt stöd SA.48069 (2017/N) – Sverige, Skattelättnader för rena och höginblandade flytande biodrivmedel*, punkter 44 och 45.

<sup>14</sup> Se *Riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014–2020 (2014/C 200/01)*.

<sup>15</sup> Se punkt 18 i miljöskyddsriktlinjerna.

<sup>16</sup> Se punkt 113 i miljöskyddsriktlinjerna.

Miljöskyddsriktlinjerna antogs för perioden 2014–2020, och kommissionen har förlängt dem med ett år, dvs. fram till utgången av 2021.<sup>17</sup> Förlängningen kan ses i ljuset av bland annat den europeiska gröna given, där det framgår att ”utvärderingar pågår av de relevanta riktlinjerna om statligt stöd, bl.a. riktlinjerna om statligt stöd till miljöskydd och energi”.<sup>18</sup> Vidare anges i den europeiska gröna given att ”riktlinjerna kommer att ses över senast 2021 så att de ska återspegla den gröna givens politiska mål, stödja en kostnadseffektiv omställning till klimatneutralitet senast 2050 och underlätta utfasningen av fossila bränslen, särskilt av de som är mest förorenande, för att på så sätt skapa lika villkor på den inre marknaden”.<sup>19</sup>

Enligt 7 kap. 3 a § energiskattelagen får man för 100 % biodiesel göra avdrag för 100 % av energiskatten och 100 % av koldioxidskatten givet att vissa villkor är uppfyllda.<sup>20</sup> Denna skattebefrielse beskrivs som stödordning i 1 kap. 11 a § punkt 10 energiskattelagen, som hänvisar till 7 kap. 3 a § energiskattelagen.<sup>21</sup> EU-kommissionen har i flera beslut godkänt det svenska statliga stödet som denna skattebefrielse innebär,<sup>22</sup> förutsatt att vissa villkor är uppfyllda. Varje beslut gäller för en viss period. De senaste besluteten är

<sup>17</sup> Se *Communication from the Commission concerning the prolongation and the amendments of the Guidelines on Regional State Aid for 2014-2020, Guidelines on State Aid to Promote Risk Finance Investments, Guidelines on State Aid for Environmental Protection and Energy 2014-2020, Guidelines on State aid for rescuing and restructuring non-financial undertakings in difficulty, Communication on the Criteria for the Analysis of the Compatibility with the Internal Market of State Aid to Promote the Execution of Important Projects of Common European Interest, Communication from the Commission – Framework for State aid for research and development and innovation and Communication from the Commission to the Member States on the application of Articles 107 and 108 of the Treaty on the Functioning of the European Union to short-term exportcredit insurance* (2020/C 224/02).

<sup>18</sup> Se COM(2019) 640 final, meddelande från kommissionen, Den europeiska gröna given, 11 december 2019, sida 18.

<sup>19</sup> Se COM(2019) 640 final, meddelande från kommissionen, Den europeiska gröna given, 11 december 2019, sida 18.

<sup>20</sup> Se bl.a. 7 kap. 3 c § energiskattelagen.

<sup>21</sup> EU-kommissionen beskriver det statliga stödet på följande sätt: ”de skattelättnader som ingår i den svenska lagen (1994:1776) om skatt på energi minskar statens skatteintäkter. De kan därför tillskrivas staten och finansieras genom statliga medel. De gynnar också selektivt biodrivmedelsproducenter gentemot andra drivmedelsproducenter. Eftersom biodrivmedel ersätter fossila bränslen kan skattelättnaderna snedvrider konkurrensen bland bränsleproducenter och bränsleleverantörer. Bränslen handlas internationellt, vilket leder till att åtgärden sannolikt påverkar handeln mellan medlemsstaterna”: se *Statligt stöd SA.48069 (2017/N) – Sverige, Skattelättnader för rena och höginblandade flytande biodrivmedel*, punkt 42.

<sup>22</sup> För ett tidigt beslut som godkände skattebefrielsen för biodrivmedel se tex *Statligt stöd nr N 112/2004 – Sverige Skattebefrielse för biodrivmedel*, K(2006)849, 13 mars 2006.

från den 14 september 2017<sup>23</sup> samt den 8 oktober 2020.<sup>24</sup> Full skattebefrielse ges för 100 % biodiesel i skrivande stund fram till utgången av 2021.

Godkännandet från EU-kommissionen förutsätter dock att vissa villkor är uppfyllda. Bland annat angavs i 2017 års beslut att de biodrivmedel som ges stöd genom den anmälda stödordningen inte ska omfattas av ett kvotssystem, inblandningsskyldighet eller något annat system med liknande inverkan under stödordningens varaktighet (fram till slutet av 2020).<sup>25</sup> Vidare påpekades i beslutet att ”Den anmälda stödordningen kommer att gälla till och med den 31 december 2020. Därmed är åtgärden förenlig med punkterna 113 och 121 i riktlinjerna enligt vilka driftstödsordningar för livsmedelsbaserade biodrivmedel ska begränsas till 2020”.<sup>26</sup> 2020 års beslut innehåller liknande resonemang.<sup>27</sup>

Analysen fortsätter nedan med fokus på om det finns möjlighet till fortsatt skattebefrielse för 100 % biodiesel efter utgången av 2021.

### 3. Möjlighet till fortsatt skattebefrielse för 100 % biodiesel efter utgången av 2021

#### 3.1 Allmänna kommentarer

Skattebefrielsen är i princip ett statsstöd, eftersom den innebär ett skattebortfall för staten till förmån för producenterna av 100 % biodiesel. Även om skattebefrielsen godkännts fram till utgången av 2021 vad gäller 100 % biodiesel, kvarstår det faktum att skattebefrielsen är ett statsstöd.

Eftersom skattebefrielsen är ett statsstöd skulle det alltså behövas ett förnyat godkännande från EU-kommissionen för att helt skattebefria 100 % biodiesel från och med 2022. Frågan är alltså om Sverige kan få ett fortsatt godkännande från EU-kommissionen för skattebefrielse för 100 % biodiesel.

Ett sådant godkännande är, enligt de nuvarande statsstödsreglerna, osannolikt. En anledning till detta är att det anges i miljöskyddsriktlinjerna att

<sup>23</sup> Se *Statligt stöd SA.48069 (2017/N) – Sverige, Skattelättnader för rena och höginblandade flytande biodrivmedel*, punkt 25 och punkt 71.

<sup>24</sup> Se *State aid SA.55695 (2020/N) – Sweden, Prolongation of the tax exemptions for pure and high-blended liquid biofuels*.

<sup>25</sup> Se *Statligt stöd SA.48069 (2017/N) – Sverige, Skattelättnader för rena och höginblandade flytande biodrivmedel*, punkt 50.

<sup>26</sup> Se *Statligt stöd SA.48069 (2017/N) – Sverige, Skattelättnader för rena och höginblandade flytande biodrivmedel*, punkt 71.

<sup>27</sup> Se *State aid SA.55695 (2020/N) – Sweden, Prolongation of the tax exemptions for pure and high-blended liquid biofuels*, punkter 46 och följande.

”driftstöd för livsmedelsbaserade biobränslen endast kan beviljas till 2020”.<sup>28</sup> EU-kommissionen bekräftade detta synsätt genom att påpeka i sitt beslut 2017 att ”Den anmälda stödordningen kommer att gälla till och med den 31 december 2020. Därmed är åtgärden förenlig med punkterna 113 och 121 i riktlinjerna enligt vilka driftstödsordningar för livsmedelsbaserade biodrivmedel ska begränsas till 2020”.<sup>29</sup> Även Regeringen nämner i budgetpropositionen för 2018 att ”kommissionen redan 2014 aviserat att statligt stöd inte kommer att få lämnas till livsmedelsbaserade biodrivmedel efter utgången av 2020”.<sup>30</sup> Miljöskyddsriktlinjerna har visserligen förlängts fram till utgången av 2021 och EU-kommissionen har godkänt statsstödet under denna period,<sup>31</sup> men detta påverkar inte principen om att i framtiden inte längre ge stöd för livsmedelsbaserade biobränslen, såvida inte riktlinjerna ändras i detta avseende.

Eftersom ett villkor för godkännandet från EU-kommissionen har varit att de biodrivmedel som ges stöd inte ska omfattas av ett kvotssystem, inblandningsskyldighet eller något annat system med liknande inverkan,<sup>32</sup> är det viktigt för den fortsatta framställningen att belysa det s.k. reduktionspliktssystemet. Detta görs i avsnittet nedan.

### 3.2 Reduktionspliktssystemet

En numera central del av det svenska punktskattesystemet på bränslen utgörs av reduktionspliktssystemet, som är en del av det s.k. bränslebytet. Bränslebytet är ”en reform bestående av ett reduktionspliktssystem som i kombination med ändrade skatteregler syftar till att minska utsläpp från bensin och dieselbränslen genom ökad inblandning av biodrivmedel”.<sup>33</sup> Bränslebytet är tänkt att vara en långsiktig lösning som ska vara förenlig med statsstödsreglerna.

Reduktionspliktssystemet infördes den 1 juli 2018 genom lagen (2017:1201) om reduktion av växthusgasutsläpp genom inblandning av biodrivmedel i

<sup>28</sup> Se Riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014–2020 (2014/C 200/01), punkt 113.

<sup>29</sup> Se *Statligt stöd SA.48069 (2017/N) – Sverige, Skattelättnader för rena och höginblandade flytande biodrivmedel*, punkt 71.

<sup>30</sup> Regeringens proposition 2017/18:1, s. 379.

<sup>31</sup> Se *State aid SA.55695 (2020/N) – Sweden, Prolongation of the tax exemptions for pure and high-blended liquid biofuels*.

<sup>32</sup> Se *Statligt stöd SA.48069 (2017/N) – Sverige, Skattelättnader för rena och höginblandade flytande biodrivmedel*, punkt 50.

<sup>33</sup> Regeringens proposition 2017/18:1, s. 48.



bensin och dieselbränslen. Reduktionspliktssystemet avser bensin och diesel (dock inte 100 % biodiesel<sup>34</sup>) och infördes samtidigt som vissa punktskatter ändrades. Det innebär vad gäller diesel att drivmedelsleverantörerna måste blanda biodrivmedel i den fossila dieseln som säljs. Reduktionspliktssystemet riktar sig alltså främst gentemot bränsledistributörerna. Reduktionspliktssystemet innebär inte att varje liter diesel ska innehålla en viss andel biodrivmedel, utan beräkningen görs på den totala reduktionspliktiga energimängden under ett kalenderår. Med andra ord handlar det om ett inblandningskrav av biodrivmedel i fossila bränslen som beräknas på årsbasis och över hela Sverige. Den som har reduktionsplikt ska för varje kalenderår se till att utsläppen från den reduktionspliktiga energimängden jämfört med utsläppen från motsvarande energimängd fossil diesel minskar med en viss procentsats. Reduktionspliktssystemet bygger på att om drivmedelsleverantörerna inte uppnår en viss växthusgasreduktion så leder det till en straffavgift.<sup>35</sup> Inblandningskravet för diesel var på 20 procent för året 2019, 21 procent för året 2020, och 26 procent för 2021.<sup>36</sup> Tanken är att höja procentsatserna så att man år efter år minskar koldioxidutsläppen i Sverige genom ökad andel bioprodukter.

Samtidigt som reduktionspliktssystemet infördes ändrades koldioxidskatten och energiskatten för bensin och diesel så att en och samma energiskattesats respektive koldioxidskattesats gäller. Tidigare skattebefriade drivmedel fick därmed beläggas med energi- och koldioxidskatt, samtidigt som punktskatterna justerades ned så att biodrivmedlen inte skulle bli för dyra. Rätten till avdrag slopades för energiskatt och koldioxidskatt på de beståndsdelar av dieselbränsle som framställts av biomassa. Resultatet blev relativt neutralt med avseende på priset: reduktionspliktssystemet innebär införande av energi- och koldioxidskatt på den förnybara delen, vilket höjer priset. Samtidigt sänktes punktskatterna på fossildieseldelen, vilket sänker priset. Sammanlagt blev priset i stort sett opåverkat av reduktionspliktssystemet.

<sup>34</sup> Se C(2020) 6616 final, State aid SA.55695 (2020/N) – Sweden – Prolongation of the tax exemptions for pure and high-blended liquid biofuels, 8 oktober 2020, punkter 24 och 43.

<sup>35</sup> Straffavgiften beräknas i kr per kg Co<sub>2</sub> som inte uppfyller pliktnivån.

<sup>36</sup> Reduktionspliktssystemet innebär även en möjlighet till överlåtelse av utsläppsminskning: Om den som har reduktionsplikt har minskat utsläppen på det sätt som anges i lagen om reduktion av växthusgasutsläpp genom inblandning av biodrivmedel i bensin och dieselbränslen mer än vad som krävs, får överskottet genom en överenskommelse överlätas till någon annan som har reduktionsplikt för samma typ av drivmedel och för samma år så att denne kan tillgodoräkna sig minskningen.

Det skall dock noteras att, som nämndes ovan, 100 % biodiesel inte omfattas av reduktionspliktssystemet. Om diesel har framställts av mer än 98 volymprocent biomassa, och därför inte omfattas av reduktionspliktssystemet, gäller fortsatt skattebefrielse fram till utgången av 2021. Detta eftersom Regeringen ansåg att reduktionsplikten bör kompletteras med fortsatt skattebefrielse, så långt det är möjligt, för höginblandade och rena biodrivmedel så att dessa biodrivmedels konkurrenskraft gentemot deras fossila motsvarigheter kan behållas.<sup>37</sup>

Hur förhåller sig då reduktionspliktssystemet till statsstödsreglerna? Syftet med reduktionspliktssystemet, utöver det miljömässiga målet genom den ökade andelen biodrivmedel, var att ingen skattedifferentiering av likvärdiga bränslen fick förekomma bland de bränslen som omfattas av plikten. Detta då EU-kommissionen ansåg att det inte var möjligt ur ett statsstödsperspektiv att kombinera reduktionspliktssystemet med skattenedsättning.

Det är riktigt att reduktionspliktssystemet inte innebär någon differentiering ur ett statsstödsperspektiv: den enhetliga beskattningen som reduktionspliktssystemet innebär kan i princip inte anses innefatta statligt stöd då systemet följer de minimiskattenivåerna som beskrivs i energiskattedirektivet och inte innebär någon differentiering mellan likvärdiga bränslen.

Ur ett miljöperspektiv kan dock reduktionspliktssystemet anses otillräckligt, då koldioxidutsläppen endast minskar i den utsträckning som biodiesel används. Frågan är därför om det är möjligt att fortsätta kombinera skattebefrielse och reduktionsplikt efter utgången av 2021, Detta verkar – baserat på statsstödsreglernas och energiskattedirektivets nuvarande utformning, osannolikt. Visserligen ger artikel 16(1) i energiskattedirektivet medlemsstaterna möjlighet att skattebefria bränslen som framställts av biomassa,<sup>38</sup> men detta utesluter inte att sådan befrielse innebär ett statsstöd.<sup>39</sup> Som nämndes ovan omfattas dessutom inte skattebefrielsen för 100 % biodiesel av GBER. Detta innebär att det krävs godkännande från EU-kommissionen för att statligt stöd ska kunna ges. Det stöd som godkänts fram till utgången av 2021 var baserat på de dåvarande miljöskyddsriktlinjerna, och kommissionen har tydliggjort att fortsatt stöd inte kommer att beviljas. En anledning till detta

<sup>37</sup> Regeringens proposition 2017/18:1, s. 342.

<sup>38</sup> Beskattningen får i dessa fall vara lägre än de miniminivåer som anges i energiskattedirektivet: se artikel 16(2), andra stycket i energiskattedirektivet.

<sup>39</sup> Se artikel 26(2) i energiskattedirektivet.

är att, som nämndes ovan, miljöskyddsriktlinjerna anger att driftstöd för livsmedelsbaserade biobränslen endast kan beviljas till utgången av 2021.<sup>40</sup>

Vidare skulle fortsatt skattebefrielse för 100 % biodiesel, i kombination med reduktionspliktssystemet, kunna innebära ett stöd som strider mot proportionalitets- och nödvändighetskravet.<sup>41</sup> Detta då den positiva miljöpåverkan som uppnås genom användning av biodiesel istället för fossil diesel har redan åtminstone delvis uppnåtts genom reduktionspliktssystemet, som kräver inblandning av vissa volymer biodiesel med fossil diesel. Ytterligare stöd för 100 % biodiesel skulle därför sannolikt anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det miljömässiga syftet med reglerna.<sup>42</sup> Ur detta perspektiv kan införandet av reduktionspliktssystemet således innebära sämre förutsättningar till fortsatt skattebefrielse för 100 % biodiesel. Detta eftersom reduktionspliktssystemet medför ett ökat miljöskydd, något som innebär att ytterligare stöd till biobränslen genom skattebefrielse för 100 % biodiesel inte är lika nödvändigt som tidigare och sannolikt skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en positiv miljöeffekt.<sup>43</sup>

#### 4. Avslutande kommentarer

Rättsläget är sådant att fortsatt skattebefrielse för 100 % biodiesel antagligen inte kommer att godkännas av EU-kommissionen. Detta skulle kunna framstå som olyckligt, med tanke på de miljömål som unionen strävar efter och som framgår av den gröna given, energiskattedirektivet, och miljöskyddsriktlinjerna.

Framtida ändringar av energiskattedirektivet och miljöskyddsriktlinjerna blir avgörande för en eventuell fortsatt skattebefrielse för 100 % biodiesel. Alternativt skulle en möjlig utväg kunna vara om skattebefrielsen överhuvudtaget inte sågs som statsstöd. I så fall skulle en differentiering kunna

<sup>40</sup> Se punkt 113 i miljöskyddsriktlinjerna. I punkt 113 står det att stöd kan ges fram till utgången av år 2020. Miljöskyddsriktlinjerna har dock förlängts fram till utgången av år 2021.

<sup>41</sup> Se bland annat punkterna 131, 177 och 178 i miljöskyddsriktlinjerna. Se även Conor Quigley, *European State Aid Law and Policy*, Hart Publishing (2015), ss. 380 och 195; Leigh Hancher, Tom Ottervanger och Piet Jan Slot, *EU State Aids*, Sweet & Maxwell (2016), ss. 939–940.

<sup>42</sup> Se bland annat punkterna 69, 70, 168, 173, 177 och 178 i miljöskyddsriktlinjerna. Se även överkompensationsförbudet i artikel 16.3 energiskattedirektivet.

<sup>43</sup> Sådant stöd har beskrivits som ”*something for nothing*”, till skillnad från ”*something for something*”: se Graham Branton, *Environmental Aid: a Case for Fundamental Reform*, *European State Aid Law Quarterly*, Volume 5 (2006), Issue 4, s. 729.

ske, om detta medges av artikel 16(2) andra stycket i energiskattedirektivet. Det är uppenbart att en skattebefrielse för 100 % biodiesel gynnar biodieselproducenter jämfört med producenter av fossil diesel – och därmed även konsumenterna av biodiesel – men det behöver inte i sig innebära att skattebefrielsen är oförenlig med den inre marknaden. Som nämntes ovan har medlemsstaterna enligt artikel 16(1) i energiskattedirektivet möjlighet att skattebefria bränslen som framställts av biomassa, vilket inbegriper 100 % biodiesel. Samtidigt påpekades att rätten att skattebefria enligt energiskattedirektivet inte utesluter ett statsstöd.<sup>44</sup> Det är också så att skattebefrielsen inte omfattas av GBER, och att stöd för biobränslen sannolikt inte kommer att beviljas enligt miljöskyddsriktlinjerna efter 2021.

Det ovan sagda verkar leda till slutsatsen att en differentierad beskattning för fossil respektive biodiesel inte är möjlig. Men vad skulle en ren selektivitetsbaserad analys leda till, om man bortsåg från sekundärrätten och endast beaktade artikel 107.1 i EUF-fördraget? Är det givet att en skattebefrielse för 100 % biodiesel innebär ett oförenligt statsstöd? Detta antas i flera beslut av EU-kommissionen,<sup>45</sup> men behöver inte stämma överens med hur EU-domstolen skulle döma i denna fråga. Energiskattedirektivet innehåller också något mer nyanserade formuleringar än vad som framgår av EU-kommissionens beslut då det i artikel 26(2) nämns att ”Åtgärder som skattebefrielse, skattenedsättning, skattedifferentiering och återbetalning av skatt enligt detta direktiv *kan* utgöra statligt stöd och skall i så fall anmälas till kommissionen i enlighet med artikel [107.3] i fördraget” (min kursivering). Det finns alltså anledning att undersöka om den differentierade beskattningen som skattebefrielsen innebär per automatik ska ses som ett oförenligt statsstöd, eller om det kan finnas utrymme för viss differentiering. Det finns främst två aspekter i selektivitetsbegreppet som skulle kunna tillåta en differentierad beskattning: avsaknaden av jämförbarhet mellan olika producenter, och möjligheten att motivera en differentierad beskattning baserat på skattesystemets inre logik. Det är framförallt den förstnämnda aspekten,

<sup>44</sup> Se artikel 26(2) i energiskattedirektivet.

<sup>45</sup> Se C(2020) 6616 final, State aid SA.55695 (2020/N) – Sweden – Prolongation of the tax exemptions for pure and high-blended liquid biofuels, 8 oktober 2020, punkt 33: ”*the tax reductions included in the Swedish Act (1994:1776) on Excise duties reduce the State’s tax income. They are therefore imputable to the State and financed through State resources. They also selectively benefit biofuel producers against other transport fuel producers. Since biofuels serve as a substitute for fossil fuels, the tax reductions may distort competition among fuel producers and fuel suppliers. As fuels are traded internationally, the measure is also likely to affect trade between Member States.*”

jämförbarhetskriteriet, där EU-domstolen i vissa fall tillåtit en differentierad beskattning vad gäller skatter som fyllde ett miljömässigt mål. Två relativt nyligen avkunnade domar tyder på att ett miljöskattesystem utformat på ett konsekvent sätt kan innebära rätt till differentierad beskattning. Först kan *ANGED*-målet nämnas, som gällde en spansk regional skatt på handelsanläggningar. EU-domstolen ansåg i avgörandet att det inte utgjorde statligt stöd att ta ut en skatt utifrån storleken på försäljningsytan, och undanta handelsanläggningar med en mindre försäljningsyta. Domstolen fann att ett kriterium för skattskyldighet som grundar sig på försäljningsytan medför att en åtskillnad görs mellan kategorier av handelsanläggningar som mot bakgrund av målen för den lagstiftning genom vilken skatten införts är en jämförbar situation.<sup>46</sup> Mpt bakgrund av detta avgörande diskuterade jag i en ESO-rapport att en miljöskatt skulle kunna stå i proportion med miljöpåverkan, men inte på det sätt som EU-domstolen resonerade i *ANGED*-domen.<sup>47</sup> Utfallet innebar snarare att företag antingen beskattades eller undantogs från beskattning, utan att skatten knöts till miljöpåverkan. En förklaring till EU-domstolens synsätt i detta mål kan vara viljan att ta hänsyn till medlemsstaternas suveränitet.<sup>48</sup> Vidare skall i detta sammanhang nämnas målet *UNESA*. Huvudfrågan i *UNESA*-målet var om det utgjorde statligt stöd att en avgift för användning av inlandsvatten för elproduktion inte skulle betalas av elproducenter som använder andra källor än vatten.<sup>49</sup> EU-domstolen fick ta ställning till om de vattenkraftsproducenter som omfattades av den aktuella avgiften och de elproducenter vars energikälla inte var vatten befann sig i en jämförbar situation, med hänsyn till referensramens målsättning. EU-domstolen ansåg att avgiften för användning av inlandsvatten för elproduktion hade ett miljörelaterat mål, och syftade till att skydda och förbättra de allmänna vattenresurserna. Domstolen påpekade också att endast vattenkraftsproducenterna använder de allmänna vattenresurserna som källa för

<sup>46</sup> Se Mål C-233/16, *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) mot Generalitat de Catalunya*, punkt 55.

<sup>47</sup> Se Jérôme Monsenego, *Rätt på EU:s sätt – en ESO-rapport om EU-rättens inverkan på svensk skattelagstiftning*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2019:4, s. 93.

<sup>48</sup> Se de förenade målen C-234/16 och C-235/16, *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) mot Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias och Consejo de Gobierno del Principado de Asturias*, punkt 48: ”Fastställandet av ovan nämnda ytgräns omfattas av den nationella lagstiftarens utrymme för skönmässig bedömning och grundar sig på tekniska och komplicerade bedömningar som EU-domstolen endast kan göra en begränsad prövning av”.

<sup>49</sup> För en kommentar av domen se Jérôme Monsenego, *Skattenytt* 2020, s. 402 ff.

elproduktion, vilket kan ha en inverkan på miljön i vattenområdet i fråga. Därför ansåg EU-domstolen att andra elproducenter än de som använder vatten som energikälla inte befann sig i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar med situationen för elproducenter som använder vatten som källa, givet det mål som eftersträvades med avgiften.<sup>50</sup>

Mot bakgrund av EU-domstolens tolkning av jämförbarhetskriteriet i *ANGED*- och *UNESA*-målen, vore det inte orimligt om producenter av fossil, respektive biodiesel ansågs befinna sig i olika situationer vad gäller framförallt koldioxidutsläppen, och möjligen även vad gäller energianvändningen. Den bakomliggande logiken med koldioxidskatten skulle kunna hävdas vara att beskatta i proportion med koldioxidutsläppen. Om EU-domstolens resonemang i *ANGED*- och *UNESA*-målen appliceras på koldioxidskatten, skulle producenter av fossil och 100 % biodiesel möjligen kunna anses vara i olika situationer, eftersom koldioxidskatten inte fyller någon funktion för bränslen som inte innebär något koldioxidutsläpp. Ett liknande resonemang skulle kunna föras inom ramen för rättfärdigandeprövningen, baserat på en miljöskatts inre logik: om ett skattesystem syftar till att uppnå en positiv miljöeffekt, vore det konsekvent att beskatta olika baserat på miljöpåverkan. Även om vissa beslut av EU-kommissionen ger uttryck för ett sådant synsätt är det osäkert om detta sätt att resonera på kan finna stöd i EU-domstolens praxis, framförallt mot bakgrund av *ANGED*- och *UNESA*-målen. EU-domstolen har inte formulerat dessa domar på ett klart principiellt sätt. Målen har inte heller avgjorts i stor avdelning. Det skulle med andra ord behövas ytterligare vägledning från EU-domstolen och en extensiv tolkning av jämförbarhetskriteriet eller rättfärdigandeprövningen för att kunna motivera en differentierad beskattning av dieselbränslen som står i proportion med miljöpåverkan.

Avslutningsvis är det i det nuvarande rättsläget sannolikt inte förenligt med statsstödsreglerna att fortsätta skattebefria 100 % biodiesel efter utgången av 2021. Dessutom har redan visst miljöskydd uppnåtts i och med reduktionspliktssystemet, vilket innebär att det finns lägre behov av att även stödja 100 % biodiesel genom fortsatt skattebefrielse. Reduktionspliktssystemet kan också ses som ett fördelaktigt alternativ i den meningen att det är ett styrmedel som inte bygger på skattebefrielse, och som därmed inte förutsätter EU-kommissionens godkännande.

<sup>50</sup> Se de förenade målen C-105/18–C-113/18, *Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) m.fl. mot Administración General del Estado*, punkt 67.