

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9125 af 28/01/2020 (Gældende)

Afgiftspligt, mineralolieafgiftsloven, Liquefied Natural Gas (LNG) - bindende svar

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0562081

Afgiftspligt, mineralolieafgiftsloven, Liquefied Natural Gas (LNG) - bindende svar

Spørgsmålet vedrørte, hvorvidt Liquefied Natural Gas (LNG) er en afgiftspligtig vare efter mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2 (udfyldningsbestemmelsen).

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at LNG er en afgiftspligtig vare efter mineralolieafgiftsloven § 1, stk. 2.

Skatterådsmøde 28. januar 2020 - SKM2020. 70. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at LNG er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2 (udfyldningsbestemmelsen)?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en leverandør af Liquefied Natural Gas (LNG).

Liquefied Natural Gas (LNG) er naturgas på flydende form. LNG dannes ved, at naturgas nedkøles til omkring minus 162 °C, hvormed gassen skifter fase. LNG er således kemisk sammensat som naturgas: CH₄ (metan) blandet med C₂H₆ (ethan), men fylder ca. 600 gange mindre i volumen end gas og er således på en form, der muliggør transport over lange afstande som en commodityvare.

Transporten sker typisk med specialdesignede skibe eller lastbiler/tankbiler på samme måde som LPG/flaskegas. Derved adskiller LNG sig fra gasformig naturgas, som kun kan transporteres gennem gasrørsystemer.

LNG har et meget højt energiindhold per volumenenhed og er derfor ligesom diesel anvendeligt som brændstof til tung transport. LNG er dog sammenlignet med diesel et langt renere og mere pålideligt produkt, hvilket bl.a. både betyder lavere vedligeholdelsesomkostninger og lavere CO₂-udledning.

Nedkøling af naturgas til LNG er en ret dyr og energikrævende proces og anvendes derfor primært i forbindelse med forbrug og transport af naturgas ved fjerntliggende områder, hvor der ikke eksisterer eller er mulighed for gasrørsystemer – f.eks. til/fra isolerede naturgasfelter eller på skibe og i øvrigt uden for naturgasdistributionsområder.

Først i det seneste årti har man for alvor set en stigning i forbruget af LNG, herunder særligt pga. import og senere eksport af LNG til/fra USA. I Europa er den samlede importkapacitet for flydende naturgas nok til at dække 43 % af den samlede gasefterspørgsel (2015). For Nordens vedkommende forventes det, at man de kommende år vil se et voksende marked for LNG inden for søfart og tung lastbiltransport.

Spørgers virksomhed omfatter dels opbevaring, transport og levering af LNG i såkaldte kryogene tanke, og til midlertidig, kortvarig opbevaring også i ISO tanke, dels såkaldt LNG bunkering. LNG bunkering er betegnelsen for levering af LNG som motorbrændstof til skibe.

Spørger tilbyder LNG bunkering i form af levering via lastbil, ”loading arm”, pram eller via tanke, som transporteres med lastbil, tog eller skib. Ved disse dispositioner behandles og leveres naturgas som en commodityvare – i modsætning til gas, der leveres gennem et gasdistributionsnet. Spørger påtænker at importere LNG til Danmark og udføre disse ydelser.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmålet skal besvares med et ”ja”.

Anmodningen om det bindende svar har til formål at opnå sikkerhed for, at spørger bliver afgiftspligtig efter mineralolieafgiftsloven og ikke efter naturgasafgiftsloven.

Spørger har fået en mundtlig tilkendegivelse fra Skattestyrelsen om, at der i Skattestyrelsen allerede eksisterer en uskreven praksis for, at LNG omfattes af mineralolieafgiftsloven. Eftersom lovgivningen imidlertid er uklar på dette punkt, og fordi en mundtlig tilkendegivelse fra Skattestyrelsen ikke er retssikkerhedsmæssigt holdbar, søger spørger nu om bindende svar på spørgsmålet.

1. Retsgrundlaget

1.1 Cirkulationsdirektivet 2008/118

Under cirkulationsdirektivets præambel fremgår følgende vedrørende formålet med og baggrunden for direktivet:

”(2) Det er nødvendigt, at betingelserne for at pålægge punktafgifter på varer, der er omfattet af direktiv 92/12/EØF, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«, forbliver harmoniserede for at sikre, at det indre marked fungerer.

(...)

(17) Det bør være muligt at sende punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet under punktafgiftssuspension, inden de overgår til forbrug. En sådan varebevægelse bør være tilladt fra et afgiftsoplag til forskellige bestemmelsessteder, navnlig et andet afgiftsoplag, men også til steder svarende til formålene med dette direktiv.

(18) Punktafgiftspligtige varers bevægelser under afgiftssuspension bør også være tilladt fra det sted, hvor varerne indføres, til deres bestemmelsessteder, og der bør derfor fastsættes bestemmelse om status for den person, der har tilladelse til at sende, men ikke til at oplægge varerne fra dette indførselssted.

(...)

(25) Medlemsstaterne bør kunne indføre en særlig ordning for punktafgiftspligtige varers bevægelser under afgiftssuspension, som udelukkende finder sted på deres eget område, eller indgå bilaterale aftaler med andre medlemsstater for at opnå forenkling. ”

Direktivets anvendelsesområde fremgår af direktivets artikel 1, stk. 1, litra a:

”I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

- a) energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv 2003/96/EF ”

Derudover er begrebet ”afgiftssuspensionsordning” defineret i direktivets artikel 4, nr. 7:

” en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en toldsuspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet ”

1.2 *Energibeskatningsdirektivet 2003/96/EF*

Om formålet med energibeskatningsdirektivet fremgår af præambelens nr. 1-3, at man af hensyn til at sikre et velfungerende indre marked, har anset det for nødvendigt og hensigtsmæssigt at indføre fælles regler for de fleste energiprodukter, herunder naturgas. Endvidere fremgår følgende af præambelen:

”(22) Energiprodukter skal generelt være underlagt fællesskabsregler, når de anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.

(...)

(23) Af hensyn til eksisterende internationale forpligtelser og for at fastholde EF-selskabernes konkurrenceevne bør energiprodukter til luft- og søfart, bortset fra ikke-erhvervsmæssige private formål, fortsat være fritaget, samtidig med at medlemsstaterne bør kunne begrænse sådanne fritagelser. ”

Energibeskatningsdirektivet fastlægger således regler, herunder minimumsafgiftssatser, for en lang række energiprodukter. Det afgiftspligtige område omfattet af direktivet fremgår af artikel 1 og 2:

”Artikel 1

Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.

Artikel 2

1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

a) ...

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

(...)

3. Energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes produkter, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof, eller som tilsætnings- eller fyldstof i motorbrændstof, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof.

Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes ethvert andet kulbrintebrændstof, bortset fra tørv, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende energiprodukt.

(...)

5. Henvisningerne i dette direktiv til koder i den kombinerede nomenklatur er til Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6. august 2001 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (7).

I overensstemmelse med proceduren i artikel 27 træffes der en gang om året beslutning om ajourføring af koderne i den kombinerede nomenklatur for de varer, der er omhandlet i dette direktiv. Beslutningen må ikke medføre nogen ændringer af de minimumsafgiftssatser, der finder anvendelse i henhold til dette direktiv, eller føre til, at der tilføjes eller fjernes energiprodukter og elektricitet fra listen. ”

Det fremgår af den gældende nomenklatur, at flydende naturgas tariferes under KN-kode 2711 11 00 00, se nedenfor, hvormed LNG utvivlsomt omfattes af Energibeskatningsdirektivets artikel 2.

1.3 Mineralolieafgiftsloven

Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1 og 2, at der skal betales afgift af en lang række gas- og olieprodukter samt andre kulbrintebrændstoffer, jf. lovbekendtgørelse nr. 1118 af 26. september 2014:

”§ 1. Der betales afgift af mineralolieprodukter m.v. I perioden 2010-2014 er satserne for de enkelte år som anført i bilag 2. For 2015 udgør afgiften for følgende mineralolieprodukter m.v.:

1) Gas- og dieselolie, der anvendes som motorbrændstof, 299,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 297,9 øre pr. liter ved 15 °C.

2) Anden gas- og dieselolie, 262,3 øre pr. liter ved dagtemperatur og 260,8 øre pr. liter ved 15 °C.

3) Let dieselolie (svovlindhold højst 0,05 pct.), 288,1 øre pr. liter ved dagtemperatur og 286,4 øre pr. liter ved 15 °C.

4) Svovlfattig dieselolie (svovlindhold højst 0,005 pct.), 267,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 265,8 øre pr. liter ved 15 °C.

5) Svovlfri dieselolie (svovlindhold højst 0,001 pct.), 267,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 265,8 øre pr. liter ved 15 °C.

6) Svovlfri dieselolie med 6,8 pct. biobrændstoffer (svovlindhold højst 0,001 pct.), 266,0 øre pr. liter ved dagtemperatur og 264,5 øre pr. liter ved 15 °C.

7) Fuelolie, 297,3 øre pr. kg.

8) Fyringstjære, 267,6 øre pr. kg.

9) Petroleum, der anvendes som motorbrændstof, 299,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 297,9 øre pr. liter ved 15 °C.

10) Anden petroleum, 262,3 øre pr. liter ved dagtemperatur og 260,8 øre pr. liter ved 15 °C.

11) Blyholdig benzin (blyindhold over 0,013 g pr. liter), 495,9 øre pr. liter ved dagtemperatur og 491,7 øre pr. liter ved 15 °C.

12) Blyfri benzin (blyindhold højst 0,013 g pr. liter), 420,9 øre pr. liter ved dagtemperatur og 417,4 øre pr. liter ved 15 °C.

13) Blyfri benzin med 4,8 pct. biobrændstoffer (blyindhold højst 0,013 g pr. liter), 413,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 410,4 øre pr. liter ved 15 °C.

14) Autogas i form af LPG, 181,4 øre pr. liter.

15) Anden flaskegas i form af LPG, der anvendes som motorbrændstof, 333,5 øre pr. kg.

16) Anden flaskegas i form af LPG og gas, bortset fra LPG, der fremkommer ved raffinering af mineralsk olie i form af raffinaderigas, 336,4 øre pr. kg.

17) Karburatorvæske, 469,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 465,5 øre pr. kg ved 15 °C.

18) Smøreolie og lign. under pos. 27.10, dog undtaget 27.10.19.85 og offsetprocesolier, der er omfattet af 27.10.19.99, 34.03.19, 34.03.99 og 38.19 i EU's Kombinerede Nomenklatur, 262,3 øre pr. liter ved dagtemperatur og 260,8 øre pr. liter ved 15 °C.

Stk. 2. Af andre kulbrintebrændstoffer, undtagen tørv og afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, i lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og i § 1 i lov om afgift af naturgas og bygas, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende brændsel til opvarmning. Af andre varer end de afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, i lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og i § 1 i lov om afgift af naturgas og bygas, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende motorbrændstof...

Afgiftspligtens indtræden følger af lovens § 2:

”§ 2. Der betales afgift her i landet ved varernes overgang til forbrug, hvorved forstås,

- 1) når varer forlader afgiftssuspensionsordningen,
- 2) ved modtagelsen, når varer fra andre EU-lande erhverves af virksomheder eller personer, der ikke er berettiget til at oplægge varerne uden afgiftsberigtigelse,
- 3) når der fremstilles varer uden for afgiftssuspensionsordningen, eller
- 4) når varer indføres her i landet fra steder uden for EU, jf. § 13, medmindre de pågældende varer umiddelbart efter indførslen henføres under afgiftssuspensionsordningen.

Stk. 2. Varer anses tillige for overgået til forbrug her i landet ved uregelmæssige transaktioner med de pågældende varer efter stk. 1, nr. 1 og nr. 3 og 4, jf. § 31.

Stk. 3. Varer, der under afgiftssuspensionsordningen transporteres fra et afgiftsoplag, anses for overgået til forbrug her i landet på tidspunktet for modtagelsen af varerne, når varetransporten sker til

- 1) en registreret varemodtager efter § 4, stk. 2,
- 2) en modtager, der er fritaget for afgift af varer efter § 9, stk. 1, nr. 4 eller 5, eller
- 3) et direkte leveringssted her i landet, som den her i landet autoriserede oplagshaver efter § 3 eller den her i landet registrerede varemodtager efter § 4, stk. 2, har godkendt og udpeget over for told- og skatteforvaltningen.”

Endvidere fremgår regler om registreringspligt og -ret af lovens § 3:

”§ 3. En autoriseret oplagshaver er en virksomhed eller person, der som led i udøvelsen af sit erhverv har fået autorisation til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende varer under afgiftssuspensionsordningen i et afgiftsoplag, jf. § 5, stk. 1.

Stk. 2. Virksomheder, der udvinder eller fremstiller varer, skal autoriseres som oplagshaver hos told- og skatteforvaltningen.

Stk. 3. Andre virksomheder, der afsætter, oplagrer eller forbruger afgiftspligtige varer, kan autoriseres som oplagshaver hos told- og skatteforvaltningen, når virksomheden til opbevaring af afgiftspligtige varer råder over lagerkapacitet på mindst 1.000 m³. Virksomheder, der afsætter afgiftspligtige varer omfattet af § 1, stk. 1, nr. 17 og 18, kan dog autoriseres som oplagshaver, når virksomheden har et årligt salg af de nævnte varer på mindst 100.000 l. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde fravige det i 1. pkt. anførte kapacitetskrav for virksomheder, der afsætter autogas til videresalg. Hvis flere virksomheder råder over samme lagerkapacitet, hæftes der forholdsmæssigt for afgift i forhold til virksomhedernes faktiske anvendelse af lagerkapaciteten. ”

2. Spørgers opfattelse og begrundelse

Afgiftspligten for et energiprodukt bestemmes på baggrund af den energiafgiftslov, der finder anvendelse for det pågældende energiprodukt. Det er i den enkelte energiafgiftslov fastlagt, hvilke energiprodukter, der kan anses for omfattet af energiafgiftslovens afgiftspligtige område.

Mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1 – ikke anvendelig

Mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1 oplister en lang række energiprodukter, som er omfattet af dens område. Blandt disse produkter er blandt andet LPG/flaskegas og diesel. Disse produkter er kendetegnet ved et meget højt energiindhold, der gør det anvendeligt som brændstof til tung transport, f.eks. som motorbrændstof til skibe. Derudover muliggør disse brændslers volumen, at de kan transporteres i ”bullets” og andre større beholdere og tanke. Det fremhæves, at dette ikke er muligt med almindelig, ikke-nedkølet og ikke-konverteret naturgas, som derimod kun kan transporteres gennem større gasdistributionsnet. LPG og diesel har derfor mange ligheder med LNG. Eftersom LNG dog ikke nævnes i § 1, stk. 1, vil LNG ikke kunne omfattes af denne bestemmelse.

Gasafgiftslovens § 1 – ikke anvendelig

Med hensyn til gasafgiftsloven, følger det af lovens § 1, stk. 1, 1. pkt., at det afgiftspligtige område omfatter naturgas og bygas. Ved lov nr. 555 af 2. juni 2014 er det afgiftspligtige område desuden som led i implementeringen af energibeskatningsdirektivet blevet udvidet til også at omfatte gas, som er baseret på biomasse.

Af bemærkningerne til lovforslaget nr. 211 af 6. april 1995 fremgår det, at loven har til hensigt at regulere ”naturgasselskaberne” og ”de offentligt ejede naturgassælgere” med henblik på at undgå, at disse selskaber inkasserer en skyggeafgift, som overvælttes på forbrugerne af naturgas. Det skal fremhæves, at der på tidspunktet for indførelsen af gasafgiftsloven ikke var nogen praktisk mulighed for at transportere naturgas i tanke eller beholdere, og at naturgas derfor ikke kunne leveres til forbrugere på anden måde end gennem et gasdistributionsnet. Selv hvis naturgas blev leveret som motorbrændstof, ville dette ske gennem et gasdistributionsnet.

Det er derfor nærliggende at læse lovforslaget således, at det er en grundlæggende forudsætning for loven, at levering af naturgas altid vil og skal ske gennem et gasdistributionsnet. Dette må anses for understreget ved, at loven alene omtaler naturgasselskaber og offentligt ejede naturgassælgere (som f.eks. ”Københavns og Frederiksberg kommuner og bygasværkerne”, jf. de specielle bemærkninger til §§ 3 og 4 i lovforslaget), idet disse begge er karakteriseret ved, at de driver virksomhed med levering af naturgas gennem gasdistributionsnet. Sådanne selskaber driver derimod ikke virksomhed med LNG, idet dette kræver en helt særlig ekspertise og højteknologi, og for øvrigt selv for sådanne aktører først er blevet praktisk muligt inden for de seneste år. For så vidt angår biogas strider afgiftspligten herfor i gasafgiftsloven ikke imod denne sammenhæng. Biogas leveres således fortrinsvis gennem gasnettet og tilsvarende ledningssystemer, men ikke i komprimeret form i tanke eller lignende.

Til yderligere støtte herfor skal det fremhæves, at det i gasafgiftslovens § 3, stk. 2 er specificeret, at de afgiftspligtige selskaber efter gasafgiftsloven afgrænses til de selskaber, som er omfattet af § 10 i naturgasforsyningsloven. Af forarbejderne til gasafgiftsloven fremgår desuden, at liberaliseringen af gasmarkedet ikke ændrer herpå, jf. de almindelige og specielle bemærkninger i lovforslaget nr. 50 af 11. oktober 2000 til lov nr. 1289 af 20. december 2000. Ved den senere lov nr. 462 af 9. juni 2004 blev bestemmelsen desuden præciseret. Formålet var at fastholde samspillet mellem registreringspligt efter gasafgiftsloven og bevillinger efter gasforsyningsloven, jf. lovforslaget nr. 210 af 31. marts 2004.

Værd at bemærke er det derudover, at Juridisk Vejledning under afsnit E. A. 4.4.5 oplister de virksomheder, der kan registreres efter gasafgiftsloven. Ingen af disse virksomheder eller deres aktiviteter kan anses for sammenlignelige med spørger eller spørgers dispositioner.

Gasafgiftsloven omfatter desuden bygas. Det må anses for ubestridt, at bygas altid vil blive leveret gennem gasdistributionsnet og aldrig i tanke eller i form af bunkering. Det synes nærliggende, at lovgiver med gasafgiftsloven har ønsket at samle sammenlignelige former for gasleverancer i den samme lov. Derfor bør den form, som gassen transporteres på, tillægges afgørende betydning for afgrænsningen af gasafgiftslovens afgiftspligtige område.

Derudover bør det bemærkes, at man tilsyneladende har fundet det nødvendigt at indføre en specifik bestemmelse for gas baseret på biomasse. I forlængelse heraf kan det endvidere bemærkes, at biogassen skal være anvendt til nærmere definerede anvendelser, for at omfattes af gasafgiftsloven, enten til opvarmning eller som motorbrændstof til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer på kraftvarmeverker. Er dette ikke tilfældet, vil biogassen, ifølge de specielle bemærkninger til § 2, nr. 2 i lovforslagets nr. 171 fra 2013, fremsat 26. marts 2014, skulle beskattes efter ”afgiftsreglerne for motorbrændstof i mineralolieafgiftsloven”. Dette taler for, at gasafgiftslovens afgiftspligtige område skal afgrænses snævert, og at det kræver indførelse af specifikke bestemmelser, hvis området skal udvides – herunder hvis loven skal omfatte naturgas leveret som commodityvare i tanke eller som bunkering, dvs. LNG.

Ingen betydning for afgiftssatsen

Desuden bemærkes, at selv hvis spørger skulle betale afgift af LNG efter gasafgiftsloven, ville afgiftssatsen skulle fastsættes svarende til satsen for gasolie og let dieselolie, idet der er tale om anvendelse som motorbrændstof, jf. gasafgiftslovens § 1, stk. 3 samt af de specielle bemærkninger til § 1 i lovforslaget nr. 211 af 6. april 1995. Resultatet med hensyn til, om LNG beskattes efter gasafgiftsloven eller mineralolieafgiftsloven, har således ingen betydning for størrelsen af afgiftssatsen. Der er således ingen risiko for statskassen ved at LNG bliver beskattet efter mineralolieafgiftsloven i stedet for efter gasafgiftsloven. I de påtænkte dispositioner vil afgiftspligten i øvrigt kun opstå, for så vidt angår eventuel manko, idet hensigten er at sælge LNG enten til bunkering eller til eksport via skibe.

Betydning for afgiftssuspension

Resultatet har derimod helt afgørende betydning for, om spørger vil kunne importere, oplægge og levere LNG efter reglerne om afgiftssuspension. I den gældende gasafgiftslov er der nemlig ingen hjemmel til levering af gas under afgiftssuspension.

Det skal i den forbindelse fremhæves, at LNG – flydende naturgas - tariferes under toldkoden 2711 11 00. Dermed er LNG et energiprodukt omfattet af det afgiftspligtige område for energibeskatningsdirektivet, jf. artikel 2, stk. 1, litra b. Energiprodukter omfattet af energibeskatningsdirektivet er desuden underlagt reglerne i cirkulationsdirektivet, jf. cirkulationsdirektivets artikel 1, stk. 1, litra a.

Det fremgår af energibeskatningsdirektivet, at harmonisering på området for energiprodukter, herunder udvidelsen af det afgiftspligtige område til også at omfatte blandt andet naturgas, er nødvendigt af hensyn til det indre marked, jf. præambelens nr. 1-3. Endvidere fremgår det af cirkulationsdirektivets præambel nr. 2, 17, 18 og 25, at medlemsstaterne er forpligtede til at sikre, at der eksisterer et system for afgiftssuspension af punktafgiftspligtige varer omfattet af direktivet. Eftersom spørger blandt andet påtænker LNG anvendt som motorbrændstof til skibe, er det desuden relevant at fremhæve, at der efter energibeskatningsdirektivets præambel nr. 22 er krav om, at det generelt sikres, at energiprodukter anvendt til motorbrændstof er underlagt fællesskabsregler.

Bestemmelsen i energibeskatningsdirektivets artikel 20 om at visse energiprodukter, herunder sådanne omfattet af KN kode 2711 11, ikke omfattes af cirkulationsdirektivets bestemmelser om kontrol og omsætningsbestemmelser, kan ikke føre til et andet resultat, idet bestemmelsen skal fortolkes indskrænkende og dermed ikke er en generel fritagelse for medlemsstaterne til at sikre afgiftssuspensionen.

Ved implementeringen af energibeskatningsdirektivet ved lov nr. 462 af 9. juni 2004 fremgår det af forarbejderne, at lovgiver har vurderet, at der ikke var behov for grundlæggende ændringer af energiafgiftslovene, idet Danmark allerede benyttede den harmoniserede struktur på de forskellige energiformer, jf. de almindelige bemærkninger til lovforslaget nr. 210 af 31. marts 2004. Det er endvidere fremhævet, at der ikke er fundet behov for ændring af reglerne om suspension mv., og at energibeskatningsdirektivet ikke har konsekvenser for naturgas og bygas i henseende til suspension. I Juridisk Vejledning afsnit E. A. 4.4.2 "Historik" er dog også gengivet, at man ikke har fundet behov for ændring af strukturen i gasafgiftsloven pga. energibeskatningsdirektivet.

Såfremt gasafgiftslovens afgiftspligtige område afgrænses til naturgas og bygas, der leveres gennem gasdistributionsnet, må lovgivers vurdering af, at der ikke var behov for en særlig bestemmelse om afgiftssuspension anses for korrekt, idet der etableredes generelle fritagelsesordninger for transport af gas fra transmissions- til distributionsselskaberne og videre til de centrale kraftvarmeværker, medens der for de decentrale kraftvarmeværker etableredes en tilsvarende ordning, hvorefter naturgasselskaberne kunne levere den del af gassen, som blev allokeret til elfremstillingen, uden afgift.

Anderledes forholder det sig imidlertid for naturgas, der leveres som en commodityvare i tanke og som transporteres over store afstande, f.eks. i form af bunkering. Det er ikke helt klart, om lovgiver har taget højde for, at LNG kunne blive en praktisk mulighed, og om lovgiver således har været opmærksom på, at levering mv. af naturgas som commodityvare kunne blive en realitet. I de almindelige bemærkninger til lovforslaget, i relation til bemærkningerne om energibeskatningsdirektivets udfyldningsregel, er der alene henvisning til naturgas og ikke til toldtarifferne i nomenklaturen (2711 11 for flydende naturgas hhv. 2711 21 for gasformig naturgas):

"Undtaget for mineralolieafgiftslovens udfyldningsbestemmelse er naturgas, varer henhørende under position 2713, 2714 og 2715 i EU's kombinerede nomenklatur og faste brændsler."

Dette taler for, at lovgiver har ment, at det afgiftspligtige område for gasafgiftsloven skulle fastlægges ud fra den almindelige forståelse af begrebet naturgas, og ikke ud fra toldkoderne og den dertil hørende toldtarifpraksis. En sådan fortolkning følger desuden også mere generelt af grundlæggende juridisk metode og retskildelære. Det skal derfor fremhæves, at LNG ikke er omfattet af den almindelige forståelse af, hvad der menes med naturgas, men at LNG derimod er sit helt eget, teknologisk særegne produkt.

Derudover skal det fremhæves, at de efterfølgende bemærkninger må læses således, at der er grund til, at toldkoderne for naturgas ikke er angivet. Årsagen er, at lovgiver – uanset at kendskabet til LNG formentlig har været begrænset – synes at have taget højde for, at udviklingen af energiprodukter kunne udfordre overensstemmelsen mellem energibeskatningsdirektivet og den danske energiafgiftslovgivning:

”For så vidt angår naturgas og faste brændsler er disse kun omfattet af gasafgiftsloven og kulafgiftsloven i det omfang, de er inkluderet i lovenes specifikation af det afgiftspligtige område. Dette skyldes, at der i gasafgiftsloven og kulafgiftsloven ikke findes særskilte udfyldningsbestemmelser, som sikrer, at der skal betales afgift af alle andre end de i gasafgiftsloven og kulafgiftsloven specificerede varegrupper.

(...)

Det kan ikke udelukkes, at der kan forekomme former for naturgas og faste brændsler, som ikke er inkluderet i de danske gas- og kulafgiftsloves specifikation af de afgiftspligtige områder, og som dermed ikke beskattes. (...) For at skabe overensstemmelse mellem det nye energibeskatningsdirektiv og den danske energiafgiftslovgivning foreslås en præcisering i mineralolieafgiftslovens udfyldningsbestemmelse, således at det tydeligt fremgår, at der skal betales afgift af alle andre end de i energiafgiftslovene specificerede energiprodukter, såfremt disse er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof...”

På den baggrund må det fastslås, at det er lovgivers intention, at nye former for energiprodukter, som f.eks. LNG, der ikke er direkte specificeret andetsteds i energiafgiftslovgivningen, vil skulle beskattes efter mineralolieafgiftslovens udfyldningsbestemmelse, jf. mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2. Ovenfor er det konkluderet, at LNG ikke er omfattet af andre bestemmelser i energiafgiftslovgivningen, hverken mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1 eller gasafgiftslovens § 1, og den korrekte hjemmel for beskatning af LNG må dermed være udfyldningsbestemmelsen i mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2.

At udfyldningsbestemmelsen bør anvendes på denne måde, synes desuden forudsat i Juridisk Vejledning, jf. afsnit E. A. 4.1.3.2 ”Energibeskatningens udfyldningsregel”.

LNG omfattes således af mineralolieafgiftslovens udfyldningsbestemmelse.

Desuden skal det bemærkes, at national lovgivning, der omfattes af et EU-harmoniseret område, vil skulle fortolkes EU-konformt, dvs. i overensstemmelse med EU-lovgivningen på det pågældende område. Det betyder, at den danske energiafgiftslovgivning må fortolkes således, at den giver mulighed for den afgiftssuspension, som er hjemlet i cirkulationsdirektivet og i energibeskatningsdirektivet – også i forhold til varer som LNG, eftersom dette energiprodukt er omfattet af direktiverne.

Selv hvis lovgiver ikke havde haft intentioner om at lade LNG omfattes af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, bør uklarheder i energiafgiftslovgivningen i lyset af Danmarks EU-retlige forpligtelser fortolkes på en sådan måde, at det bringer den danske lovgivning i overensstemmelse med EU-lovgivningen.

Hensynet i den forbindelse er at skabe de bedste betingelser for et velfungerende indre marked. I lyset af EU-Kommissionens studier og pressemeddelelser vedrørende LNG, må sikring af et indre marked for LNG anses for yderst relevant. EU-Kommissionen må derfor forventes at fortolke den danske lovgivning således, at det muliggør afgiftssuspension for LNG.

Spørgers høringssvar af 6. december 2019

Spørgsmålet skal besvares med et ja.

Det er helt væsentligt at slå fast, at klassificering af LNG ikke vil have en provenumæssig betydning for staten. Denne sag handler for spørger (og for andre virksomheder som ønsker at handle miljøvenligt brændstof) udelukkende om, at der ikke opsættes en reel grænsehandelshindring. Konsekvensen af et nej til spørgsmålet er, at operatørerne tvinges til at gå uden om Danmark og for eksempel oplagre LNG i Sverige eller Tyskland, som begge anerkender muligheden for afgiftsoplæg for LNG. Dette har ikke været hensigten bag reglerne at det kun er olieprodukter som kan handles under afgiftssuspension.

Endvidere har spørger nedenfor en række bemærkninger til, at Skattestyrelsen i forbindelse med høringen har indstillet, at der svares nej til spørgsmålet.

LNG er et afgiftsmæssigt harmoniseret energiprodukt

Det skal indledningsvist bemærkes, at vi er enige med Skattestyrelsen i, at LNG er et energiprodukt omfattet af energibeskatningsdirektivet (Dir. 2003/96/EF). LNG er derfor omfattet af området for de harmoniserede afgifter. Dette indebærer en forpligtelse for medlemsstaterne til at sikre, at produktet beskattes i overensstemmelse med direktivet, jf. energibeskatningsdirektivets artikel 1, ligesom reglerne om cirkulation af harmoniserede punktafgiftspligtige varer, jf. reglerne herom i Cirkulationsdirektivet 2008/118/EF, finder anvendelse.

Energibeskatningsdirektivet

Energibeskatningsdirektivet fastlægger den specifikke ordning, der gælder for beskatning af energiprodukter. Ud over de nærmere regler i artiklerne, eksisterer der i præamblen bemærkninger, som fastlægger direktivets overordnede formål:

”(1) Anvendelsesområdet for Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier og Rådets direktiv 92/82/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier er begrænset til mineralolier.

(2) Manglen på EF-bestemmelser om minimumsbeskatning af elektricitet og andre energiprodukter end mineralolier kan være til skade for et velfungerende indre marked.

(3) Et velfungerende indre marked og gennemførelsen af formålene med EF's øvrige politikker kræver, at der fastsættes minimumsafgiftssatser på EF-plan for de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul.

(4) Betydelige forskelle mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser vil kunne vise sig at modarbejde et velfungerende indre marked.

(5) Fastsættelse af passende EF-minimumsafgiftssatser for beskatning kan gøre det muligt at formindske de nuværende forskelle mellem de nationale afgiftssatser.

(...)

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

(23) Af hensyn til eksisterende internationale forpligtelser og for at fastholde EF-selskabernes konkurrenceevne bør energiprodukter til luft- og søfart, bortset fra ikke-erhvervsmæssige private formål, fortsat være fritaget, samtidig med at medlemsstaterne bør kunne begrænse sådanne fritagelser.

(24) Medlemsstaterne bør have mulighed for at indrømme visse andre fritagelser eller at anvende lavere afgiftssatser, når det ikke er til skade for et velfungerende indre marked eller medfører konkurrenceforvridning.”

Sammenfattende kan det konkluderes, at energibeskatningsdirektivet forpligter medlemsstaterne til at sikre den fri bevægelighed for energiprodukter omfattet af energibeskatningsdirektivet, og til at sikre

ationale regler om beskatning mv. ikke er til hinder for et velfungerende indre marked for disse energiprodukter.

Cirkulationsdirektivet

Forpligtelse for medlemsstaterne til indførelse af afgiftssuspension

Ved siden af energibeskatningsdirektivet fastlægger cirkulationsdirektivet (tidligere 92/12/EØF, nu 2008/118/EF) den generelle ordning for punktafgifter, jf. cirkulationsdirektivets artikel 1. Cirkulationsdirektivet gælder for varer omfattet af de harmoniserede afgifter, dvs. alkohol, tobak og energiprodukter, jf. samme artikel stk. 1, litra a - c. Energibeskatningsdirektivet berører ikke anvendelsen af cirkulationsdirektivet, jf. energibeskatningsdirektivets præambel 27.

Under de almindelige bestemmelser i cirkulationsdirektivets kapitel IV, afdeling 1, fastslås reglerne om punktafgiftspligtige varers bevægelse under punktafgiftssuspension. Det følger af denne afdelings første artikel (artikel 17), at punktafgiftspligtige varer skal kunne flyttes under en afgiftssuspensionsordning inden for Fællesskabets område, bl.a. når varen flyttes fra et afgiftsoplag til et andet afgiftsoplag eller en registreret modtager.

En forpligtelse for medlemsstaterne til at sikre, at punktafgiftspligtige energiprodukter kan føres under afgiftssuspension, følger desuden også af cirkulationsdirektivets præambel:

”(2) Det er nødvendigt, at betingelserne for at pålægge punktafgifter på varer, der er omfattet af direktiv 92/12/EØF, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«, forbliver harmoniserede for at sikre, at det indre marked fungerer.

(3) Det er relevant at angive, hvilke punktafgiftspligtige varer dette direktiv gælder for, og med henblik herpå henvise til (...) Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet.

(4) Punktafgiftspligtige varer kan pålægges andre indirekte afgifter, som tjener specifikke formål. I så fald bør medlemsstaterne dog for ikke at ødelægge virkningen af fællesskabsregler om indirekte afgifter overholde visse væsentlige elementer i disse regler.

(5) For at sikre fri bevægelighed bør beskatning af andre varer end afgiftspligtige varer ikke give anledning til formaliteter ved grænsepassage.

(...)

(10) Ordninger vedrørende opkrævning og godtgørelse af afgiften har indvirkning på det indre markeds funktion og bør derfor følge ikke-diskriminerende kriterier.

(...)

(12) Ud over de tilfælde af godtgørelse, der er omhandlet i dette direktiv, bør medlemsstaterne, såfremt formålet med dette direktiv tillader det, kunne godtgøre punktafgifter, som er betalt for punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug.

(13) Reglerne og betingelserne for leverancer, som er fritaget for punktafgift, bør forblive harmoniserede. For punktafgiftsfritagne leverancer til organisationer, der er beliggende i andre medlemsstater, bør der gøres brug af en fritagelsesattest.

(...)

(15) Eftersom der skal foretages kontrol i produktionsenheder og oplagssteder for at sikre, at den skyldige afgift bliver opkrævet, er det nødvendigt at bibeholde en oplagsprocedure, som er baseret på bevillinger fra de kompetente myndigheder, for at gøre det lettere at foretage en sådan kontrol.

(...)

(17) Det bør være muligt at sende punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet under punktafgiftssuspension, inden de overgår til forbrug. En sådan varebevægelse bør være tilladt fra et afgiftsoplag til forskellige bestemmelsessteder, navnlig et andet afgiftsoplag, men også til steder svarende til formålene med dette direktiv.

(18) Punktafgiftspligtige varers bevægelser under afgiftssuspension bør også være tilladt fra det sted, hvor varerne indføres, til deres bestemmelsessteder, og der bør derfor fastsættes bestemmelse om status for den person, der har tilladelse til at sende, men ikke til at oplægge varerne fra dette indførselssted. ”

Sammenfattende kan det konkluderes, at cirkulationsdirektivet forpligter medlemsstaterne til at muliggøre afgiftssuspension af varer omfattet af de harmoniserede afgifter. Formålet herved er at sikre den fri bevægelighed og et velfungerende indre marked for disse varer. En nægtelse af at implementere suspensionsordningen vil være sammenlignelig med en ulovlig grænsehindring. En sådan vil for eksempel være til stede, når det ikke er muligt for en hel branche at benytte en afgiftssuspensionsordning og i stedet må betale afgiften allerede, når de pågældende harmoniserede afgiftspligtige varer krydser grænsen til Danmark.

Implementering i andre EU-medlemslande

Til eksemplificering kan det bemærkes, at forpligtelsen til at sikre afgiftssuspension af LNG er implementeret i flere medlemslande. I Tyskland fremgår forpligtelsen f.eks. af Energiesteuergesetz §§ 27 og 44, 2b, og der er heri fastlagt hjemmel til licens for håndtering af LNG og altså de facto en anvendelse af en afgiftssuspensionsordning. I Sverige er der ligeledes mulighed for afgiftssuspension af LNG i form af en registrering som oplagshaver af LNG efter 4 kapitel 15 § i lov om skat på energi (LSE).

Cirkulationsdirektivets kontrol- og omsætningsbestemmelser

Cirkulationsdirektivet indeholder ud over de generelle regler om afgiftssuspension citeret ovenfor også nogle særlige kontrol- og omsætningsbestemmelser. Begrebet ”kontrol- og omsætningsbestemmelser” anvendes i energibeskatningsdirektivets artikel 20, stk. 1 og 2, men er ikke anvendt i den øvrige punktafgiftslovgivning. Spørgsmålet er derfor, hvad der forstås ved kontrol- og omsætningsbestemmelserne.

Dette behandles nærmere i det følgende.

Begrebet ”kontrol- og omsætningsbestemmelser” blev introduceret i forbindelse med udarbejdelsen af energibeskatningsdirektivet og ses første gang i forslaget til direktivet, nærmere bestemt artikel 17 i dokument KOM/97/0030 endelig udg. - CNS 97/0111. Artikel 17 blev til artikel 20 i det endeligt vedtagne direktiv, 2003/96/EF.

I det oprindelige forslag fremgik begrebet kun af artikel 17, stk. 1, litra d samt stk. 2, mens der i begyndelsen af artikel 17 henvises til afsnit II, III og IV i direktiv 92/12/EØF (det dagældende cirkulationsdirektiv):

”Artikel 17. 1. Kun nedenstående energiprodukter er omfattet af bestemmelserne i afsnit II, III og IV i direktiv 92/12/EØF (...) ”

I det første udkast henvises således ikke til cirkulationsdirektivet generelt, men derimod til specifikke dele af cirkulationsdirektivet. Artiklen blev efterfølgende ændret med en henvisning til ”kontrol- og omsætningsbestemmelserne i direktiv 2/12/EØF” i stedet for til afsnittene. Baggrunden for denne ændring fremgår ikke af de bagvedliggende dokumenter. Der kan dog ikke herske tvivl om, at man trods ændringen fortsat ønskede at henvise til bestemte regler og ikke til hele cirkulationsdirektivet som sådan. Selve suspensionsordningen er fastslået i direktivets kapitel II, og når man vælger en anden formulering af bestemmelsen i sidste ende, kan man naturligvis ikke slutte tilbage og fastslå af der gælder en tilsvarende undtagelse. Det ville i øvrigt heller ikke give mening at undtage kapitel II, når en række af medlemsstaternes forpligtelser i forbindelse med suspensionsordningen er fastlagt i kapitel I, nærmere bestemt i artikel 4.

Begrebet blev indført i den endelige udgave af energibeskatningsdirektivet i dets artikel 20, stk. 2:

”2. Hvis en medlemsstat finder, at andre energiprodukter end dem, der er omhandlet i stk. 1, er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, motorbrændstof eller på anden måde giver anledning til svig, unddragelse eller misbrug, underretter den straks Kommissionen. Denne bestemmelse gælder også for elektricitet. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden en måned. Der skal derefter efter proceduren i artikel 27, stk. 2, tages stilling til, om de pågældende produkter skal underlægges bestemmelserne om kontrol og omsætning i direktiv 92/12/EØF.”

Medlemsstaterne er således forpligtede og berettigede til at underrette Kommissionen om energiprodukter ud over dem nævnt i artikel 20, stk. 1, som bør omfattes af kontrol- og omsætningsbestemmelserne.

Et eksempel på en sådan underretning fremgår af Kommissionens gennemførelsesafgørelse 2011/545/EU af 16. september 2011. Her havde Nederlandene i medfør af artikel 20, stk. 2 underrettet Kommissionen om, at tilsætningsstoffer henhørende under KN-kode 3811 blev tilføjet til kontrol- og omsætningsbestemmelserne i direktiv 2008/118/EF (cirkulationsdirektivet). Baggrunden var, at det ellers ville kunne give anledning til afgiftsunddragelse, -undgåelse eller -misbrug. Kommissionen godkendte anmodningen, og ved Kommissionens efterfølgende gennemførelsesbeslutning 2012/209/EU blev produkterne underlagt ”kontrol- og bevægelsesbestemmelserne”.

Gennemførelsen medførte som bekendt ikke en forpligtelse til, at medlemsstaterne skal etablere afgiftsoplagsordninger for de pågældende produkter. Disse blev blot indlemmet i de produkter, som skal anvende EMCS-systemet ved bevægelse fra en medlemsstat til en anden. Og det er derfor dette, om EMCS-systemet skal benyttes eller ej, som reguleres af artikel 20. Forpligtelsen til at oprette eller ikke oprette et system for afgiftsoplag følger derfor ikke af hvorvidt et produkt omfattes af artikel 20, men derimod udelukkende af, om produktet er omfattet af energibeskatningsdirektivet og dermed cirkulationsdirektivet eller ej.

Det er i den forbindelse værd at bemærke, at adgangen til at anvende cirkulationsdirektivets kontrol- og omsætnings-/bevægelsesbestemmelserne ikke baserer sig på hensynet til, at den fri bevægelighed og et velfungerende indre marked skal sikres for de pågældende varer. Som beskrevet under punkt 3.1 udgør dette hensyn ellers det grundlæggende og primære hensyn bag cirkulationsdirektivet og afgiftssuspensionsordningen. Det ses derimod både af ordlyden af artikel 20, stk. 2 og af begrundelsen i den nævnte afgørelse, at adgangen til at anvende kontrol- og omsætnings-/bevægelsesbestemmelserne baserer sig på hensynet til, om der for de pågældende varer er særlig risiko for afgiftsunddragelse, dvs. et kontrolhensyn. Det samme hensyn følger også af artikel 20, stk. 3, jf. betegnelsen ”kontrolforanstaltninger”.

Dette var også hensynet bag den oprindelige liste over energiprodukter, som omfattes af EMCS systemet. Af logiske grunde er kontrolbehovet ikke til stede for naturgas, der transporteres gennem natur-

gasnettet. Og lovgiver havde på daværende tidspunkt ingen grund til at tro, at naturgas kunne blive transporteret på anden måde, for eksempel i lastbil eller på skib.

Henset til cirkulationsdirektivets formål og EU-reglers formål generelt – fri bevægelighed - må et kontrol-hensyn anses for underordnet. Regler vedrørende kontrol- og bevægelsesbestemmelserne, f.eks. Energi-beskatningsdirektivets artikel 20, stk. 1, kan derfor ikke udgøre en hjemmel for, at de overordnede principper og formål fraviges. Forpligtelsen til at sikre afgiftssuspension af punktafgiftspligtige varer kan derfor ikke berøres af bestemmelser i energibeskatningsdirektivet, som baserer sig på et underordnet kontrollensyn.

At flydende naturgas (LNG) ikke fremgår af listen i artikel 20, stk. 1, kan derfor ikke medføre, at forpligtelsen til at sikre afgiftssuspension og fri bevægelighed for LNG bortfalder.

Det gentages derfor, at begrebet kontrol- og bevægelsesbestemmelserne af den grund nødvendigvis må henvise til andre regler end til reglerne om afgiftssuspension og cirkulationsdirektivet generelt, nemlig til regler, som baserer sig på et kontrollensyn.

Reglerne i cirkulationsdirektivet vedrørende EMCS (Excise Movement and Control System), nærmere bestemt artikel 21-25 vedrørende brug af det elektroniske administrative dokument, baserer sig på et sådant kontrollensyn. Dette ses ved, at det er Kommissionens opgave at vedtage foranstaltninger for at fastlægge struktur for og indhold af de meddelelser, der skal udveksles i overensstemmelse med artikel 21-25, jf. cirkulationsdirektivets artikel 29, stk. 1. Kommissionens forordning nr.

684/2009 af 24. juli 2009 om gennemførelse af Rådets direktiv 2008/118/EF for så vidt angår edb-procedurer for punktafgiftspligtige varers bevægelser under punktafgiftssuspension udgør en sådan foranstaltning. Kontrollensynet fremgår eksplicit af præamblen til denne forordning. Det bemærkes desuden, at denne forordning senere ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2018/550 af 6. april 2018 er blevet opdateret for så vidt angår de energiprodukter, der omfattes af edb-procedurene (EMCS). Ved denne gennemførelsesforordning henvises eksplicit til Energibeskatningsdirektivets artikel 20, stk. 1 for de produkter, som fremover omfattes af EMCS.

Ovenstående betyder derfor, at artikel 20, stk. 1 alene indebærer, at LNG ikke er omfattet af forpligtelsen til at anvende EMCS. Danmark er således – uanset Energibeskatningsdirektivets artikel 20, stk. 1 – forpligtet til at muliggøre afgiftssuspension af LNG.

Dansk ret

Reglerne om afgiftssuspensionssystemet beskrevet ovenfor er ikke direkte anvendelige i dansk ret. Det er derfor nødvendigt, at medlemsstaterne sørger for korrekt implementering i dansk ret.

Det må forudsættes, at lovgiver har sørget for at opfylde denne forpligtelse til at implementere reglerne, så Danmark opfylder reglerne i Cirkulationsdirektivet og Energibeskatningsdirektivet. Den danske regulering af afgifter af energiprodukter skal derfor fortolkes på en sådan måde, at EU-direktiverne kan anses for implementeret og til at have fået virkning i Danmark i overensstemmelse med deres formål; såkaldt EU-konform fortolkning.

Det kan konstateres, at der ikke er nogen hjemmel til afgiftssuspension i den danske gasafgiftslov, jf. desuden de tidligere bemærkninger. Forpligtelsen til at muliggøre afgiftssuspension af naturgas, herunder flydende naturgas (LNG), er således enten ikke implementeret eller også skal den findes i en af de andre danske afgiftslove.

Eftersom der skal anlægges en EU-konform fortolkning, må svaret være sidstnævnte mulighed. Som anført i anmodningen om bindende svar er den eneste reelle mulighed, at forpligtelsen til at muliggøre afgifts-suspension af flydende naturgas (LNG) er implementeret gennem den generelle udfyldningsregel i mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2. Kun denne fortolkning af dansk ret giver grundlag for at fastslå, at der er sket korrekt implementering af EU-direktiverne. Hvis LNG derimod skulle være omfattet af gasafgiftsloven, ville hjemlen til afgiftssuspension af LNG mangle i dansk ret. Dette er tilfældet uanset, at CO₂-afgiftsloven anvender samme begreb om naturgas som gasafgiftsloven. Også CO₂-afgiftsloven skal fortolkes i overensstemmelse med de harmoniserede regler om punktafgifter. Den EU-konforme fortolkning må således indebære, at LNG er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2.

I modsat fald fortolker Skattestyrelsen de nationale regler på en måde, der for det første er direkte i strid med bestemmelserne i cirkulationsdirektivet, for det andet opsætter en reel grænsehandelshindring, og for det tredje hindrer eksistensen af et velfungerende indre marked. Konsekvensen er, at operatørerne tvinges til at gå uden om Danmark og for eksempel oplagre LNG i Sverige eller Tyskland, som begge anerkender muligheden for afgiftsoplag for LNG. Dette har næppe været hensigten bag reglerne.

Spørger fastholder derfor, at spørgsmålet skal besvares med ja.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Det ønskes bekræftet, at LNG er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2 (udfyldningsbestemmelsen).

Begrundelse

Med besvarelsen af spørgsmålet skal det afklares, hvorvidt LNG er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2 som en afgiftspligtig vare.

Skattestyrelsen er enig med spørger i, at LNG er en afgiftspligtig vare efter denne bestemmelse i mineralolieafgiftsloven, medmindre LNG er omfattet af gasafgiftsloven som naturgas.

Det følger således af bestemmelsen i mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, at LNG som kulbrintebrændstof er omfattet af mineralolieafgiftsloven som en afgiftspligtig vare, medmindre LNG er en vare, der er nævnt i gasafgiftslovens § 1, stk. 1, som en gasafgiftspligtig vare.

Det fremgår af gasafgiftslovens § 1, stk. 1, at naturgas er en gasafgiftspligtig vare.

LNG er omfattet af KN-kode 2711 11 00 i forhold til de KN-koder, som finder anvendelse i energibeskatningsdirektivet. Disse KN-koder er indeholdt i Kommissionens forordning (EF) nr. 2031 af 6. august 2001 om ændring af bilag 1 til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif.

Det fremgår af energibeskatningsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b, at direktivet omfatter varer under nævnte forordnings KN-kode 2711.

Det fremgår af nævnte forordning, at KN-kode 2711 er opdelt således:

2711	Jordoliegas og andre gasformige carbonhydrider
	– I flydende tilstand
2711 11 00	– – Naturgas
(...)	– I gasformig tilstand:

Varekoden for LNG fremgår dels af det afgiftspligtige vareområde i energibeskatningsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b) og dels under udtrykket naturgas i energibeskatningsdirektivets bilag 1, tabel 1-3 om direktivets minimumsafgiftssatser.

Det er således formålet med energibeskatningsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b og bilag 1 at sikre, at naturgas, uanset om det forekommer i gasformig tilstand eller i flydende tilstand (LNG), bliver beskattet som naturgas i medlemslandene i overensstemmelse med direktivets regler.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at begrebet ”naturgas” i gasafgiftslovens § 1, stk. 1 skal anses for også at omfatte den flydende tilstandsform (LNG), da tilstandsformen og den dertil hørende varekode er omfattet af energibeskatningsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b og direktivets bilag 1 som naturgas, ligesom der hverken i gasafgiftslovens § 1, stk. 1 eller i forarbejderne dertil fremgår en negativ afgrænsning af hvilken tilstandsform af naturgas, der er omfattet af begrebet ”naturgas” i gasafgiftslovens § 1, stk. 1.

Spørger mener, at Danmark uanset energibeskatningsdirektivets artikel 20, stk. 1 efter EU-retten er forpligtet til at muliggøre afgiftssuspension af LNG. Spørger mener, at denne forpligtelse må føre til, at LNG er en afgiftspligtig vare efter mineralolieafgiftsloven.

Hertil bemærkes, at cirkulationsdirektivets afgiftssuspensionsordning er gennemført i sammenhæng med EMCS (Excise Movement and Control System) for varebevægelser mellem medlemsstaterne. Det fremgår af cirkulationsdirektivets artikel 21, stk. 1, at bevægelser af punktafgiftspligtige varer anses kun for at finde sted under en afgiftssuspensionsordning, hvis de foregår på grundlag af et elektronisk administrativt dokument, dvs. at de skal være omfattet af EMCS.

I energibeskatningsdirektivets artikel 20, stk. 1 er der endvidere givet en udtømmende liste over de energiprodukter, som er omfattet af kontrol- og omsætningsbestemmelserne i cirkulationsdirektivet, og som dermed kan være omfattet af EMCS. Det fremgår af direktivets artikel 20, stk. 1, litra d, at KN-kode 2711 11, som omfatter LNG, er undtaget fra listen. Dette indebærer efter Skattestyrelsens opfattelse, at LNG, ikke kan omfattes af EMCS/afgiftssuspensionsordningen efter cirkulationsdirektivet.

Spørger anfører, at forpligtelsen til at sikre afgiftssuspension af LNG er implementeret i flere medlemslande. Spørger nævner, at i Tyskland fremgår forpligtelsen f.eks. af Energiesteuergesetz §§ 27 og 44, 2b, hvor der er heri fastlagt hjemmel til licens for håndtering af LNG og altså de facto en anvendelse af en afgiftssuspensionsordning.

Spørger har henvist til følgende bestemmelser i den tyske Energiesteuergesetz (understregningerne er Skattestyrelsens):

”§ 27 Steuerbefreiung, Schiff- und Luftfahrt

(1) Energieerzeugnisse der Unterpositionen 2707 99 99, 2710 19 43 bis 2710 19 99, 2710 20 11 bis 2710 20 39 und andere Schweröle der Unterposition 2710 20 90 der Kombinierten Nomenklatur dürfen steuerfrei verwendet werden in Wasserfahrzeugen

1. für die Schifffahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt,

2. bei der Instandhaltung von Wasserfahrzeugen nach Nummer 1 und

3. bei der Herstellung von Wasserfahrzeugen.

Dies gilt für Energieerzeugnisse der Unterpositionen 2710 19 43 bis 2710 19 48 und der Unterpositionen 2710 20 11 bis 2710 20 19 der Kombinierten Nomenklatur nur, wenn sie ordnungsgemäß gekennzeichnet sind.

(2) Flugbenzin der Unterposition 2710 12 31 der Kombinierten Nomenklatur, dessen Researchoktanzahl den Wert von 100 nicht unterschreitet, und Flugturbinenkraftstoff der Unterposition 2710 19 21 der Kombinierten Nomenklatur dürfen steuerfrei verwendet werden in Luftfahrzeugen

1. für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt,
2. bei der Instandhaltung von Luftfahrzeugen nach Nummer 1 sowie
3. bei der Entwicklung und Herstellung von Luftfahrzeugen.

(3) Die in Absatz 2 genannten Energieerzeugnisse dürfen steuerfrei verwendet werden in für Luftfahrzeuge bestimmten Triebwerken und Motoren bei deren Entwicklung und Herstellung.

(...)

§ 44 Steuerbefreiung, Erlaubnis, Zweckwidrigkeit

(1) Verfahren der Steuerbefreiung sind die steuerfreie Verwendung und im Fall des Absatzes 2b auch die steuerfreie Verteilung von Erdgas.

(...)

(2b) Verflüssigtes Erdgas darf steuerfrei zu den in § 27 Absatz 1 Satz 1 genannten Zwecken verwendet oder abgegeben werden.

(...)”

Det er Skattestyrelsens opfattelse af de nævnte bestemmelser, at der er afgiftsfritagelse for LNG til de omfattede skibe.

Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at afgiftsfritagelse ikke er det samme som afgiftssuspension. Afgiftssuspension gælder indtil afgiftspligten eller undtagelserne, herunder fritagelser, til afgiftspligten for varen indtræder, hvilket sker ved varens overgang til forbrug. Det er først på dette tidspunkt - ved varens overgang til forbrug -, at den almindelige afgiftspligt eller undtagelserne til denne pligt indtræder. Der er således forskel på afgiftsfritagelse og afgiftssuspension.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at spørger ikke har dokumenteret, at LNG er omfattet af afgiftssuspension efter den tyske energibeskatningslov.

Spørger har desuden henvist til, at der i Sverige er mulighed for de facto afgiftssuspension af LNG i form af en registrering som oplagshaver af LNG efter § 15 i kapitel 4 i lov om skat på energi (LSE).

Det fremgår i den forbindelse af § 15 samt af de med denne § 15 sammenhængende § 3 a i kapitel 1, § 3 i kapitel 2 og § 3 og § 12, nr. 1 i kapitel 4 (understregningerne er Skattestyrelsens):

” 1 kap. Lagens tillämpningsområde m.m.

(...)

3 a § I enlighet med vad som särskilt anges i denna lag tillämpas vissa förfaranderegler för energiprodukter enligt följande KN-nr

1. KN-nr 1507-1518, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,
2. KN-nr 2707 10, 2707 20, 2707 30 och 2707 50,
3. KN-nr 2710 11-2710 19 69,
4. KN-nr 2711, dock inte KN-nr 2711 11, 2711 21 och 2711 29,
5. KN-nr 2901 10,
6. KN-nr 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 och 2902 44,
7. KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,
8. KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00, samt
9. KN-nr 3824 90 99, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.

I fråga om produkter enligt KN-nr 2710 11 21, 2710 11 25 och 2710 19 29 gäller första stycket endast vid yrkesmässiga bulktransporter.

(...)

2 kap. Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen

(...)

3 § Energiskatt och koldioxidskatt ska betalas även för andra energiprodukter än sådana som avses i 1 §, om en sådan produkt är avsedd att förbrukas, säljs eller förbrukas som

1. bränsle för uppvärmning,

2. motorbränsle,

3. tillsats till motorbränsle, eller

4. medel för att öka motorbränslets volym.

Skatt ska i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 1 §.

(...)

4 kap. Skattskyldighet m.m.

(...)

Övriga bränslen

12 § Skattskyldig för energiskatt för råttallolja samt för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränslen enligt 2 kap. 1 § första stycket 5 och 6, andra bränslen enligt 3 § än sådana som avses i 1 kap. 3 a §, bränslen enligt 4 § samt vad gäller svavelskatt även bränslen enligt 3 kap. 1 § 1 är den som

1. godkänts som lagerhållare enligt 15 §, (...)

15 § Som lagerhållare får godkännas den som avser att

1. utvinna, tillverka eller bearbeta bränsle, eller

2. i större omfattning

a) hålla bränsle i lager, eller

b) återförsälja eller förbruka gasformiga kolväten,

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som lagerhållare.

Godkännande av lagerhållare skall återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller om lagerhållaren begär det. Ett beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet. ”

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at § 15 i kapitel 4 i lov om skat på energi (LSE) vedrører, hvem der er omfattet af registreringspligt (”skattskyldighed”), og når bestemmelsen sammenholdes med § 3 a, nr. 4 i kapitel 1, er KN-kode 27 11 11, dvs. LNG, ikke omfattet af registreringspligten (”skattskyldighed”) i § 15 i kapitel 4.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at spørger ikke har dokumenteret, at LNG er omfattet af afgiftssuspension efter den svenske energibeskatningslov.

For så vidt angår det af spørger anførte om, at Danmark efter EU-retten er forpligtet til at muliggøre afgiftssuspension af LNG, er det sammenfattende Skattestyrelsens opfattelse, at LNG tværtimod er udelukket fra afgiftssuspensionen efter energibeskatningsdirektivets artikel 20, stk. 1, litra d sammenholdt med cirkulationsdirektivets artikel 21, stk. 1, og at det af spørger anførte ikke bør tillægges betydning i forhold til besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt LNG er en afgiftspligtig vare efter enten mineralolieafgiftsloven eller gasafgiftsloven.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet besvares med ”nej”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Mineralolieafgiftsloven

”§ 1. Der betales afgift af mineralolieprodukter m.v. I perioden 2010-2014 er satserne for de enkelte år som anført i bilag 2. For 2015 udgør afgiften for følgende mineralolieprodukter m.v.:

1) Gas- og dieselolie, der anvendes som motorbrændstof, 299,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 297,9 øre pr. liter ved 15 °C.

2) Anden gas- og dieselolie, 195,5 øre pr. liter ved dagtemperatur og 194,3 øre pr. liter ved 15 °C.

3) Let dieselolie (svovlindhold højst 0,05 pct.), 288,1 øre pr. liter ved dagtemperatur og 286,4 øre pr. liter ved 15 °C.

- 4) Svovlfattig dieselolie (svovlindhold højst 0,005 pct.), 267,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 265,8 øre pr. liter ved 15 °C.
- 5) Svovlfri dieselolie (svovlindhold højst 0,001 pct.), 267,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 265,8 øre pr. liter ved 15 °C.
- 6) Svovlfri dieselolie med 6,8 pct. biobrændstoffer (svovlindhold højst 0,001 pct.), 266,0 øre pr. liter ved dagtemperatur og 264,5 øre pr. liter ved 15 °C.
- 7) Fuelolie, 221,5 øre pr. kg.
- 8) Fyringstjære, 199,4 øre pr. kg.
- 9) Petroleum, der anvendes som motorbrændstof, 299,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 297,9 øre pr. liter ved 15 °C.
- 10) Anden petroleum, 195,5 øre pr. liter ved dagtemperatur og 194,3 øre pr. liter ved 15 °C.
- 11) Blyholdig benzin (blyindhold over 0,013 g pr. liter), 495,9 øre pr. liter ved dagtemperatur og 491,7 øre pr. liter ved 15 °C.
- 12) Blyfri benzin (blyindhold højst 0,013 g pr. liter), 420,9 øre pr. liter ved dagtemperatur og 417,4 øre pr. liter ved 15 °C.
- 13) Blyfri benzin med 4,8 pct. biobrændstoffer (blyindhold højst 0,013 g pr. liter), 413,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 410,4 øre pr. liter ved 15 °C.
- 14) Autogas i form af LPG, 181,4 øre pr. liter.
- 15) Anden flaskegas i form af LPG, der anvendes som motorbrændstof, 333,5 øre pr. kg.
- 16) Anden flaskegas i form af LPG og gas, bortset fra LPG, der fremkommer ved raffinering af mineralsk olie i form af raffinaderigas, 250,7 øre pr. kg.
- 17) Karburatorvæske, 469,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 465,5 øre pr. kg ved 15 °C.
- 18) Smøreolie og lign. under pos. 27.10, dog undtaget 27.10.19.85 og offsetprocesolier, der er omfattet af 27.10.19.99, 34.03.19, 34.03.99 og 38.19 i EU's Kombinerede Nomenklatur, 195,5 øre pr. liter ved dagtemperatur og 194,3 øre pr. liter ved 15 °C.
- 19) Bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg, anvendes som brændsel til opvarmning eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraft-varme-værker, 54,5 kr./GJ eller 195,5 øre pr. liter.
- 20) Metanol under position 2905 11 00 i EU's Kombinerede Nomenklatur, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg, anvendes som brændsel til opvarmning eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraft-varme-værker, 54,5 kr./GJ eller 86,0 øre pr. liter.

Stk. 2. Af andre kulbrintebrændstoffer og varer under position 3824 90 99 i EU's Kombinerede Nomenklatur, undtagen tørv og afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, i lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og i § 1 i lov om afgift af naturgas og bygas m.v., der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende brændsel til opvarmning. Af andre varer end de afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, i lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og i § 1 i lov om afgift af naturgas og bygas m.v., der

er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende motorbrændstof. Af varer, der anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende fyringsolier.

(...)”

Gasafgiftsloven

”§ 1. Der betales afgift til statskassen af naturgas og bygas, der forbruges her i landet. (...)”

Energibeskatningsdirektivet (Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet)

”Art. 1. Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.

Art. 2. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:—(...)

b) varer under KN-kode (...) 2704-2715

(...)

Stk. 5. Henvisningerne i dette direktiv til koder i den kombinerede nomenklatur er til Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6. august 2001 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif.

I overensstemmelse med proceduren i artikel 27 træffes der en gang om året beslutning om ajourføring af koderne i den kombinerede nomenklatur for de varer, der er omhandlet i dette direktiv. Beslutningen må ikke medføre nogen ændringer af de minimumsafgiftssatser, der finder anvendelse i henhold til dette direktiv, eller føre til, at der tilføjes eller fjernes energiprodukter og elektricitet fra listen.

(...)

Art. 20. Kun nedenstående energiprodukter er omfattet af kontrol- og omsætningsbestemmelserne i direktiv 92/12/EØF:

(...)

d) varer under KN-kode 2711 (undtagen 2711 11, 2711 21 og 2711 29)

(...)

Stk. 2. Hvis en medlemsstat finder, at andre energiprodukter end dem, der er omhandlet i stk. 1, er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, motorbrændstof eller på anden måde giver anledning til svig, unddragelse eller misbrug, underretter den straks Kommissionen. Denne bestemmelse gælder også for elektricitet. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden en måned. Der skal derefter efter proceduren i artikel 27, stk. 2, tages stilling til, om de pågældende produkter skal underlægges bestemmelserne om kontrol og omsætning i direktiv 92/12/EØF. (...)

BILAG I

Tabel A - Minimumsafgiftssatser for motorbrændstoffer

	1. januar	1. januar
	2004	2010
Blyholdig benzin	421	421
(i EUR pr. 1.000 l)		
KN-koder 2710 11 31, 2710 11 51 og 2710 11 59		
Blyfri benzin	359	359
(i EUR pr. 1.000 l)		
KN-koder 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 og 2710 11 49		
Diesel (i EUR pr. 1.000 l)	302	330
KN-koder 2710 19 41- 2710 19 49		
Petroleum	302	330
(i EUR pr. 1.000 l)		
KN-koder 2710 19 21 og 2710 19 25		
LPG (i EUR pr. 1.000 kg)	125	125
KN-koder 2711 12 11- 2711 19 00		
Naturgas	2,6	2,6
(i EUR pr. gigajoule)		
KN-koder 2711 11 00 og 2711 21 00		

Tabel B - Minimumsafgiftssatser for motorbrændstoffer, der anvendes til de i artikel 8, stk. 2, omhandlede formål

Diesel (i EUR pr. 1.000 l)	21
KN-koder 2710 19 41-2710 19 49	
Petroleum (i EUR pr. 1.000 l)	21
KN-koder 2710 19 21 og 2710 19 25	
LPG (i EUR pr. 1.000 kg)	41
KN-koder 2711 12 11-2711 19 00	
Naturgas (i EUR pr. gigajoule)	0,3
KN-koder 2711 11 00 og 2711 21 00	

Tabel C - Minimumsafgiftssatser for brændsel til opvarmning og elektricitet

	Erhvervsmæssigt	Ikke-erhvervsmæssigt
	forbrug	forbrug
Gasolie	21	21
(i EUR pr. 1.000 l)		
KN-koder 2710 19 41-		

2710 19 49		
Svær brændselsolie	15	15
(i EUR pr. 1.000 l)		
KN-koder 2710 19 61-		
2710 19 69		
Petroleum	0	0
(i EUR pr. 1.000 l)		
KN-koder 2710 19 21 og		
2710 19 25		
LPG (i EUR pr. 1.000 kg)	0	0
KN-koder 2711 12 11-		
2711 19 00		
Naturgas	0,15	0,3
(i EUR pr. gigajoule)		
KN-koder 2711 11 00 og		
2711 21 00		
Kul og koks	0,15	0,3
(i EUR pr. gigajoule)		
KN-koder 2701, 2702		
og 2704		
Elektricitet	0,5	1,0
(i EUR pr. MWh)		
KN-kode 2716		

”

Det bemærkes, at visse KN-koder i energibeskatningsdirektivet er ændret ved Kommissionens gennemførelsesafgørelse (EU) 2018/552 af 6. april 2018 om ajourføring af henvisningerne i Rådets direktiv 2003/96/EF til den kombinerede nomenklaturens koder for visse produkter, jf. direktivets artikel 2, stk. 5 og artikel 27. Disse ændringer vedrører ikke KN kode 2711.

Kommissionens forordning (EF) nr. 2031 af 6. august 2001 om ændring af bilag 1 til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif

”

2711	Jordoliegas og andre gasformige carbonhydrider
	– I flydende tilstand
2711 11 00	– – Naturgas
(...)	– I gasformig tilstand:
2711 21 00	– – Naturgas

”

Cirkulationsdirektivet (Rådets direktiv af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (2008/118) som ændret ved Rdir 2010/12 og Rdir 2013/61):

”Kap. I. Almindelige bestemmelser

Art. 1

Stk. 1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

a) energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv 2003/96/EF

(...)

Art. 4

I dette direktiv og gennemførelsesbestemmelserne hertil forstås ved:

(...)

7) »afgiftssuspensionsordning«: en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en toldsuspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet

(...)

Kap. II. Forfald, godtgørelse og fritagelse

Afdeling 1. Tid og sted for punktafgiftens forfald

Art. 7

Stk. 1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

Stk. 2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:—a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt (...)

Kap. IV. Punktafgiftspligtige varers bevægelser under punktafgiftssuspension

(...)

Afdeling 2. Procedure, der skal følges ved punktafgiftspligtige varers bevægelser under punktafgiftssuspension

Art. 21

Stk. 1. Bevægelser af punktafgiftspligtige varer anses kun for at finde sted under en afgiftssuspensionsordning, hvis de foregår på grundlag af et elektronisk administrativt dokument, jf. stk. 2 og 3.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 sender afsenderen et udkast til det elektroniske administrative dokument til de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten via det edb-system, der er nævnt i artikel 1 i beslutning nr. 1152/2003/EF, i det følgende benævnt »edb-systemet«.

Stk. 3. De kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten foretager en elektronisk kontrol af dataene i udkastet til det elektroniske administrative dokument.

Hvis dataene ikke er gyldige, underrettes afsenderen straks.

Hvis dataene er gyldige, tildeler de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten dokumentet en unik administrativ referencekode og meddeler afsenderen den.

(...)”

Forarbejder til lov nr. 462 af 9. juni 2004

Ved lov nr. 462 af 9. juni 2004 gennemførtes energibeskatningsdirektivet i dansk lovgivning. Uddrag af bemærkningerne til lovforslaget vedrørende loven:

”1. Indledning

Med dette lovforslag foreslår Regeringen, at Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (energibeskatningsdirektivet) gennemføres i dansk lov.

Den 27. oktober 2003 vedtog EU’s Ministerråd direktiv 2003/96/EF om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (energibeskatningsdirektivet). Direktivet trådte i kraft den 31. oktober 2003 ved offentliggørelse i EF-tidende L 283.

Efter direktivets artikel 28 skal medlemsstaterne anvende direktivets bestemmelser fra den 1. januar 2004.

(...)

2. Lovforslagets indhold

2.1. Gennemførelse af energibeskatningsdirektivet

Siden 1. januar 1993 har reglerne for afgift af mineralolieprodukter været underlagt EU-regulering i form af direktiv 92/12/EF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om omsætning heraf samt om kontrol hermed, direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier og direktiv 92/82/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier. Energibeskatningsdirektivet afløser direktiv 92/81/EØF og direktiv 92/82/EØF. De øvrige afgiftslove for energiprodukter, hvilket vil sige naturgasafgiftsloven, kulafgiftsloven, elafgiftsloven, og kuldioxidafgiftsloven (CO₂-afgiftsloven), var frem til 1. januar 2004 ikke omfattet af harmoniseringen. CO₂-afgiften har med Kommissionens samtykke dog været medregnet i minimumsafgifterne for mineralolieprodukter i dansk ret.

Energibeskatningsdirektivet udvider harmoniseringsbestræbelserne på energiafgiftsområdet til at omfatte de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul. Direktivet fastlægger for det første en fælles struktur for blandt andet forfaldstidspunktet og omfanget af afgiftspligten, herunder fritagelser m.v. For det andet fastlægger direktivet de minimumssatser, som medlemsstaterne mindst skal benytte i de nationale bestemmelser om de pågældende energiafgifter. Direktivet fastholder som udgangspunkt den gældende struktur for mineralolieprodukter og udvider denne til også at gælde de øvrige energiformer. Dog foretages der også enkelte generelle ændringer i forhold til de gældende direktiver, og der indføres i en vis udstrækning særregler for den enkelte energiform.

Danmark benytter allerede den harmoniserede struktur på de øvrige energiformer. Derfor skal der ikke foretages grundlæggende ændringer af energiafgiftslovene som følge af energibeskatningsdirektivet. (...)”