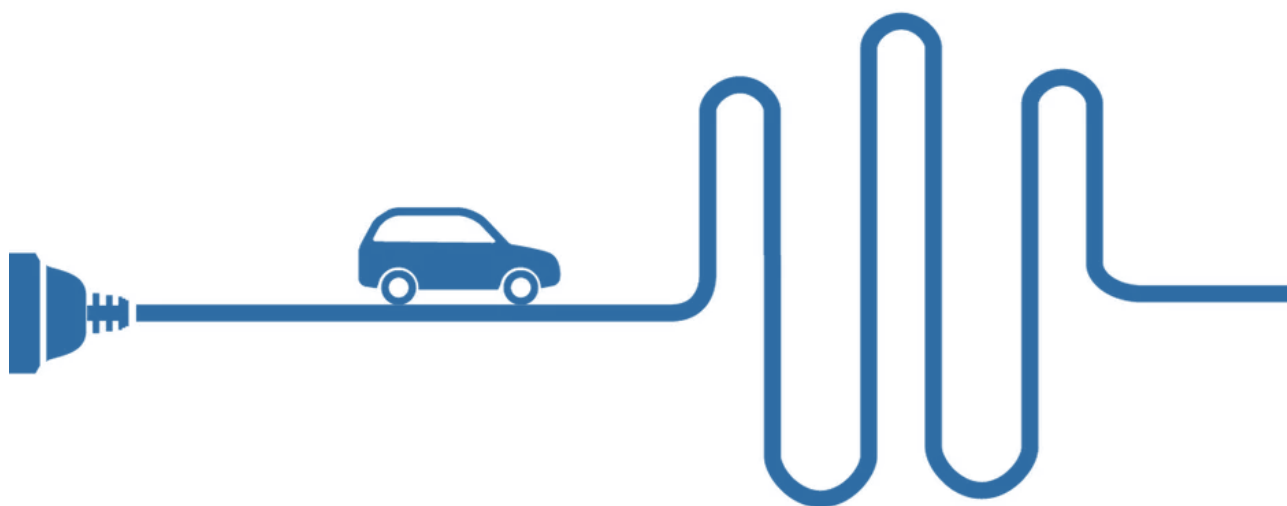


PUNKTAFGIFTER

Godtgørelsesmulighederne for elektricitet forbrugt i ladestandere



Mai Dam Andersen
Juridisk Specialeafhandling – Aalborg Universitet

1. Titelblad

Uddannelsessted	: Det Humanistiske og Samfundsvidenskabelige Fakultet Aalborg Universitet
Uddannelse	: Erhvervsøkonomi-jura Cand.merc.(jur.)
Dansk titel	: Godtgørelsesmulighederne for elektricitet forbrugt i ladestandere
Engelsk titel	: The possibilities of reimbursement for electricity used in EV chargers
Fagmodul	: Specialeafhandling / Kandidatspeciale (30 ECTS)
Fagområde	: Punktafgifter
Forfatter	: Mai Dam Andersen Studienummer: 20183726
Vejleder	: Charlotte Sørensen
Anslag	: 138.061 uden fodnoter
Normalsider	: 57,5 normalsider
Afleveringsdato	: 17. maj 2023

2. Abstract

The purpose of this master's thesis, titled "The Possibilities of Reimbursement for Electricity Used in EV Chargers," is to conduct an analysis based on the legal dogmatic method regarding the rules governing reimbursement for electrical taxes when using electricity for charging an electric car.

The analysis is based on the Danish Electricity Tax Act and the Danish "Ændringsloven," which establish the possibilities for reimbursement. According to the applicable law, the general rule is that all electricity used in Denmark must be subject to taxation in accordance with Directive 2003/96/EC. However, there are certain situations listed in the law where reimbursement is possible, including electricity used in EV chargers. These reimbursement regulations can be found in § 11 of the Danish Electricity Tax Act and in temporary special regulation § 21 of the Danish "Ændringsloven."

At this stage of the legal analysis, there are two possibilities for companies to seek reimbursement for the electricity used in EV chargers. The Danish Electricity Tax Act dates back to 1977, and although it has undergone legislative changes over time, companies still face challenges when interpreting and applying the reimbursement rules.

The legal analysis will therefore employ the legal dogmatic method to investigate the "normal" requirements that companies must fulfill if they wish to seek reimbursement under the ordinary rules of § 11 of the Danish Electricity Tax Act. One of the requirements to be interpreted is the consumption criterion. This criterion led to a tax directive from the Danish Tax Agency, in which they specified and expanded the consumption criterion to clarify that electricity used in EV chargers is considered consumed during the charging process and not during driving. The Danish Tax Agency specified that this specific consumption criterion should only be applied to § 21 of the "Ændringsloven" and cannot be transferred to other legislation.

Following the analysis of the requirements for § 11 of the Danish Electricity Tax Act, the master's thesis will then proceed to investigate the requirements for reimbursement in the "Ændringsloven." There are both written requirements that appear in the wording of the regulation and requirements that have been introduced due to case law.

The master thesis concludes that there are two possible regulations that allow companies to seek reimbursement for the electricity used in EV chargers when charging an electric car. This is the regulation in the “Ændringslov” § 21 and the regulation in the Danish Electricity Tax Act.

If the companies meet the requirement of the regulation, their reimbursement is justified. The regulation in “Ændringsloven” have an expiration date in 2031, when the temporary special regulation in the 'Ændringsloven' will expire. Furthermore, in 2031, there will be a prohibition on reimbursement for this activity according to the Danish Electricity Tax Act, and the possibility for reimbursement in § 11 will be unavailable.

3. Indholdsfortegnelse

1.	TITELBLAD	1-1
2.	ABSTRACT.....	2-2
4.	INDLEDNING	4-5
4.1.	AFGRÆNSNING	4-7
5.	METODE	5-8
5.1.	DEN RETSDOGMATISKE METODE	5-8
5.2.	DE JURIDISKE RETSKILDER OG DERES BETYDNING	5-11
5.3.	FORTOLKNINGSMETODER	5-14
5.4.	SPECIALETS OPBYGNING	5-17
6.	PUNKTAFGIFTER OG EU'S BETYDNING FOR DEM	6-19
6.1.	PUNKTAFGIFTER GENERELT	6-19
6.2.	EU-HARMONISEREDE PUNKTAFGIFTER	6-20
6.3.	ENERGIBESKATNINGSDIREKTIVET	6-23
6.3.1.	<i>Afgiftsfratagelser og godtgørelser</i>	<i>6-24</i>
6.4.	CIRKULATIONS-DIREKTIVET.....	6-25
6.4.1.	<i>Suspensionsordningen og virksomheders registrering som følge heraf</i>	<i>6-26</i>
6.4.2.	<i>Afgiftspligtens indtrædelse og forfald.....</i>	<i>6-28</i>
6.4.3.	<i>Afgiftsgodtgørelser som følge af cirkulationsdirektivet.....</i>	<i>6-29</i>
7.	LOVBEKENDTGØRELSE NR. 1321 AF DEN 26. AUGUST 2020 OM AFGIFT AF ELEKTRICITET	7-32
7.1.	LOVMÆSSIG UDVIKLING	7-32
7.2.	ELAFGIFTSLOVENS STRUKTUR OG INTRODUKTION TIL GODTGØRELSESBESTEMMELSERNE	7-33
7.2.1.	<i>Godtgørelsesordningens begreb og formål</i>	<i>7-33</i>
7.2.2.	<i>Elafgiftslovens struktur.....</i>	<i>7-35</i>
7.2.3.	<i>Forbrugskriteriet.....</i>	<i>7-37</i>
7.2.4.	<i>Momsregistrering.....</i>	<i>7-40</i>
8.	GENERELT OM GODTGØRELSE FOR ELAFGIFT VED OPLADNING AF ELBILER	8-41
8.1.	ELAFGIFTSLOVENS REGLER OM GODTGØRELSE OG FRITAGELSE	8-41
8.1.1.	<i>Elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra b.....</i>	<i>8-41</i>
8.1.2.	<i>Elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c.....</i>	<i>8-43</i>
8.1.3.	<i>Elafgiftslovens § 11, stk. 1 - Den reelle forbruger af elektriciteten i ladestanderen</i>	<i>8-44</i>
8.1.4.	<i>§ 11, stk. 5 og § 11 c, stk. 1</i>	<i>8-46</i>
8.2.	LOV NR. 1353 AF 21. DECEMBER 2012 - ÆNDRINGSLOVEN	8-48
8.2.1.	<i>Ladestandere og hurtigladere.....</i>	<i>8-51</i>
8.2.2.	<i>For egen regning og risiko</i>	<i>8-53</i>
8.2.3.	<i>Tilknytningen til momsloven</i>	<i>8-55</i>
8.2.4.	<i>Dokumentationskravet.....</i>	<i>8-57</i>
8.2.5.	<i>Ændringslovens samspil med EU's Indre marked.....</i>	<i>8-58</i>
8.2.6.	<i>Opsamling af muligheden for godtgørelse som følge af ændringsloven.....</i>	<i>8-59</i>
9.	UDVIKLINGEN SOM FØLGE AF ÆNDRINGSLOVEN.....	9-61
9.1.	FORBRUGERKRITERIET I ÆNDRINGSLOVEN.....	9-61
9.2.	MULIGHED FOR GODTGØRELSE EFTER SÆRORDNINGENS UDLØB	9-64
10.	KONKLUSION.....	10-66
11.	LITTERATURFORTEGNELSE.....	11-69
12.	BILAG.....	12-75

4. Indledning

Første gang i 1993 hører man i Danmark for alvor til miljøpolitikken, da skattereformen for første gang opfordrer til en væsentlig forøgelse af miljøskatterne. Formålet med dette udspil var at nedsætte personskatterne ved at øge afgifterne på de produkter og ydelser, som er omfattet af miljøpolitikken, som derved kompenserede for de manglende indtægter i statskassen.¹ Dette vil udover at lette trykket på personskatterne også hjælpe mod målet om nedsættelse af miljøforureningen. I daglig tale bliver miljøskatterne omtalt som enten miljøafgifterne eller 'de grønne afgifter, og alle tre betegnelser bliver brugt ækvivalent både i politiske debatter og lovgivningsarbejdet.²

De grønne afgifter er et foretrukket politiske redskab, da afgifterne har flerdobbelte formål. De fungerer både som indtægtskilde for staten, som finansieringskilde for omlægning af de personlige skatter og som et styringsinstrument i blandt andet miljøpolitikken.³ Dette gøres ved at man placere afgiften så tæt på forureningskilden som muligt, hvorfor det så bliver forurenere der skal betale.⁴ Den adfærdsregulerende del af punktafgifter som beskatningsform fungerer fordi, at afgifterne hviler på det faktiske forbrug, hvorved forbrugeren, der undlader at bruge en afgifts belagt vare, formår for at spare i skat, bevidst eller ubevidst at støtte afgiftsformålet.

En del af afgiftslovene indenfor miljøafgifterne omhandler forbruget og produktionen af energi. Lovene omfatter kul, olie, naturgas og elektricitet, men dækker også over energi anvendt som motorbrændstof (mineralolieprodukter), der samlet går under betegnelsen energiafgifterne.⁵ Formålet med energiafgiftens fremkommen og udvikling er at påvirke forbrugere, om end det er virksomheder eller husholdninger til at spare på energiforbruget og derved mindske belastningen på miljøet.

Selvom formodningen er, at staten pålægger grønne afgifter der, hvor man ønsker en adfærdsændring, kan redskabet også benyttes omvendt, hvor staten giver mulighed for godtgørelse, fritagelse eller tilbagebetaling af de forbrugte afgifter. Godtgørelse, fritagelse og tilbagebetaling er

¹ Hemmingsen, Kjeld og Rasmussen, Erling A og Hemmingsen, Mette "Grønne Afgifter", side 10

² Hemmingsen, Kjeld og Rasmussen, Erling A og Hemmingsen, Mette "Grønne Afgifter", side 12

³ Hemmingsen, Kjeld og Rasmussen, Erling A og Hemmingsen, Mette "Grønne Afgifter", side 7

⁴ Skatteministeriet "Grønne afgifter – sætter pris på miljøet", side 16

⁵ Skatteministeriet, Afsnit 10: Moms, lønsumsafgift og miljøafgifter

hovedsagelig til for et konkurrencehensyn, hvorved vi i Danmark ikke vil udsætte de danske virksomhederne for en konkurrenceforvridning i forhold til virksomhederne i resten verden, hvorfor man som virksomhed kan have mulighed for godtgørelse af en afgiftsbelastning, sådan at priserne forbliver konkurrencedygtige.⁶ Godtgørelse benyttes også til at fremme adfærdsreguleringen, hvorved man gør en grøn mulighed mere attraktiv for virksomheden at investere i. Denne type godtgørelse ser man blandt andet ved særordningen om godtgørelse for elbiler.

Indenfor de senere år har elbiler fremtonet i bybilledet. Dette kommer som følge af, at politikerne, medierne og bilproducenterne har fokus på elbilerne og udviklingen af dem. Der er ingen tvivl om, at benzin som brændstof er fortid, og fremdrift af elektricitet er fremtiden for at mindske belastningen på miljøet. Denne udvikling bekræftes også af Den Europæiske Union ("EU"), som ved 'Fit for 55'-lovgivningspakken blandt andet fokuserer på elbiler, som redskab til at nedbringe nettodrivhusgasemissioner med mindst 55 procent senest i 2030. Dette gøres ved, at man fra 2035 og frem ikke længere må markedsføre køretøjer som ikke er nulemissionskøretøjer, og transportsektoren derved kan blive karbonneutral.⁷ Nulemissionskøretøjet er kendetegnet ved, at den ikke udleder luftforurening og carbondioxid udslip ved drift, hvorfor køretøjet i nutidens verden kun udelukkende bruger brint eller elektricitet som drivmiddel.⁸

I Danmark fremgår denne tendens også, hvorved regeringen Mette Frederiksen I (Danmark regering fra 2019-2022) udtalte sig om en ny aftale med ambitionen om 1 mio. grønne biler i 2030 for at kunne opnå regeringens klimamålsætning. Med denne aftale ændres den metode, hvorpå registreringsafgiften betales, således at de nu baseres på bilens værdi og CO₂-udledning. Derved håber regeringen på at påvirke forbrugerne til at vælge en grønnere bil, ved at gøre muligheden mere attraktiv.⁹ Allerede tilbage i 2012 blev der vedtaget lov nr. 1352 af 21. december 2012 om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer ("ændringsloven"),¹⁰ som indeholder godtgørelsesmuligheden for elektricitet forbrugt i ladestandere, som havde til formål, at hjælpe den ønskede påvirkning af forbrugerne.

⁶ Hemmingsen, Kjeld og Rasmussen, Erling A og Hemmingsen, Mette "Grønne Afgifter", side 38

⁷ Europa-Parlamentet, EU's forbud mod salg fra 2035 af nye benzin- og dieslbiler forklaret og Det Europæiske Råd, Infografik – Fit for 55: Hvorfor EU skærper Co₂-emissionsnormerne for biler og varevogne

⁸ Lovforslag nr. 203

⁹ Regeringen, Massiv CO₂-reduktion og ambition om 1 mio. Grønne biler i 2030

¹⁰ Ændringsloven

Den specielle fremgangsmåde, hvorpå ændringsloven er indført, har ledt til specialets undren, hvorfor det er relevante at få fastlagt, hvordan ændringsloven spiller sammen med lovbekendtgørelse nr. 1321 af den 26. august 2020 om afgift af elektricitet ("elafgiftsloven"), når man som virksomhed søger om godtgørelse for elektriciteten forbrugt ved ladning af elbiler. På baggrund af ovennævnte lyder specialets problemformulering derfor som følger:

Hvad er muligheden for godtgørelse for elafgift ved opladning af elbiler?

4.1. Afgrænsning

Specialet er udarbejdet som følge af afslutningen af erhvervsjurakandidatuddannelsen (cand.merc.(jur.)) i perioden 1. februar 2021 til 23. juni 2023. Specialet er afleveret og afsluttet den 17. maj 2023, hvorfor relevant materiale fremkommet efter dette tidspunkt ikke er behandlet.

Efterfølgende afgrænsninger vil blive bemærket under de relevante emner.

5. Metode

I specialet behandles bestemmelserne om godtgørelse for elafgift i elafgiftsloven og ændringsloven. Formålet med specialet er at beskrive og afdække mulighederne for godtgørelse af elafgift ved opladning af elbiler, samt hvilke udfordringer ændringslovens specielle indførelse i dansk ret har medført. De næste afsnit vil redegøre for specialets metodevalg. Hensigten med en gennemgang af metoden er at beskrive, hvordan problemformuleringen vil blive besvaret og hvilke metoder, fortolkningsmetoder og retskilder, der anvendes igennem specialet.

5.1. Den retsdogmatiske metode

I forbindelse med udarbejdelsen af specialet og besvarelsen af problemformuleringen vil den retsdogmatiske metode blive anvendt. Herved vil gældende retsregler (de lege lata) blive beskrevet og analyseret ved hjælp af anvendelsen af juridiske retskilder.¹¹ Formålet med metoden er, at man ved hjælp af analysen af retskilder vil belyse en ny viden om gældende ret og derved beskrive, analysere, undersøge og systematisere reglerne og retskilderne for retstilstanden på et givet område.¹² Metoden anvendes således ikke til at løse konkrete problemstillinger, men til, som skrevet, at beskrive retstilstanden, reglerne på retsområdet samt eventuelle undtagelser, hensyn og principper.¹³

Indenfor den retsdogmatiske metode finder man praktikerens og teoretikeren, som hver arbejder med en juridisk vurdering,¹⁴ dog med forskellige virke. Praktikerens arbejder med de reelle problemer, hvor der findes et hensyn til forholdets natur, og ved en eventuelt tvivl om en regels udstrækning, har praktikerens pligt til at fremlægge en beslutning eller løsning. I hverdagen finder man praktikerens som eksempelvis en domstol, som ikke kan undlade at afgøre en sag på grund af deres afgørelsespligt, fordi der er tvivl om regels anvendelsesområde som påvirker den konkrete tvist. Teoretikerens kan eksempelvis arbejde med samme regels anvendelsesområde, men modsat praktikerens må teoretikerens forholde sig med en vis usikkerhed til retspraksis og lovregler, og kan derfor vælge at komme med en uklar løsning.¹⁵

¹¹ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 70

¹² Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 211 og Ewald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelæren", side 207

¹³ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 223

¹⁴ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 52

¹⁵ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 305

Teoretikeren og praktikerens kan ved hjælp af den retsdogmatiske metode drage nytte af hinanden, eftersom teoretikeren ved at analysere, beskrive og systematisere retsregler for eventuelt at finde eller fastlægge de gældende regler og principper vil have undersøgt og måske endda belyst en konkret tvist, som kan hjælpe praktikerens frem til en beslutning.¹⁶ Dette kaldes også samarbejdet mellem retsvidenskab og retspraksis. Den hjælp retsvidenskaben yder til retsanvendende myndigheder, eksempelvis domstolene, til en bredere forståelse og systematisering af domsafgørelser, sådan at retsvidenskaben harmonerer med det gældende retspraksis, ender ud i at udgøre det vigtigste retsteoretiske materiale sammenholdt med loven og lovens forarbejder.¹⁷

Som nævnt tidligere er en gren af den retsdogmatiske metode at systematisere gældende ret. Dette gøres ved at placere retspraksis inden for hoved- og undergrupper i retssystemet for derefter at fremdrage og analysere de skrevne hensyn og finde den systematiske sammenhæng mellem det givne retspraksis for slutteligt at konkretisere hensynene og retsbegreberne. Denne systematisering er til for at skabe et overblik over retssystemet ved inddeling af retskilderne i grupper.¹⁸ Ret skilder vil nærmere blive belyst i afsnit 5.2.

Når den retsdogmatiske metode benyttes i dette speciale til at beskrive og analysere gældende ret, er metoden karakteriseret ved, at speciales analyser, så vidt muligt, friholdes fra subjektive vurdering og meninger, sådan at besvarelsen ender ud i den mest objektiv mulige vurdering, som indeholder en saglig beskrivelse af retskildematerialet. Da den retsdogmatiske metode indeholder en fortolkningsdel, er det ikke muligt at være absolut objektiv i sin vurdering af et retsområde. Man har for at fremme objektivitet, fremsat fortolkningsprincipper, sådan at en fremstilling som denne ender så objektiv og saglig som muligt.¹⁹ Fortolkningsprincipperne vil blive beskrevet i afsnit 5.3.

I nogle fremstillinger sondres der mellem den juridiske metode og den retsdogmatisk metode. Den juridiske metode arbejder med anvendelse af konkrete regler i et praktisk perspektiv.²⁰ Der er ingen direkte beskrivelse af, hvad den juridiske metode dækker over, dog vil en generel opfattelse være at metode beskrives som at dække et hændelsesforløb (også kaldet et faktum), en regel som knytter sig

¹⁶ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 212

¹⁷ Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelæren", side 214

¹⁸ Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelæren", side 226-227

¹⁹ Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelæren", side 215-216

²⁰ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 195

til faktummet (det kan både være en skreven eller uskreven retsnorm) som sammenholdt bevirker til en løsning på problemet.²¹ I praksis vil man traditionelt formode, at det er ved fortolkning af retskilderne opnås retlig subsumtion, som slutteligt ender ud en retlig løsning på et konkret problem. De retskilder, der fortolkes kan være alt fra love, retspraksis, retssædvane og forholdets natur og flere til. De nævnte retskilder har eksisteret helt tilbage fra Romerriget i samme eller lignende udstrækning, men selve begrebet retskilde er først fra nyere tid.²² I praksis er der en form for tradition når man taler om metoden til fortolkning af retskilderne, idet en regel ofte er bakket op, af mange års retspraksis og teori. Dette medvirker til, at borgerne i retssystemet kan være sikker på, at en sag med samme faktum og jus vil få samme udfald uanset hvilken dommer eller instans, der står for bedømmelsen. Derved har borgerne mulighed for at forudsige sin retsposition.²³

Selvom forklarelsen af den juridiske metode, kan få læseren til at tro, at det følger en logisk deduktiv følgeslutning,²⁴ er det særlige ved metoden, at denne er analogisk. Der findes ikke et krav ved juridisk metode, at konklusionen på det retlige problem er logisk, blot at den ikke er selvmodsigende. Den analogiske metode betyder at der et sammenhold mellem jus og faktum, som slutteligt ender ud til det retlige skøn. Der sker en samspil mellem faktum og jus, hvor den ene bestemmer den anden og klarlægger, hvilke informationer der er relevante i forhold til enten faktum eller regel. Derfor er det endegyldigt, når man benytter den juridiske metode, at man for at kunne fremføre en korrekt løsning, har forståelse for retsområdets begreber og retsregler.²⁵

Metodevalget er truffet ud hensynet til specialets undren. Problemformuleringen har til hensigt at belyse de forskellige punktafgiftspligtige problemstillinger, som følger af den midlertidige mulighed for godtgørelse af elektricitet forbrugt i elbiler.

²¹ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 200

²² Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 202

²³ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 204

²⁴ En logisk slutningsform hvor slutningen anses for ufejlbarlig

²⁵ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 209

5.2. De juridiske retskilder og deres betydning

Retskilder er den samlede betegnelse over det datamateriale, der undersøges indenfor retsdogmatikken og den juridiske metode.²⁶ Retskilder kan bidrage med yderligere viden til en problemstilling og opfattes som informationskilder der vedrører retssystemet. Retskildelæren er læren om, hvordan retskildernes indhold, prioriteringer og virkning skal systematiseres.²⁷ Der er mange forskellige holdninger om, hvorvidt man kan dele retskilder op i en prioriteringsrækkefølge eller et hierarki, dog er det sikkert, at nogle retskilder har forrang grundet lex superior-princippet.²⁸ Retskilder kan generelt blive delt op i to kategorier; reguleringer og praksis, og det er også i den rækkefølge forrangen findes. Under kategorien ”reguleringer” finder man primærretten og den bindende sekundærret. Primærretten vil blandt andet indeholde TEU, TEUF, grundloven, folkeretlige traktater med flere. Den bindende sekundærret indeholder forordninger, direktiver, afgørelser, danske love, bekendtgørelser med flere. Ved praksis kan der heriblandt nævnes retspraksis, retssædvaner, kutyper, almindelige retsgrundsætninger, cirkulærer og fortolkningsprincipper.²⁹

I dette speciale vil retskilderne være loven, retspraksis, forarbejderne til loven, bindende svar og afgørelser fra skattemyndighederne. Og det er analysen af de nævnte retskilder, som vil fastlægge retstilstanden i specialet.

Love i almindelighed vil være karakteriseret ved, at det er nedskrevne retsregler, der kan håndhæves ved domstolene. Der findes også uskrevne retsregler, som støttes af andre retskilder. Formålet med loven er klar; den skal følges. Derfor er udgangspunktet også at den har forrang for andre retskilder.³⁰ Lovene, som bliver brugt i dette speciale, vil hovedsageligt være ændringsloven og elafgiftsloven med støtte af blandt andet grundloven og EU’s direktiver og forordninger til fortolkning.

Lov nr. 169, Danmarks Riges Grundlov (”grundloven”) blev vedtaget den 05. juni 1953 og er den højeste rangeret retskilde i dansk national ret.³¹ Dette er den seneste grundlovsrevision til den

²⁶ Tvarnø, Christina D. og Nielsen, Ruth ”Retskilder og retsteorier”, side 33-34

²⁷ Tvarnø, Christina D. og Nielsen, Ruth ”Retskilder og retsteorier”, side 54

²⁸ Munk-Hansen, Carsten ”Retsvidenskabsteori”, side 327

²⁹ Tvarnø, Christina D. og Nielsen, Ruth ”Retskilder og retsteorier”, side 54-55

³⁰ Munk-Hansen, Carsten ”Retsvidenskabsteori”, side 263-264

³¹ Grundloven

oprindelige grundlov, som blev vedtaget i 1849. Det gælder som følge af grundlovens hierarkiske placering, at alle lovgivninger, der skal vedtages i Danmark, skal have hjemmel heri, og må derfor ikke være i strid mod grundloven.³² I dette speciale vil det være grundlovens § 43 der hovedsagelig vil blive nævnt, eftersom det er denne bestemmelse afgiftslovene er underlagt. Grundlovens § 43 fastlægger at ”ingen skat kan pålægges, forandres eller opkræves uden ved lov”.³³ Dette betyder, at hver gang, der bliver opkrævet afgifter hos virksomhederne, ændret i elafgiftsloven eller en ny vare pålægges afgift, må dette ikke gøres, hvis det kolliderer med grundlovens § 43. Derfor vil analysen af godtgørelsesreglerne også blive mødt med en respekt for bestemmelsen i grundlovens ordlyd.

Når en dommer afgør retstvister mellem to eller flere parter ender dommen ud som retspraksis. Det er vigtigt at bemærke, at retsafgørelser ikke er et færdigt regelsæt, da domstolene ikke har lovgivningsmagt, men retspraksissen kan benyttes som hjælp til fortolkning af love og regler angående en konkret tvist. Retspraksis er underlagt en vis usikkerhed, idet det aldrig kan blive helt objektivt, og der derfor kan ske fejl, og retspraksissen kan ændre sig i takt med ny viden, samfundets udvikling og/eller erkendelsen af nye problemstillinger.³⁴

Forarbejderne og præamblerne til retsakterne beskriver motiverne, baggrunden og formålet lovgiver har haft ved udarbejdelsen. Inddragelsen af denne retskilde vil ofte gøre, at man drager væk fra den objektive fortolkning, idet lovgivers vilje kommer til udtryk via motiverne. Forarbejderne består dels af materiale, der produceres før det fremsatte lovforslag, dels af materiale fra lovforslagets fremlæggelse og dels fra lovforslagets behandling i folketinget.³⁵ Præambelen er ofte indledningen til en retsakt, og anses ikke som en del af selve retsakten, men den tillægges ofte betydning ved fortolkning af bestemmelserne.³⁶ Forarbejderne og præamblerne vil blive benyttet til et supplerendes fortolkningsbidrag til de skrevne retsregler.

Indenfor blandt andet afgiftsområdet har den juridiske vejledning stor betydning for gældende ret, eftersom vejledningen fungerer som skatteforvaltningens retningslinjer og opfattelse af lovgivningen på deres tildelte områder. Den opdateres to gange årligt med relevant ny lovgivning

³² Munk-Hansen, Carsten ”Retsvidenskabsteori”, side 264

³³ Grundloven, § 43

³⁴ Munk-Hansen, Carsten ”Retsvidenskabsteori”, side 205

³⁵ Tvarnø, Christina D. og Nielsen, Ruth ”Retskilder og retsteorier”, side 95

³⁶ Den Store Danske, Præambel

og praksis og fungerer derfor som opslagsværk for private og erhverv. Af retskildeværdi har den cirkulærestatus og er bindende for skatteforvaltningens medarbejder, medmindre en højere rangerede retskilde har anden ordlyd og derved resultat.³⁷ Den juridiske vejledning er til for at bidrage til retssikkerhed,³⁸ og kan hjælpe borgerne med skabe berettigede forventninger indenfor specifikke områder.³⁹

I dette speciale vil den nyeste udgave⁴⁰ af den juridiske vejledning blive benyttet til bekræftelse af skattemyndighedernes retningslinjer og opfattelse af den analyserede gældende ret.

Den juridiske vejledning indeholder også de gældende styresignaler, skatteforvaltningen udsteder. Et styresignal er en bindende tjenestebefaling, der ligesom den juridiske vejledning har cirkulærestatus, og rangerer derfor under gældende lov og bekendtgørelser. Det er den relevante styrelse indenfor skatteforvaltningen, som har kompetencen til at udstede styresignaler. Formålet med styresignalerne er at sikre ensartet regelanvendelse og anvendes ved 1) genoptagelse, hvor den nye praksis på området fastlægges, og der derfor skal genoptages specifikke typer af sager og ved 2) fastlæggelse eller præcisering af praksis.⁴¹

Udover de nævnte retskilder vil bindende svar og afgørelser fra Skattestyrelsen bidrage med en stor betydning for speciales analyse. En afgørelse er defineret en udtalelse fra en offentlig myndighed, som de udsteder på offentligretligt grundlag. Afgørelser går i sin hele ud på at man ensidigt bestemmer, hvad der er eller skal være gældende ret, og rettes ofte mod eksterne modtagere.⁴² Mange sager på dette retsområde når ikke hen til domstolene, da man i Danmark har mulighed for at bede Skattestyrelsen⁴³ om et bindende svar, hvis man er i tvivl om retsvirkningen af ens handling indenfor skat, moms eller afgifter. Systemet er en forenklet sagsbehandlingsmetode for både private, erhverv eller foreninger. Spørgsmålet kan både være hypotetisk eller en virkelig handling, som man skal have afvejet konsekvenserne af.⁴⁴

³⁷ Den juridiske vejledning: Udtryk for gældende ret

³⁸ Den juridiske vejledning: Den juridisk vejledning – et bidrag til retssikkerheden

³⁹ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 365

⁴⁰ Version pr. Den 1. januar 2023

⁴¹ SKM2018.348.SKTST

⁴² Den juridiske vejledning: A.A.2.2. Afgørelsesbegrebet

⁴³ Den samlede betegnelse for de syv styrelser er SKAT: Gældsstyrelsen, Vurderingsstyrelsen, Skattestyrelsen, Toldstyrelsen, Motorstyrelsen, Udviklings- og Forenklingsstyrelsen og Administrations- og Servicestyrelsen

⁴⁴ Skat, Få et bindende svar

Et bindende svar er for spørgeren og Skattestyrelsen bindende i fem år regnet for spørgerens modtagelse af svaret jf. § 25 i bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven.⁴⁵ Selvom svaret kun er bindende for spørgeren og skattestyrelsen, kan andre benytte sig af svaret, til at se hvordan Skattestyrelsen fortolker den rådspurgte lovgivning.

5.3. Fortolkningsmetoder

Når det kommer til fortolkning af retsreglerne, de uskreven såvel som de skrevne, er det ikke nok blot at forstå meningen med dem. Man skal også kunne forstå anvendelsen af dem.

Lovbestemmelser kan alt efter, hvornår de er udgivet, være mere kompliceret eller simplere at læse end andre. Bestemmelserne kan være kasuistiske, abstrakt formuleret, indeholde vage eller mangetydige begreber, og derfor have brug for fortolkning og analyse, for at undersøge lovens formål og anvendelsesområde. Her er det vigtigt, at fortolkningen ikke er vilkårlig, men underlægges nogle regler og principper, som gør, at fortolkningen er korrekt.⁴⁶

For at fortolke retsområder i specialet benyttes den hermeneutiske lære og positivismen, samt forholdet mellem dem. Positivismen kan modsat hermeneutikken benyttes til forklaring af en given situation, hvor hermeneutikken benyttes til forståelse af hvordan menneskerne i den givne situation reagerer. Hermeneutikken er en almindelige lære om forståelse, hvor man søger at afsløre, få indsigt eller eliminere usikkerhed på et givet område, sådan at man opnår en ny forståelse. Læren går ud på, at man arbejder ud for en forforståelse, som er bygget op af tidligere forståelser, man har opnået. Man har altså ved positivismen en ekstern betragterrolle for at søge forklaringen, hvor derimod ved hermeneutikken findes en intern synsvinkel, som tillader en forståelse af menneskers adfærd, valg og handlinger.⁴⁷

Ved besvarelsen af problemformuleringen vil hermeneutikken blive benyttet til at undersøge de bestemte bestemmelsers anvendelsesområde, som kun er muligt at forstå ud fra en forforståelse af det samlede lovområde, forfatterens baggrund og overvejelser ved frembringelse af loven. Dette kaldes de hermeneutiske cirkler; at man for at forstå en del af en helhed, må kende og forstå hele

⁴⁵ Skatteforvaltningsloven, § 25

⁴⁶ Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelæren", side 218-219.

⁴⁷ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 163-165 og Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelæren", side 220

helheden for at forstå det man søger at finde ud af. Derved går forforståelse og forståelse hånd i hånd, og danner en cirkel, som i forening bidrager med en bred meningssammenhæng.⁴⁸

Hermeneutikken vil modsat positivismens ekstern rolle, derfor kunne kritiseres for manglende objektivitet, og uden den fornødne adskillelse mellem objekt og metode.⁴⁹ Derfor er det vigtigt som nævnt i afsnit at forholde sig til fortolkningsprincipperne, sådan at ens besvarelse vil forblive saglig.

Den juridiske fortolkning benyttes, når der skal fastlægges meningsindholdet af paragrafferne i loven, eller teksten i andre retskilder, og der kræver ligesom ved hermeneutikken en forforståelse og forståelse for det fortolkede område.⁵⁰

Når der fortolkes love, er der en bred enighed om, at man kan inddеле fortolkning i tre grupper; indskrænkende, præciserende og udvidende. Udover disse tre grupper, kan man ved fortolkningslæren blandt andet nævne ordlydsfortolkning, formålsfortolkning og dynamisk fortolkning.

Indskrænkende fortolkning skal forstås som, at man indskrænker en regels anvendelsesområde. Denne form for fortolkning har undtagelsens karakter, da indholdet af reglen kan ende med at skulle fravige lovbestemmelsen ordlyd, altså hvad der ud fra en naturlig forståelse vil menes af skulle være omfattet af reglen. Det fremkommer af praksis at denne fortolkningsmetode udøves varsomt.⁵¹ Præciserende fortolkning bliver benyttet, når en regel har flere mulige forståelser af dens ordlyd. Ved at reglen bliver præciseret, vil de mulige måder at forstå reglen på, på nær en, blive udelukket som mulige forståelser.⁵² Denne måde at fortolke på, vil blandt andet blive benyttet til at præcisere § 2, stk. 1, litra b, i elafgiftsloven, hvorved forarbejder, lovforslag og kommentarer til lovforslaget, vil blive benyttet til at præcisere, hvordan anvendelsesområdet for bestemmelsen skal forstås.

Ved udvidende fortolkning er det modsat indskrænkende fortolkning, reglens anvendelsesområde som bliver udvidet. Genstanden, som ikke ville have været omfattet af reglens ordlyd, vil efter en udvidende fortolkning være omfattet.⁵³

⁴⁸ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 165

⁴⁹ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 169

⁵⁰ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 304

⁵¹ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 307-308

⁵² Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 308-309

⁵³ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 309

Den udvidende fortolkning og den indskrænkende fortolkning er speciel i forhold til love som punktafgiftslovene, hvor der inddrives skatter. Her skal lovgiver have in mente, at grundlovens § 43 fastlægger, at ingen skat kan pålægges, forandres eller hæves uden ved lov.⁵⁴

Som nævnt under indskrænkende fortolkning er ordlydsfortolkningen den naturlige forståelse, man ville få ved at læse ordenes leksikalske betydning og deres betydning i kontekst til øvrige lovbestemmelser i loven og selve retsområdet. Denne fortolkningsmetode er udgangspunktet for al fortolkning med det formål at fremme en ensartet fortolkning, som medvirker til en forudsigelig retstilstand.⁵⁵ Formålsfortolkning benyttes, når der ved ordlydsfortolkningen stadig er tvivl om hvad anvendelsesområdet for reglen er. Herved benyttes metoden til at finde formålet med reglen ved en rimelig antagelse af, hvad lovgiver har tænkt, formålet skal være med den konkrete lovgivning. Her kan forarbejderne hjælpe, da formålet med loven ofte er beskrevet, og ofte bidrager med yderligere forklaringer og antagelser som hjælp til fortolkningen.⁵⁶ Ved dynamisk fortolkning, skal det forstås at man nyfortolker reglerne, sådan at reglerne passer på nutidens virkelighed. Ofte kan man stille spørgsmålet; Hvad ville lovgiver have skrevet, hvis han vidste, hvad vi ved i dag? I dette speciale er det nødvendigt at benytte en dynamisk fortolkning, da regler på punktafgiftsområdet ofte er omhandler områder, som er ændret drastisk over tid.⁵⁷

Der er som hovedregel en fortolkningsrækkefølge man skal benytte, når man eksempelvis fortolker afgiftslovenes godtgørelsesbestemmelser. Dette kommer som følge af bestemmelsen i grundloven § 43. Som følge af denne bestemmelse, skal en ordlydsfortolkning af godtgørelserne altid først benyttes, hvorefter at hvis ordlyden er uklar, er det muligt at benytte formåls- og derefter dynamiskfortolkning. De udvidende og indskrænkende fortolkninger benyttes med yders forsigtighed, og som en sidste løsning, da man nemt kan ende med at være i strid med grundloven. Det er denne fortolkningsrækkefølge, som vil blive benyttet i projektet, ved analysen af, hvordan godtgørelse bestemmelserne berettiger virksomheder som har aktiviteter med opladning af elbiler.

⁵⁴ Grundloven

⁵⁵ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 310-311

⁵⁶ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 319-321

⁵⁷ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 325

Fortolkningsmetoderne er yders vigtig i afgiftslovgivning, da der hele tiden opstår nye metoder at producere og udvikle på, som man ikke kendte til, da man udarbejdede reglerne om godtgørelse og fritagelse i afgiftslovgivningen. Specielt i energiafgifterne opstår der ofte fortolkningsproblemer som kan have store økonomiske konsekvenser som følge af afgifterne. Fortolkningsproblemerne leder til mange bindende svar og afgørelser, og de bemærkes blandt andet på området med godtgørelse om elbiler, da de ikke var indtænkt i loven, da den vedtaget. Det er derfor vigtigt at man kender fortolkningsmetoderne, og behandler lovgivningen i overensstemmelse med grundlovens § 43.

5.4. Specialets opbygning

I specialets første kapitel af analysen (kapitel seks) er formålet at opnå en forståelse og forforståelse af det generelle punktafgiftssystem. Der vil indledningsvist være en introduktion til punktafgifterne og en analyse af punktafgifternes samspil med EU. EU's påvirkning og indflydelse som følge af harmoniseringen vil blive belyst, som grundlag for, hvordan elafgiftslovens godtgørelsesbestemmelser er fremkommet og fungerer. EU's energibeskatningsdirektiv og cirkulationsdirektivet vil ligeledes blive redegjort i kapitlet for at opnå en forståelse for de harmoniserede punktafgifter; suspensionsordningen. Ydermere vil direktivernes relevante godtgørelsesbestemmelser blive gennemgået.

I kapitel syv vil der forekomme en introduktion til elafgiftsloven, hvorved lovens tilblivelse og udvikling vil blive gennemgået. Der vil derefter komme en redegørelse for lovens struktur, og i sammenhæng med dette, en kort gennemgang af lovens godtgørelsesbestemmelser, som er genstand for specialets problemformulering. Som følge af godtgørelsesbestemmelsernes gennemgang, vil de tre kumulative kriterier for at få godtgørelse, forbrugerkriteriet, godtgørelsesberettiget aktivitet og momsregistrering blive analyseret. I analysen af forbrugerkriteriet vil gadebelysningsdommen blandt andet blive benyttet for at fremføre de vurderingskriterier, der kan benyttes i bedømmelsen om den rette forbruger.

I kapitel otte vil kernen af problemformuleringen bliver undersøgt, med henblik på en besvarelse i konklusionen. Der vil blive undersøgt de to givne muligheder for godtgørelse af elektricitet forbrugt ved ladning af elbiler, som følge af elafgiftsloven og ændringsloven, og de eventuelle muligheder for fritagelse som følge af elafgiftsloven. I analysen vil bindende svar og afgørelser for skat yde

som fortolkningsbidrag til godtgørelsesbestemmelserne, hvordan bestemmelserne skal benyttes og skabe en forståelse. Til sidst i kapitlet vil mulighederne for godtgørelse som følge af ændringsloven blive beskrevet.

Kapitel ni vil forsøge at fastlægge retsstillingen efter ændringslovens udløb samt vil der i kapitlet fremkomme en diskussion af, hvordan forbrugerbegrebet har ændret sig, som følge af det bindende svar, som har ledt til godtgørelsesbestemmelsen i ændringsloven.

Slutteligt vil de forhenværende kapitler ende ud i en konklusion i kapitel 10 som samler op på analysen, og belyser mulighederne for godtgørelse af elektricitet forbrugt i ladestander ved opladning af en registeret elbil, og derved besvarer problemformuleringen.

6. Punktafgifter og EU's betydning for dem

For at kunne anvende den påskrevne metode og fortolkningsprincipper til analysen af specialet er det som nævnt nødvendigt at have en forståelse og forforståelse for hvordan punktafgiftssystemet fungerer både nationalt og i harmoni med EU. Som følge af dette vil punktafgiftssystemet blive belyst i det følgende afsnit, hvorefter EU's påvirkning og indflydelse på afgifternes harmonisering vil blive behandlet.

6.1. Punktafgifter generelt

Helt overordnet kan man inddеле de forskellige skatter, der er en del af det danske skattesystem i to kategorier; de direkte og de indirekte skatter. Forskellen mellem de to kategorier er, hvem der betaler dem. Ved de direkte skatter, kan de betegnes som, at det er den som bærer den økonomiske byrde, som også er den, som betaler skatterne. Herunder hører blandt andet indkomstskat, ejendomsskat og gaveafgift. De indirekte skatter er kendetegnet ved, at den som indbetaler skatten, overvælter omkostningen til det efterfølgende led. Den endelige forbruger ender altså med at betale afgiften indirekte gennem en forhøjelse af prisen. Her henregnes told, punktafgifter og merværdiafgiften, også kendt i daglig tale som moms.⁵⁸

Punktafgifter skal forstås som afgifter på specifikke varer eller tjenesteydelser, der i modsætning til moms, er udformet som en enkeltleddet afgift. Det vil betyde i praksis, at afgiften opkræves ét sted i omsætningskæden, oftest så langt tilbage, at det er den første virksomhed som enten producerer eller importerer, som indbetaler afgiften. Denne proces er til for, at det ikke er forbrugeren, der sidder tilbage med det administrative i forhold til at indberette afgiften til skat. Derimod bliver afgiften tillagt prisen, sådan at det stadig er forbrugeren, som ender med at blive belastet af afgiften.⁵⁹

Punktafgifter er en kendt beskatningsform, der stammer helt tilbage fra 1887, hvor man i Danmark vedtog den første lov om afgift på spiritus. Siden da er flere love om afgifter kommet til, og nogle af dem er ved gennemførelse af EU's indre marked i 1993 blevet harmoniseret.⁶⁰

⁵⁸ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 13

⁵⁹ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 19

⁶⁰ Den juridiske vejledning: E.A.1.1. Historik og lovgrundlag

Med både de nationale og de EU-harmoniserede afgiftslove, er punktafgifter blevet et stort og komplekst område, som ved deres tre hovedområder; energi, miljø og nydelsesmidler, påvirker de fleste borgere og virksomheder.⁶¹ Som nævnt i indledningen til specialet, har punktafgifter flere formål, blandt andet de to overordnede formål, det adfærdsregulerende og så det fiskale formål, og afgifterne egner sig derfor til at blive benyttet som politisk middel for både at få et provenu i statskassen, samtidig med at forbrugeren forhåbentlig mindsker forbruget af det afgiftspålagte produkt, som ofte er den politiske agenda ved energiafgifterne.

6.2. EU-harmoniserede punktafgifter

Som medlem af EU har Danmark forpligtet sig til at følge EU's regler og retspraksis gennem et loyalt samarbejde. Sammen med de andre medlemslande, har de i fællesskab gennem EU blandt andet haft til formål at oprette og vedligeholde EU's indre marked. Dette er et af de primære mål med unionen, hvor varer og ydelser kan handels frit mellem medlemslandene, og hvor der ikke er restriktioner for, hvordan medlemsstaternes indbyggere vil bosætte sig, arbejde eller rejse.⁶² Som nævnt blev der i forening med etableringen af det indre marked i 1993 udstedt en række direktiver, som søgte at harmonisere medlemsstaternes mange interne lovgivninger. De punktafgiftslove som ved EU's vedtagelse af direktiver og forordninger blev harmoniseret, omfatter mineralolieprodukter, alkohol og tobaksvarer. Man kan derfor skelne mellem de EU-harmoniserede punktafgifter og de nationale punktafgifter. Mineralolieprodukter blev senere udvidet til at omfatte energiprodukter og elektricitet.⁶³

Grundlaget for at de harmoniserede punktafgifter blev indført var, at man ville kontrollere det indre marked og varernes frie bevægelighed ved gennem de identiske regler og pligter for staten og virksomhederne at forhindre dobbeltbeskatning eller ingen beskatning, sådan at det kan betale sig at eksportere og importere og derved undgå konkurrenceforstyrrende afgifter.⁶⁴ Udover formålet med at afskaffe de fiskale forhindrenger ved grænserne, var hensynene med de harmoniserede punktafgifter også sundhedsmæssige, miljømæssige, energipolitiske og transportpolitiske.⁶⁵

⁶¹ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 11

⁶² Folketinget EU-Oplysningen, Det indre marked

⁶³ Den juridiske vejledning: E.A.1.1. Historik og lovgrundlag

⁶⁴ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 14-16

⁶⁵ Skatteministeriet, EU-formandskabet på skatteministeriets område – arbejdsnotat

De generelle regler om ordningen, oplægning og omsætning af de punktafgiftspligtige varer samt kontrollen deraf, blev fastlagt i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992,⁶⁶ der også er kendt som rammedirektivet. Udover de generelle regler fastsat i rammedirektivet, blev der vedtaget direktiver for de enkelte harmoniserede vareområder, som efter vedtagelsen er indført i de danske punktafgiftslove.⁶⁷ Direktiverne som fastsætter reglerne for afgrænsningen af vareområdet, definitionerne, godtgørelser og fritagelserne kaldes strukturdirektiver. Hvorimod direktiverne, der fastlægger og opbygger afgiftssatsen og ofte foreskriver en minimumssats, er defineret som satsdirektiverne. På nogle områder er strukturdirektivet og satsdirektivet sammenskrevet til et fælles direktiv. Til sammen udgør rammedirektivet, strukturdirektiverne og satsdirektiverne et fælles regelsæt for de harmoniserede EU-afgifter med en fælles struktur og opbygning.⁶⁸ Dog bemærkes det, at EU's fastsatte afgiftssatser, der er defineret i satsdirektiverne, er minimumssatser, som giver medlemslandene mulighed for at opkræve afgifter, der er lig med eller højere end de skrevne satser. Konsekvensen af dette er, at man stadig kan finde forskellige opkrævningssatser på tværs af EU. Det samme gør sig gældende for reglerne om fritagelse og godtgørelse i strukturdirektiverne, hvor nogle bestemmelser kan være fakultativ for medlemsstaterne at indføre.⁶⁹ Dette gør det muligt for medlemsstaterne at opretholde nogle nationale særregler indenfor fritagelse og godtgørelse.

Det fremgår af traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde artikel 288 ("EUF-traktaten"), at ved indførelsen af et direktiv i de nationale bestemmelser, er de tilsigtede mål direktiver foreskriver bindende for medlemsstaterne. Angående hvilke midler og hvilken form medlemsstaternes myndigheder benytter for at opnå de tilsigtede mål, er det op til medlemsstaterne selv at beslutte og udfærdige.⁷⁰ Direktivet skal implementeres i national lovgivning, før direktivets bestemmelser er gældende i medlemsstaten. Hvis ikke direktivet er gennemført inden for den fastsatte frist, kan Kommissionen anlægge en retssag mod medlemslandet.⁷¹ I specialet er Rådet Direktivet af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet ("energibeskatningsdirektivet") relevant at undersøge for besvarelse af specialet problemformulering. Energibeskatningsdirektivet er implementeret i de pågældende

⁶⁶ Senere erstattet af Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008

⁶⁷ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 14-16

⁶⁸ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 20

⁶⁹ Dekov, Erik og Engsig, John "Moms – Energi – Lønsum", side 215

⁷⁰ EUF-traktaten, art. 288

⁷¹ Folketinget EU-Oplysningen, Fra EU-regler til dansk lov

punktafgiftslove, hvor bestemmelserne i afgiftslovene som følge heraf skal fortolkes i overensstemmelse med direktivet og andre relevante EU-retskilder.

Hvis medlemslandene fastsætter nogle godtgørelsesbestemmelser, som ikke er positivt, er beskrevet i direktivteksterne, skal de være opmærksom på, at de også skal overholde de generelle bestemmelser om forbud mod statsstøtte. Dette kommer sig af, at det ofte vil være staten der kompensere de virksomheder, som er berettiget godtgørelse, hvorfor det så kan betegnes som statsstøtte. Dette forbud kommer som følge af EUF-traktaten's bestemmelse i artikel 107 omhandlende forbud mod statsstøtte, som kan forvride konkurrencen og derved er i strid med de fælles regler om konkurrence på det indre marked. Denne bestemmelse skal fortolkes i sammenhæng med Kommissionens forordning af 17. juni 2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108⁷², ("gruppefritagelsesforordningen"). Af gruppefritagelsesforordningens artikel 44, bliver det muliggjort for medlemsstaterne at nedsætte miljøskatter og -afgifter, uden at være i strid med EUF-traktaten artikel 107.⁷³ Denne bestemmelse er relevant i forhold til specialets problemformuleringen, da den nævnte bestemmelse, er den som muliggør at Danmark har en national godtgørelsesbestemmelse, som den som fremgår af ændringsloven, som berettiger afgiftsgodtgørelse af elektricitet forbrugt i ladestandere.

Udover de nævnte bestemmelser er det relevant for at benytte den hermeneutiske metode og derved få en forforståelse for selve punktafgiftsområdet samt at undersøge Rådets Direktiv af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF ("Cirkulationsdirektivet"). Cirkulationsdirektivet fastlægger et grundlæggende element ved de EU-harmoniserede afgifter. Dette element er, at de er underlagt suspensionsordningen som følge af reglerne for forsendelse og kontrol af vare med EU-harmoniserede afgifter.

Energibeskatningsdirektivet og cirkulationsdirektivet vil blive gennemgået yderligere i det følgende.

⁷² Kommissionens forordning nr. 651/2014

⁷³ EUF-traktaten, art. 107

6.3. Energibeskatningsdirektivet

Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet⁷⁴ trådte i kraft den 1. januar 2004 ("Energibeskatningsdirektivet"). Energibeskatningsdirektivet afløste derved Rådets Direktiv af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier og Rådets Direktiv af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier, hvorefter energi, naturgas, kul, elektricitet og kuldioxid nu var omfattet af harmoniseringen. Der blev derfor i national ret indført en ny energibeskatningsstruktur, for de emner som ikke før var omfattet af harmoniseringen.

Energibeskatningsdirektivet er et sammenskrevet struktur- og satsdirektiv, og fastlægger derfor rammerne for det afgiftspligtige vareområde, afgiftssatserne samt reglerne om fritagelser og godtgørelse. Direktivet indeholder minimumssatser for de omhandlende produkter og ydelser og indeholde både obligatoriske og fakultative fritagelser og godtgørelser for energiafgifterne. Formålet med minimumssatserne er beskrevet i Rådets betragtning nr. Tre, hvor Rådet beskriver formålet som at mindske forskellen mellem de nationale afgiftssatser, hvorfor det kan skade det indre marked, hvis ikke der fastsættes en minimumssats.⁷⁵ Minimumssatserne er fastlagt i energibeskatningsdirektivets artikel 4, hvor der står beskrevet, at medlemsstaterne ikke må fastsætte nationale afgiftssatser, som er lavere end de fremsatte minimumssatser. Dette betyder også, at medlemsstaterne derfor gerne må pålægge en højere afgift, medmindre afgiftssatsens er bestemt for et specifikt produkt eller ydelse i direktivet. Minimumsafgiftssatserne for elektricitet er fastsat i bilag I, tabel C i direktivet, og muligheden for at medlemsstaterne kan vælge at fastsætte et højere niveau findes i direktivets artikel 10, stk. 2.⁷⁶

Det afgiftspligtige vareområde fremgår af artikel 2 i direktivteksten. Varene er defineret ud fra EU's kombinerede nomenklatur med det formål at sikre en fælles og ensartet fastlæggelse af vareområdet i medlemslandene. Nomenklaturen stammer fra toldunionen, hvor der ved toldtariffen sker en tildeling af varekoder til alle vare, som bestemmer, hvilken nomenklatur varen tilhører. Dette sker ensartet i hele EU, sådan at der anvendes en ens toldsats ved indførsel til forskellige

⁷⁴ Energibeskatningsdirektivet

⁷⁵ Energibeskatningsdirektivet, Rådets betragtning nr. 3

⁷⁶ Energibeskatningsdirektivet, art. 10, stk. 2

medlemslande, og der derved bliver skabt en fælles toldmur. Ved at bruge tarifnummer fra nomenklaturen på punktafgiftsområderne, medfører dette, ligesom ved toldtariffen, at vareområdet bliver defineret ens i hele EU.⁷⁷

Selvom et produkt ikke er en del af det oplyste i artikel 2 i direktivet, kan produktet alligevel være omfattet af direktivet, jf. art. 2, stk. 3. Denne bestemmelse udvider det afgiftspligtige vareområde, således at produkter, hvor tilfældet er, at der er tale om et egentligt energiprodukt, men hvor der ikke er fastsat en afgiftssats i artikel 2, skal anvende den sats, der gælder for et lignende produkt. Derudover fastlægger artikel 2, stk. 3, pkt. 2, at uanset hvilket produkt der sælges eller anvendes som et motorbrændstof, er det endegyldigt omfattet af afgiftspligten. Slutteligt fastslås det i pkt. 3, at flydende mineralolieprodukter, som ikke er nævnt i opstillingen, bliver afgiftspligtige hvis de benyttes til fremstilling af varme.⁷⁸

Formålet med art. 2, stk. 3 er, at man som forbruger af et afgiftspligtigt produkt, ikke kan undgå energibeskatning, ved for eksempel at anvende et andet produkt som motorbrændstof, som ikke er nævnt positivt i art. 2, stk. 1, og man derved stadig opretholder formålet med adfærdsregulering, hvorved der ønskes en mere miljøbevidst adfærd.

6.3.1. Afgiftsfritagelser og godtgørelser

I energibeskatningsdirektivet fremgår fritagelse- og godtgørelsesbestemmelserne blandt andet af artikel 14 og artikel 15.

Af artikel 14, stk. 1, fritages en liste produkter for beskatning, hvor blandt andet, energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktionen af elektricitet fritages. Derudover fritages energiprodukter, der leveres til anvendelse som flybrændstof til erhvervsmæssigt formål og energiprodukter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads i EF-farvande med visse undtagelser.

Udover artikel 14, har medlemslandene mulighed for at tildele virksomhederne hel eller delvis godtgørelse af afgift ved de listede situationer i artikel 15, stk. 1. Dette er blandt andet ved

⁷⁷ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 44

⁷⁸ Energibeskatningsdirektivet

elektricitet fra vedvarende energikilder, energiprodukter og elektricitet, der anvendes til kraftvarmeproduktion, energiprodukter og elektricitet, der anvendes til personbefordring og godstransport med jernbane, metro, sporvogn og trolleybus eller brændstoffer ved sejlads med flere jf. energibeskatningsdirektivet art. 15, stk. 1. Det er som følge af denne bestemmelse, at elafgiftslovens fritagelsesbestemmelse § 2, stk. b er hjemlet, og som bliver relevant i specialets analyse. Det er specifikt i direktivets artikel 15, stk. 1, litra e, at det fremgår, at medlemsstaterne kan fritage eller godtgøre elektricitet, der anvendes til personbefordring og godstransport med jernbane, metro, sporvogn og trolleybus. Denne fritagelsesbestemmelse vil blive analysere i afsnit 8.1.1.

6.4. Cirkulationsdirektivet

Rådet vedtog for første gang et cirkulationsdirektiv om oplægning, omsætning og kontrol den 25. februar 1992, som led i etableringen af det indre marked. Direktivet fastlægger en lang række fælles regler for de punktafgiftspligtige varer og definerer de væsentligste fælles begreber, kontrolbestemmelserne, samt hvornår afgiftspligten indtræder og forfalder til betaling. Direktivet er siden da blevet ændret utallige gange og gennemgik en stor revidering som følge af yderligere ændringer, som medførte at direktivet fra 1992 blev erstattet af det nuværende cirkulationsdirektiv 2008/118/EF af 16. december 2008.⁷⁹

Cirkulationsdirektivet forekommer som et strukturdirektiv, der fastsætter reglerne om afgiftsstrukturen, formål, definitioner og fritagelser i EU. Direktivets formål fremgår af Rådets betragtninger, hvor det blandt andet fremgår, at direktivets vurderes som et middel til hjælp af etableringen af det indre marked, jf. betragtning 2 og 3. Det vurderes at det er hensigtsmæssigt, at alle medlemslandene har fælles regler for, hvornår varer overgår til forbrug, og hvem der hæfter for afgiften, jf. betragtning nr. 8.

Derudover er et af hovedformålene virksomheders muligheden for at sende varer under afgiftssuspension inden for EU, jf. betragtning nr. 17, som har dannet suspensionsordningen.

⁷⁹ Cirkulationsdirektivet, Betragtning 1

6.4.1. Suspensionsordningen og virksomheders registrering som følge heraf

Suspensionsordningen er en fælles europæisk forsendelsesordning, der giver virksomhederne mulighed for at suspendere punktafgiften for deres produkt, indtil det overgår til forbrug eller udlevering, og derved forlader suspensionsordningen. Dette gælder for både virksomheder i EU, der fremstiller eller handler med varer, som er omfattet af afgifterne, blot at de befinder sig inden for suspensionsordningens geografiske område. Ordningen er af stor betydning for det indre marked, da den netop forbedrer muligheden for, at varer kan bevæge sig frit indenfor EU's grænser.

Suspensionsordningen er defineret i cirkulationsdirektivet som *"en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en told-suspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet"*, jf. cirkulationsdirektivets art. 4, stk. 7.

For at være en del af denne ordning, kræves der af virksomheden, at de er godkendte og autoriseret som oplagshavere eller, at man som varemottager er registreret hos medlemslandenes afgiftsmyndigheder.⁸⁰ Registreringsbestemmelserne er defineret i cirkulationsdirektivets artikel 4, hvor der fremgår tre registreringstyper; oplagshavere, varemottager, og afsender. Der findes også muligheden at være midlertidig varemottager; denne fremgår blot af artikel 19, stk. 3. De fire forskellige registreringstyper giver virksomhederne forskellige pligter og rettigheder, og det er derfor yderst vigtigt, at virksomhederne registrerer sig korrekt. Registreringsbestemmelserne er indført i de nationale lovtekster, og eftersom specialet omhandler godtgørelse af elektricitet ved opladning af elbiler, vil reglerne for hvilke virksomheder, der skal registrere sig efter elafgiftsloven, blive gennemgået i det følgende.

I elafgiftslovens § 4, stk. 1 og 2 fremgår det, hvem der skal registrere sig som oplagshavere. Af bestemmelsen fremgår det, at net- og transmissionsvirksomheder, der er omfattet af lovbekendtgørelse nr. 984 af 12. maj 2021 om elforsyning⁸¹, lader sig registrere som oplagshavere.⁸² Oplagshavere er altså de virksomheder, som driver el-forsyningsnettet og varetager transporten af elektriciteten ud til slutforbrugeren. Derudover skal virksomheder, der leverer elektricitet, som ikke sker via det kollektive el-forsyningsnet, lade sig registrere. Det samme gælder

⁸⁰ Den juridiske vejledning: E.A.1.8.2.1 Suspensionsordningen og Dekov, Erik og Engsig, John "Moms – Energi – Lønsum", side 215-216

⁸¹ Elforsyningsloven

⁸² Elafgiftsloven, § 4, stk. 1 og 2

for virksomheder, som fremstiller elektricitet til eget forbrug. De nævnte virksomhedstyper skal alle registrere sig som oplagshavere.⁸³

Herudover er det ved lovens § 4, stk. 3 også muligt at blive forbrugsregisteret, hvis en virksomhed har et årligt elektricitetsforbrug til sig selv på over 100.000 kWh⁸⁴, som sker på samme lokalitet, hvor den leverede elektricitet kommer fra en registeret oplagshaver efter § 4, stk. 1. Ydermere skal virksomheden kunne få godtgjort mindst 87 pct. af elafgiften. Virksomheder kan også blive registeret som oplagshaver som følge af varmemeforbrugsregisteret i elafgiftslovens § 4, stk. 4, hvis virksomheden forbruger over 4000 GJ⁸⁵-varme årligt på samme lokalitet, hvor den forbrugte varme udelukkende skal være leveret af et kraftvarmeværk omfattet af bilag 1 til lovebkendtgørelse nr. 1349 af 1. september 2020 om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.⁸⁶ ("Mineralolieafgiftsloven").

Slutteligt har virksomhederne en sidste mulighed ved at blive registeret som mellemhandlerregisteret oplagshaver jf. elafgiftsloven § 4, stk. 5. Denne bestemmelse gør det muligt for mellemhandlere, som transporterer varme direkte fra et centralt kraftvarmeværk til varmemeforbrugsregistrerede virksomheder, at blive registeret oplagshaver. For at opfylde kravene i bestemmelsen skal mellemhandler virksomheden transportere minimum 50 procent af varmen til virksomhederne, jf. § 4, stk. 5, og derudover skal virksomhederne stille en kontant sikkerhed jf. § elafgiftsloven 4, stk. 6.

Der er ikke en bestemmelse i elafgiftsloven omhandlende varemodtagers registrering. Dette er fordi det ikke er mulighed at blive registeret som varemodtager. Hertil er grundlaget, at det er virksomheden, som leverer elektricitet til forbrug i Danmark, der skal registrere sig som oplagshavere, da det er leverandøren, der skal registrere og afregne afgiften hos myndighederne, og ikke modtageren.⁸⁷ Det samme gør sig gældende for vareafsender og midlertidig varemodtager. Selvom det ville være muligt, at man som vareafsender, kan købe elektricitet i tredjelande, for så at yde en afgiftspligtig leverance til et andet EU-land, er der ingen bestemmelse for det.⁸⁸

⁸³ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 109

⁸⁴ Kilowatt-time

⁸⁵ Gigajoule

⁸⁶ Mineralolieafgiftsloven

⁸⁷ Thygesen Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 110

⁸⁸ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 110-111

I forhold til specialet problemformulering, hvor der bliver undersøgt godtgørelsesmulighederne som følge af elektricitet forbrugt i ladestandere, er det den afgift som en registreret oplagshavere (a) har indbetalt til skat som følge af udleveringen af et produkt eller ydelse til en ikke-registreret virksomhed (b) uden for suspensionsordningen, som den ikke-registrerede virksomhed (b) er berettiget godtgørelse for, hvis de øvrige betingelser er opfyldt. Begrebet godtgørelse vil yderligere blive håndteret under afsnit 7.2.1.

6.4.2. Afgiftspligtens indtrædelse og forfald

Cirkulationsdirektivet indeholder alt fra formål, definitioner, regler om fritagelser, og fastsætter blandt andet tid og sted for punktafgifternes forfald. Tidspunktet for punktafgiftspligtens indtrædelse og forfald er ikke det samme, og det er derfor vigtigt at få defineret de to tidspunkter. Det fremgår af direktivets artikel 2, at:

”Punktafgiftspligtige varer pålægges punktafgift på tidspunktet for:

- a) Deres fremstilling, herunder, hvor det er relevant, deres udvinding, inden for Fællesskabets område*
- b) Deres indførsel i Fællesskabets område.”⁸⁹*

Dette betyder, at afgiftspligten indtræder ved fremstilling, udvinding eller indførsel af en punktafgiftspligtig vare eller ydelse i EU. Dette er ikke nødvendigvis samme tidspunkt som, hvornår punktafgiften forfalder, altså hvornår afgiften skal angives og betales. Som følge af direktivets artikel 7, forfalder punktafgiften i den medlemsstat, hvor varen overgår til forbrug. Der er ifølge artikel 7, stk. 2, fire mulige situationer, hvor man anser varen som overgået til forbrug. Dette kan ske ved, at 1) varen forlader suspensionsordningen, både retmæssigt og uretmæssigt, 2) en virksomhed oplægger sine punktafgiftspligtige varer uden for godkendte lagre, og derved uden for suspensionsordningen, 3) der fremstilles varer i ikke-godkendte lokaler, i så fald skal der betales afgift ved fremstillingen, og 4) punktafgiftspligtige varer indføres uretmæssigt ind i EU og overgået til forbrug uden betaling af afgift.⁹⁰

Det kan således udledes, at det er tidspunktet for overgangen til forbrug, der er afgørende for hvornår afgiftspligten forfalder, og man som hovedregel har, at afgiftspligten først forfalder, når

⁸⁹ Cirkulationsdirektivet, Artikel 2

⁹⁰ Elafgiftsloven § 7, stk. 2

varen bevæger sig ud af suspensionsordningen. Det er derfor muligt indenfor suspensionsordningen, at en registeret oplagshaver, kan sende sin vare til en anden registeret oplagshaver, uden at varen er overgået til forbrug, og afgiften derved er forfaldet. Tidspunkterne for, hvornår overgangen til forbrug er i forskellige situationer er beskrevet i direktivet artikel 7, stk. 3, litra a til c.

I bestemmelsen artikel 7, stk. 4 er der beskrevet tilfælde for, hvornår varer ikke anses for at være gået over til forbrug. Dette er tilfælde, hvor varen er totalødelagt, men hvor varen ikke har været overgået til forbrug endnu, og derfor stadig befinder sig inden for suspensionsordningen. Varens undergang skal ske som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure, eller efter tilladelse fra medlemsstatens myndigheder, inden varen er overgået til forbrug.

6.4.3. Afgiftsgodtgørelser som følge af cirkulationsdirektivet

Direktivets godtgørelse og eftergivelses bestemmelser findes i afdeling 2 af direktivet, artikel 11. Det fremgår af bestemmelsen at *”Ud over de tilfælde, der er nævnt i artikel 33, stk. 6, artikel 36, stk. 5, og artikel 38, stk. 3, samt de tilfælde der er omhandlet i de i stk. 1 nævnte direktiver, kan de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug, hvis en berørt person anmoder derom, godtgøre eller eftergive punktafgifter på de pågældende varer i de situationer, som medlemsstaterne har fastsat, og i overensstemmelse med de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at hindre enhver form for unddragelse eller misbrug. Denne godtgørelse eller eftergivelse må ikke give anledning til andre fritagelser end dem, der er nævnt i artikel 12 samt i et af de i artikel 1 anførte direktiver.”*⁹¹

Bestemmelsen må siges at være meget kringlet, da det for at forstå bestemmelsen, kræver at man forstår reglerne for godtgørelse i artiklerne 33, 36, 38 og 12 i direktivet. De vil derfor blive gennemgået i det følgende.

Artikel 33 gør det muligt, at en afgift som allerede er forfaldt i et medlemsland, men derefter sendt til erhvervmæssigt afgiftsoplæg i et andet medlemsland, kan blive godtgjort i afsenderlandet, for så at afgiften forfalder i modtagerlandet. Et erhvervmæssigt afgiftsoplæg er ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver, som led i udøvelsen af sit erhverv, fremstiller, forarbejder, oplægger punktafgiftspligtige varer inden for suspensionsordningen, jf. cirkulationsdirektivets art. 4, nr. 11.

⁹¹ Cirkulationsdirektivet, artikel 11

For at man som den leverende virksomhed kan få godtgjort sin afgift, kræver dette, at man opfylder en række krav.

Virksomheden skal inden afsendelsen kontakte myndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten, og stille sikkerhed for betalingen af punktafgiften. De skal følge bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifts regler og satser, og acceptere eventuelle kontrolforanstaltninger som kunne følge af forsendelsen.⁹² Hvis ikke kravene bliver opfyldt, kan virksomheden risikere at skulle betale afgift i begge medlemslande.⁹³ Ved bestemmelsesmedlemsstat menes der den medlemsstat, hvor varerne ankommer til efter forsendelse eller transport, jf. cirkulationsdirektivet art. 36.

Artikel 36 gør det muligt at få godtgørelse ved fjernslag. Dette kommer i hænde ved, at et afgiftspligtigt produkt allerede er overgået til forbrug i et medlemsland, hvorefter produktet sælges til et andet medlemsland, til en person som ikke er godkendt oplagshaver eller registreret modtager. Det er sælgeren af det afgiftspligtige produkt, der kan anmode om godtgørelsen i sit eget medlemsland, hvis de følgende krav er overholdt. Sælgeren skal registrere sin identitet og stille sikkerhed for afgiften, afholde afgiften efter varens ankomst til modtagerlandet og føre en fortegnelse over vareleveringerne, jf. cirkulationsdirektivet art. 36, stk. 4.

Artikel 38 omhandler eventuelle uregelmæssigheder under en punktafgiftspligtig vares transport til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg, jf. cirkulationsdirektivet art. 33, stk. 1 eller art. 36, stk. 1. Det fremgår af bestemmelsen, at punktafgiften forfalder i den medlemsstat, hvor uregelmæssigheden opstår jf. cirkulationsdirektivet art. 38, stk. 1. Hvis ikke det er muligt at fastslå, hvor uregelmæssigheden er opstået, anses den for opstået i den medlemsstat, hvor uregelmæssigheden blev konstateret, og derfor forfalder afgiften i det land, jf. cirkulationsdirektivet art. 38, stk. 2. Den afgiftspligtige virksomhed er den virksomhed som efter bestemmelserne i artikel 34, stk. 2, litra a eller artikel 36, stk. 4, litra a har stillet sikkerhed for afgiften, og af eventuelle skyldige personer for uregelmæssigheden. Efter afgiften er forfaldet, kan medlemslandet, hvor varen er overgået til forbrug, godtgøre eller eftergive afgiften efter anmodning, når det er dokumenteret, at den er blevet opkrævet i den korrekte medlemsstat, jf. cirkulationsdirektivet art. 38, stk. 3.

⁹² Cirkulationsdirektivet, Artikel 34, stk. 2

⁹³ Thygesen, Jette "Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis", side 132

Derudover findes der i artikel 12 en bestemmelse vedrørende regler for fritagelse af afgift på bestemte varer, som leveres til de i artiklen oplyste institutioner. Af de oplyste kan der blandt andet nævnes diplomatiske forbindelser, internationale organisationer, der er anerkendt af de relevante myndigheder og væbnede styrker, som er en del af den nordatlantiske traktat. Det er op til medlemslandene at fastsætte betingelserne og begrænsningerne for de mulige fritagelser, jf. cirkulationsdirektivet art. 12, stk. 2.

7. Lovbekendtgørelse nr. 1321 af den 26. august 2020 om afgift af elektricitet

I det følgende afsnit vil der blive redegjort for elafgiftslovens udvikling, herunder en kort beskrivelse af tilblivelsen af loven samt en gennemgang af den nuværende, gældende lovgivning og dens kriterier for godtgørelse.

7.1. Lovmæssig udvikling

Afgift af elektricitet blev indført i Danmark da lov nr. 89 af den 9. marts 1977 om afgift af elektricitet⁹⁴ blev vedtaget, ("elafgiftsloven af 1977"). Som beskrevet i indledningen var og er energiafgiftens hensigt som grøn afgift at påvirke virksomhederne og forbrugerne til at træffe flere miljøbevidste beslutninger af hensyn til miljøet.⁹⁵ Dette fremgår også af § 1 i elafgiftsloven af 1977, samt bemærkningerne til lovforslaget, at formålet med indførslen af afgiften var, at forbruget af elektricitet skulle pålægges en afgift.⁹⁶ Ved at pålægge afgiften direkte på forbruget søger lovgiver at benytte den adfærdskorrigering, som er muligt med punktafgifterne med det formål at begrænse forbruget af de energiholdige varer, der direkte eller indirekte anvendes i virksomheders produktion, og i det private forbrug til eksempelvis opvarmning af bolig. Af pligten til at svare afgift af den forbrugte elektricitet, hører der fritagelser og godtgørelsesbestemmelser til, hvorved afgiften tilbagebetales eller godtgøres til virksomheden. Godtgørelsesbestemmelserne som specialet omhandler behandles uddybende i kapitel 8.

Elafgiftsloven har siden været underlagt en lang række ændringer, blandt andet blev strukturen fastlagt da afgifterne blev harmoniserede i 2004.⁹⁷ Dette skete efter EU's Ministerråd vedtog energibeskatningsdirektivet,⁹⁸ hvor direktivet, der før kun indeholdte regler om mineralolieprodukter, nu også indeholdt regler om naturgas, kul og elektricitet.⁹⁹ Den nuværende elafgiftslov og de derfor gældende regler er beskrevet i lovbekendtgørelse nr. 1321 af den 26. august 2020 om afgift af elektricitet ("elafgiftsloven").¹⁰⁰

⁹⁴ Elafgiftsloven af 1977

⁹⁵ Skatteministeriet, Afsnit 10: Moms, lønsumsafgift og miljøafgifter

⁹⁶ Lovforslag nr. 14

⁹⁷ Dekov, Erik og Engsig, John "Moms – Energi – Lønsum", side 221

⁹⁸ Energibeskatningsdirektivet

⁹⁹ Den juridiske vejledning: E.A.4.3.2 Historik

¹⁰⁰ Elafgiftsloven

Elafgiftsloven er en del af de danske energiafgifter, der udover elafgiften indeholder af en afgift på mineralolieprodukter, naturgas, bygas samt kul og affaldsvarme.¹⁰¹

7.2. Elafgiftslovens struktur og introduktion til godtgørelsesbestemmelserne

Elafgiftsloven er opbygget som de fleste andre enkelte afgiftslove, således at den først beskriver det afgiftspligtige vareområde og afgiftens størrelse. Denne struktur kommer som følge af den nævnte harmonisering i afsnit 6.2. Derefter nævner den reglerne for hvilke virksomheder, der skal lade sig registrere, hvordan afgiften bliver opgjort og afregnet, for til sidst at oplyste hvilke muligheder der findes for fritagelser, godtgørelse og tilbagebetaling, og hvilke kontrolbeføjelser myndighederne har, samt omfanget af straffen ved overtrædelse af loven. I det nedenstående afsnit vil godtgørelsesordningens begreber og formål blive redegjort for, hvorefter der vil være et afsnit om elafgiftslovens struktur.

7.2.1. Godtgørelsesordningens begreb og formål

Som nævnt i afsnit 7.1 er der som følge af lovens bestemmelser en pligt til at svare afgift af det forbrug af elektricitet som eksempelvis en virksomhed benytter som led i virksomheders produktion eller husstande benytter som led i opvarmning og dagligdagspligter. Udgangspunktet er brudt af godtgørelsesbestemmelserne, som følger af, at indførslen af pligten medførte store økonomiske konsekvenser, for virksomheder med højt forbrug af elektricitet. Godtgørelsesbestemmelserne gør det muligt for virksomheder, der er registreret efter lovbekendtgørelse nr. 1021 af den 26. september 2019 om merværdiafgift, ("momsloven"), at få afholdte afgifter godtgjort og dermed tilbagebetalt.

På denne måde bliver den tunge afgiftsburde virksomhederne har lettet, hvis virksomheden har momspligtige aktiviteter. Dette er en del af det konkurrencehensyn man ønsker at afgifter medvirker til. Udover godtgørelse, er der også muliggjort fritagelse for bestemte aktiviteter, som er positivt nævnt i lovteksten.

Elafgiftslovens godtgørelsesbestemmelse er hjemlet i lovens § 11. Selvom bestemmelsen ordlyd nævner "*tilbagebetaling*", er det godtgørelse der er virkningen af bestemmelsen. Selvom loven benytter betegnelserne synonymt, er det vigtigt at være opmærksom på, at der i praksis er forskel på

¹⁰¹ Den juridiske vejledning: E.A.4 Energi

godtgørelse, tilbagebetaling og fritagelser. Her er kendskabet til suspensionsordningen og afgiftspligtens indtræden og forfald, som blev gennemgået under afsnit 6.4.1 og afsnit 6.4.2, et vigtigt redskab, for at vurdere hvornår der er tale om en godtgørelse eller en fritagelse. Det er den viden, som gør det muligt at vurdere at der er tale om en godtgørelse i lovens § 11, eftersom spørgsmålet om godtgørelse ligger uden for suspensionsordningen, da varen er overgået til forbrug.

Godtgørelse finder sted, når et afgiftspligtigt produkt bliver leveret uden for suspensionsordningen, afgiften bliver herved betalt af en registeret oplagshaver til myndighederne, da afgiften forfalder ved udtrædelsen af ordningen. Produktet bliver så benyttet til et godtgørelsesberettiget formål, som gør at forbrugeren er berettiget at søge om godtgørelse for afgiften. Dette følger en formodning af, at afgiften er afholdt af oplagshaver, som har væltet den økonomiske belastningen over på forbrugeren. Bestemmelserne omhandlende godtgørelse står altid positivt i lovteksten, men kan være forskellige i medlemslandene, som følge af de fakultative godtgørelsesbestemmelser i direktiverne. Der er både situationer, hvor der findes fuld godtgørelse og delvis godtgørelse.

Når der benyttes begrebet tilbagebetaling i lovteksten, er det altid vigtigt at læse bestemmelsen ordlyd, da der ofte vil være tale om godtgørelse eller fritagelse. Tilbagebetaling omhandler eksempelvis den situation, hvor en virksomhed har indbetalt et beløb til staten, der ikke var meningen, som virksomheden så skal have tilbagebetalt fra staten. Tilbagebetaling omhandler modsat godtgørelse, altid de samme parter og beløbet er det samme.

Fritagelse finder sted, når der ved hjemmel i lovteksten er beskrevet en fritagelse, eller hvis en virksomhed har fået tilladelse til, at et givent afgiftspligtigt produkt kan leveres uden for suspensionsordningen, uden at afgiften er forfaldet. Varen overgår derfor til forbrug, men forfaldstidspunktet fremkommer ikke. Fritagelser er ligesom godtgørelse defineret i direktivteksterne.

Det er vigtigt at man forholder sig til, hvilket begreb man har med at gøre i lovteksten, eftersom dette også har betydning for, hvor man befinder sig i suspensionsordningen, og hvilke hæftelses ansvar virksomheden har, i tilfælde af fejl.

7.2.2. Elafgiftslovens struktur

Det afgiftspligtige vareområde er beskrevet i elafgiftslovens § 1, hvor afgiftspligtens omfang er, at der skal pålægges en afgift af den elektricitet, en person eller virksomhed her i landet forbruger, og derved belaster miljøet med. Dette fremgår både af bestemmelsens ordlyd, samt bemærkningerne til lovforslaget fra elafgiftsloven af 1977.¹⁰² Bestemmelsens ordlyd har ikke ændret sig siden 1977, hvorfor bemærkningerne dertil stadig kan benyttes som fortolkningsbidrag. Derudover indeholder elafgiftslovens § 1 a en bestemmelse med begrebsforklaring af ordene aftagenummer, datahub og elhandelsvirksomhed.

Hovedregel i elafgiftslovens § 1 har en række undtagelser som er listet i lovens § 2, hvorved der ikke skal svares afgift af elektricitet som er fremstillet på de oplyste produktionsanlæg.

Bestemmelsen er, at der ikke skal svare afgift hvis elektriciteten a) fremstilles på produktionsanlæg, hvis kapacitet er mindre end 150 kW, b) fremstilles og forbruges i tog, skibe, luftfartøjer eller andre transportmidler, c) fremstilles på elproduktionsanlæg ved anvendelsen af vedvarende energikilder (...) som direkte forbruges af elproducenten eller af en lejer i en udlejningsejendom (...), d) fremstilles på nødstrømsanslæg i tilfælde, hvor den normale elektricitetsforsynings svigter.¹⁰³

Blandt andet muligheden for at blive fritaget afgift ved vedvarende energi bekræfter ligeledes formålet om den grønne omstilling, hvorved man med oplystningen har blandt andet fritager elektricitet der fremstilles af vindmøller, elektricitet fremstilling af biogas eller anden vedvarende energi.¹⁰⁴

Elafgiftslovens § 3 beskriver, at den som skal betale afgiften, er den, der leverer elektricitet til forbrug her i landet, og den der til eget forbrug, fremstiller elektricitet. De afgiftspligtige virksomheder i elafgiftsloven, er således net- og transmissionsvirksomheder som driver elforsyningsnettet og varetager transporten af elektriciteten fra nettet ud til forbrugeren, samt de virksomheder der fremstiller elektricitet på eksempelvis kraftvarmeanlæg til eget forbrug.¹⁰⁵ De er altså de virksomheder, som skal registrere sig som oplagshavere, som nævnt og redegjort for under afsnit 6.4.1.

¹⁰² Lovforslag nr. 14

¹⁰³ Elafgiftsloven, § 2, stk. 1

¹⁰⁴ Rasmussen, Helle Vestergaard "Elafgiftsloven – Lov om afgift af elektricitet", side 25-26

¹⁰⁵ Rasmussen, Helle Vestergaard "Elafgiftsloven – Lov om afgift af elektricitet", side 38-40

Elafgiftslovens § 4, som redegjort for tidligere, indeholder reglerne om hvordan de afgiftspligtige virksomheder skal registrere sig, og skelner mellem hvem der *skal* registrere sig og hvem der *kan* registrere sig. De virksomheder som lovpligtigt skal registrere sig, er således dem nævnt under § 3. Reglen for, at nogle virksomheder kan lade sig registrere men ikke lovmæssigt skal gøre det, er til for at store energiforbrugende virksomhed på visse betingelser, får mulighed for at opgøre deres forbrug, sådan at afgiften kun betales af de ikke-godtgørelsesberettigede formål. Forhen skulle virksomhederne først betale afgift af det hele, for derefter at søge om godtgørelse fra Skattestyrelsen.¹⁰⁶

Lovens § 5 oplister, hvornår der findes afgiftsfri levering af elektricitet. Denne bestemmelse gør det muligt for at registrere netvirksomheder, at levere afgiftsfri elektricitet til andre netvirksomheder eller elproducenter, der er registeret efter § 4, stk. 1, jf. elafgiftsloven § 3, stk. 1 nr. 2, hvis virksomheden erhvervsmæssigt afsætter elektricitet. Samtidig gør bestemmelsen det klart, at det afgiftspligtige vareområde kun gælder for elektricitet der forbruges her i landet jf. elafgiftsloven § 1, hvorfor der ikke skal svares afgift af elektricitet, der udføres til udlandet.¹⁰⁷ Bestemmelsen fastlægger dermed elafgifternes geografiske anvendelsesområde.

I lovens § 6 opdeles forbrug af elektricitet i henholdsvis elektricitet, som bruges til opvarmning, der overstiger 4.000 kWh årligt i helårsboliger, sommerhuse og ferielejligheder til eget brug, der opvarmes af elektricitet., og i andet forbrug af elektricitet. Paragraffen lister hvilke satser der skal benyttes for de to grupper.¹⁰⁸ Eftersom specialet omhandler muligheden for godtgørelse af elektriciteten brugt til opladning af elbiler, er det bestemmelses 2. pkt. angående andet forbrug, og denne bestemmelses satser, som er relevante for godtgørelsens.¹⁰⁹ Satserne i § 6 er udgangspunktet for, hvad virksomheder der benytter elektricitet i virksomhedens aktiviteter, skal betale i afgift for forbruget. Specialets problemformulering omhandler den mulighed, virksomhederne har som følge af godtgørelsesordningen, for at afvige denne sats.

¹⁰⁶ Rasmussen, Helle Vestergaard "Elafgiftsloven – Lov om afgift af elektricitet", side 41-44

¹⁰⁷ Rasmussen, Helle Vestergaard "Elafgiftsloven – Lov om afgift af elektricitet", side 47-48

¹⁰⁸ Rasmussen, Helle Vestergaard "Elafgiftsloven – Lov om afgift af elektricitet", side 49-50

¹⁰⁹ Elafgiftsloven, § 6, stk. 1, 2.pkt.

I bestemmelserne § 7-10 er omdrejningspunktet måling af elektricitet, hæftelse, angivelse, indbetaling og registrering af elafgift, og vil derfor af hensyn til specialets problemformulering ikke blive gennemgået yderligere.

Reglerne for godtgørelse findes i lovens § 11. Formålet med reglerne for godtgørelse af elafgifterne er, at reducere en eventuel konkurrenceforvridning, som er opstået grundet afgifternes påvirkning på virksomheder, der er kendetegnet med en tung energikrævende proces.¹¹⁰ Anvendelsesområdet er, at momsregistrerede virksomheder kan opnå hel eller delvis godtgørelse af afgiften for elektricitet i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående moms af de indkøbte produkter til forbrug i virksomheden, jf. § 11, stk. 5. Det vil altså sige, at hvis en virksomhed ikke kan momsregistreres, eller det indkøbte forbrug ikke vedrører virksomhedens momspligtige aktivitet eller er fritaget for momsfradrag, kan den som udgangspunkt ikke få godtgjort sine afgifter.¹¹¹ Der gælder således tre kriterier, hvis man som virksomhed skal have ret til godtgørelse; et forbrugskriterium, et krav om at aktiviteten er godtgørelsesberettiget og et krav om at virksomheden er registeret momsloven. Kravene er kumulative, og skal derfor være opfyldt for, at man som virksomhed som udgangspunkt er berettiget til afgiftsgodtgørelse af elektricitet.

De relevante godtgørelsesbestemmelser for besvarelse af specialets problemformulering vil blive gennemgået yderligere under kapitel 8. Dette kommer som følge af, at det som udgangspunkt er to muligheder for, at en virksomhed kan få godtgørelse for elforbruget forbrugt i en ladestander. Den ene er efter godtgørelsesbestemmelsen i elafgiftsloven § 11, stk. 1, og stk. 5, og § 11 c, stk. 1, og den anden er efter ændringslovens særordning i § 21.

7.2.3. Forbrugskriteriet

Det er en betingelse for at få godtgørelse efter § 11, at forbrugskriteriet er opfyldt. Dette følger af elafgiftslovens § 11, stk. 1, som angiver, at tilbagebetaling gælder *"af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet"*.¹¹² Det samme gør sig gældende i ændringslovens § 21, stk. 1, hvor det fremgår at *"der ydes tilbagebetaling af afgiften af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet"*.¹¹³ Forbrugskriteriet fremgår altså af begge mulige måder at få godtgjort

¹¹⁰ Den juridiske vejledning: E.A.4.6.1.1 Regler og formål

¹¹¹ Dekov, Erik og Engsig, John "Moms – Energi – Lønsum", side 234-235

¹¹² Elafgiftsloven, § 11, stk. 1

¹¹³ Ændringsloven, § 21, stk. 1

sin afgiftspligtige elektricitet på, og det er den lille passus der fremgår af lovteksten, som har medvirket til en del fortolkningstvivel gennem årene. Hvad lovgiver ligger til grund for en vurdering af forbrugerkriteriet står nemlig ikke nævnt i lovteksten eller i forarbejderne hertil. Kriterierne og vurderingsbetingelserne er derfor udviklet som følge af praksis.

Dette kriterium bestemmer, at virksomheden skal kunne godtgøre for, at de er den reelle forbruger af elektriciteten, da kriteriet er sat for, at godtgørelser kun kommer den virksomhed eller person til gode, som oplever den direkte belastning af elafgiften.¹¹⁴ Når det vurderes, hvorvidt kriteriet er opfyldt, fortager de relevante myndigheder en konkret vurdering af de faktiske forhold i sagen. De faktiske forhold, som kan have indflydelse på afgørelsen udfald, kan være hvem der afholder udgiften til forbruget, nyttekriteriet, hvem har pligten til drift og vedligeholdelse, hvem bestemmer omfanget og for hvis regning og risiko. Det er som skrevet den konkrete sags faktiske forhold, der sammenholdt, udgør hvilke faktorer der vægter mest. Dette fremgår blandt andet af afgørelsen fra SKM2005.394.HR (gadebelysningsdommen), omhandlende en kommune, der i første omgang havde overdraget sit vejbelysningsanlæg til et selskab ejet af kommunen, hvorefter dette selskab videreoverdrog anlægget til et datterselskab. Det blev derfor datterselskabet, som endte med at skulle drive og vedligeholde vejbelysningsanlægget, mod et vederlag fra kommunen.¹¹⁵

Spørgsmålet i afgørelsen vedrørte om datterselskabet var berettiget til godtgørelse for afgift af den elektricitet, der var forbrugt i forbindelse med vejbelysningen i kommunen, og derfor skulle det undersøges om de var den reelle forbruger af elektricitet, og om virksomheden derved kunne få godtgørelse efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Gadebelysningsdommen startede ved skattestyrelsen, men efter at have været prøvet og anket til flere instanser endte den til bedømmelse hos Højesteret. Højesteret endte med at komme med en modstridende afgørelse, end de andre instanser havde fremført.

Højesteret vurderede, at selvom kommunen afholdte omkostningerne til elektricitet, må det anses at den elektricitet som datterselskabet anvender ved driften af vejbelysningsanlægget, måtte anses at være brugt af virksomheden, hvorfor der er forbrugt afgiftspligtig elektricitet, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 1. Højesteret udtalte, at det herved er uden betydning, at kommunen er forpligtet til at sikre

¹¹⁴ Udledt af gennemgået praksis i afsnittet

¹¹⁵ SKM2005.394.HR

vejbelysningen, og derved var datterselskabet berettiget til godtgørelse.¹¹⁶ Derudover lagde Højesteret vægt på, at der i elafgiftslovens bestemmelsers ordlyd, forarbejder eller formål ikke er holdepunkt for at begrænse retten til godtgørelse, som foregår som led i en særligt kvalificeret produktionsproces. Altså vurdere Højesteret, at lys i kommunens lamper og elektricitet ikke er det samme, og der ved behandling af elektricitet kan dannes lys. Derfor er det ikke afgørende hvornår lyset bliver udnyttet, men hvornår elektriciteten bliver udnyttet, hvilket sker i virksomheden. Virksomheden havde fra Højesterets vurdering forbrugt elektriciteten, for at levere en ydelse til kunden.

Afgørelsen havde principiel karakter i forhold til den fremtidige fortolkning af forbrugerkriteriet, og endte med store konsekvenser for de resterende kommuner i Danmark, der som følge af Højesterets afgørelse, nu kunne benytte samme fremgangsmåde som den omtalte kommune, og få godtgørelse af deres forbrugte elektricitet til vejbelystning. Derved blev det også muligt at husholdninger, ikke-momsregistrerede virksomheder og liberale erhverv, som normalt ikke havde mulighed for godtgørelse, og derfor skulle betale afgift af elektricitet til belystning, at udlicitere aktiviteten til en godtgørelsesberettiget belystningsvirksomhed, og derved opnå en besparelse. For at undgå denne økonomiske konsekvens, som ville udhule den danske statskasse, påbegyndte Skattestyrelsen en ændring af loven, som medførte bestemmelsen § 11, stk. 2 der fremtræder i dag af elafgiftsloven. Af bestemmelsen er det ikke længere muligt for virksomheder at få godtgørelse, hvis deres aktivitet omhandler at afsætte belystning på trods af, at de opfylder forbrugskriteriet.¹¹⁷

Som nævnt kan der være mange faktorer, der har en rolle i vurderingen af forbrugerkriteriet, og det vigtigste er, at der bliver set på hele sagens faktiske forhold.

Nyttekriteriet indgår ofte som vurdering til forbrugerkriteriet, og er i sig selv, en hjælp til at vurdere hvem der drager nytte af den forbrugt energi, men det kan ikke stå alene som fortolkningsbidrag. Dette kriteriets udgangspunkt er, at den som drager nytte af den forbrugte energi, er den egentlige forbruger. I gadebelysningsdommen havde Skattestyrelsen og de andre instanser før Højesteret lagt essentiel vægt på nyttekriteriet, hvor man må udlede, at det er borgerne og virksomhederne, der drager nytte af elektriciteten ved, at deres by er lyst op.¹¹⁸ Gadebelysningsdommen bidrager til fortolkningen af nyttekriteriet, at blot fordi man vurderes at være den, som drager nytte af den

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Lovforslag nr. 64

¹¹⁸ SKM2004.109.VLR og SKM2002.492.LSR

forbrugte elektricitet, er det ikke tilsvarende med, at man også anses, som den reelle forbruger af det. Det er de samlede vurderingsfaktorer, der skal inddrages, hvor blandt andet egen regning og risiko også er en faktor, og afgørelsen skal derfor bero på en helhedsvurdering.

7.2.4. Momsregistrering

Det følger af elafgiftslovens § 11, stk. 1, at godtgørelse kun kan tilfalde ”virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven”.¹¹⁹ Det kan derfor udledes, at bestemmelsens ordlyd, at det er en betingelse for godtgørelse, at virksomheden er momsregistreret efter momsloven.¹²⁰

Det fremgår af § 11, stk. 1, nr. 5, at afgiften tilbagebetales ”i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af elektricitet eller varme.”¹²¹ Det er derfor ikke kun et krav, at virksomheden er registreret efter momsloven, men også at de har fradragsret for købsmomsen som følge af momslovens bestemmelser. Hvis virksomheden er momsregistreret, kan afgiften på elektriciteten dermed godtgøres i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for købsmomsen. Denne bestemmelse beslutter, hvorvidt en virksomhed er berettiget til fuld godtgørelse, delvis eller ingen godtgørelse som følge af deres fradragsret for købsmomsen af elektriciteten.

De fleste virksomheder i Danmark er momsregistrerede, medmindre de positivt er undtaget af lovtæksten i momsloven. Det afgørende for om man er registreret, er om man driver momspligtig aktivitet. Hvis dette er tilfældet, har man som virksomhed pligt og ret til at registrere sig. Det modsatte gælder hvis man har moms fritaget aktivitet, som følger af opstillingen i § 13 i momsloven.¹²² Denne opstilling er virksomheders der har almennyttige funktioner og aktiviteter, som anses for værende en nødvendighed for samfundet ud fra enten helbredsmæssig, samfundsmæssige eller politiske hensyn.¹²³

¹¹⁹ Elafgiftslovens, § 11, stk. 1

¹²⁰ Momsloven

¹²¹ Elafgiftsloven, § 11, stk. 5

¹²² Momsloven, § 13

¹²³ Momssystemdirektivet, afsnit IX. Afgiftsfritagelser

8. Generelt om godtgørelse for elafgift ved opladning af elbiler

I det følgende afsnit vil kernen af specialets problemformuleringen blive undersøgt; hvilke muligheder der er for godtgørelse af elektriciteten forbrug ved opladning af elbiler. Der er som udgangspunkt to muligheder, hvorpå man som virksomhed kan få godtgørelse for sit elforbrug til en ladestander. Den ene mulighed er efter elafgiftslovens bestemmelser om godtgørelse i lovens § 11, stk. 1 og stk. 5, samt § 11 c, stk. 1 og den anden er efter § 21 i ændringsloven.¹²⁴ Der vil først blive undersøgt de almindelige muligheder for godtgørelse og fritagelse, der er opstillet i elafgiftslovens bestemmelser, om man gennem de nedskrevne regler kan berettige en godtgørelse eller fritagelse. Derefter vil der blive gennemgået den midlertidige særordning om godtgørelse, der er beskrevet i ændringsloven, som blev indført i 2012.

8.1. Elafgiftslovens regler om godtgørelse og fritagelse

Som nævnt i forhenværende afsnit skal der betales afgift af alt elektricitet, der forbruges i Danmark. Det gælder både den elektricitet, der leveret til en forbruger og den afgiftspligtige elektricitet, som en el-producent selv forbruger, jf. elafgiftsloven § 1. Danmark har indført godtgørelse- og fritagelsesbestemmelserne for specifikke energiprodukter med baggrund i energibeskatningsdirektivet, som gennemgået i afsnit 6.3. Derfor bliver elafgiftslovens bestemmelser først analyseret for, om de berettiger en virksomhed enten fritagelse eller godtgørelse af elektriciteten forbrugt i ladestanderne ved opladning af elbiler.

8.1.1. Elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra b

Som nævnt finder man undtagelserne til hovedreglen i elafgiftslovens § 1, i lovens § 2. Hvor der i bestemmelsen er listet fire muligheder op, hvor man som virksomhed er undtaget fra afgiften af elektricitet, som a) fremstilles på produktionsanlæg, hvis kapacitet er mindre end 150 kW, b) fremstilles og forbruges i tog, skibe, luftfartøjer eller andre transportmidler, c) fremstilles på elproduktionsanlæg ved anvendelsen af vedvarende energikilder (...) som direkte forbruges af elproducenten eller af en lejer i en udlejningsejendom (...), d) fremstilles på nødstrømsanlæg i tilfælde, hvor den normale elektricitetsforsynings svigter.¹²⁵ Grundet dette speciales problemformulering, er det kun relevant at undersøge, om det er muligt for en virksomhed at blive

¹²⁴ Jf. Skattestyrelsens udtalelse i SKM.2021.283.SR

¹²⁵ Elafgiftsloven, § 2, stk. 1

fritaget for elafgift som følge af § 2, stk. 1, litra b. Derudover vil § 2, stk. 1, litra c også fremgå af specialet, som følge af samspillet mellem reglerne om vedvarende energi ("VE-reglerne") og godtgørelsesreglerne.

Grundlaget for, at denne bestemmelse bliver analyseret, er fordi det fremgår af bestemmelsen, at de skrevne driftsmidler er undtaget, og der så afslutningsvist i sætningen står "*eller andre transportmidler*".¹²⁶ Det kan her undersøges om elbiler vil kunne kategoriseres som andre transportmidler. Man kan starte med at tage fat i definitionen 'andre transportmidler'. Hvis der havde stået 'lignede transportmidler' vil der ikke være en undren, eftersom de listede transportmidler ofte er kollektive og offentlige tilgængelige, og lignede transportmidler derfor ikke vil omfattet eldrevne personbiler.

For at undersøge hvad lovgiver har haft til formål med andre transportmidler, er det nødvendig at gå tilbage til forarbejderne til loven, samt eventuelle bemærkninger Folketinget har haft ved vedtagelsen af loven. Derudover er det relevant at undersøge, hvad der er skrevet i energibeskatningsdirektivet, da det som nævnt i afsnit 6.3, er implementeret i elafgiftsloven.

I bemærkningerne til lovforslaget er der til § 2 beskrevet at "*paragraffen indeholder undtagelsesbestemmelser, hvorefter der ikke skal svares afgift af elektricitet fremstillet på visse mindre produktionsanlæg*",¹²⁷ Bestemmelsen nævner altså ikke noget med almindelige personbiler, er lignede som kunne tænkes at være i kategori med elbiler. Eftersom loven blev vedtaget tilbage i 1970'erne var elbiler ikke på tale endnu, og var det derfor også meget usandsynligt at der ville stå noget relevant i bemærkningerne. I den juridiske vejledning, bliver § 2, stk. 1, litra b, beskrevet som at inkludere blandt andet toge. Dette er, fordi toge ofte vil være dieselelektriske toge, hvor toget er forsynet med en generator, hvor den producerede elektricitet anvendes i en elektromotor, som driver togets hjulsæt. Det samme gør sig gældende for dieselelektriske skibe, hvor elektricitetens bruges til at drive skibets propeller.¹²⁸

Hjemlen til § 2, stk. 1, litra b findes i energibeskatningsdirektivets artikel 15, som nævnt i afsnit 6.3.1. Herved beskrives denne godtgørelse som en godtgørelse af elektricitet, der anvendes til

¹²⁶ Elafgiftsloven, § 2, stk. 1, litra b

¹²⁷ Folketingstidende 1974-75 (2. samling), Tillæg A, spalte 1-6376

¹²⁸ Den juridiske vejledning: E.A.4.3.4 Elektricitet omfattet af reglerne

personbefordring og godstransport med jernbane, metro, sporvogn og trolleybus, hvorfor dette også argumenterer for, at elbiler ikke skal kunne fritages som følge af § 2, stk. 1, litra b.

Derudover er det pr. 2012 som følge af ændringsloven vedtagelse fremført en bestemmelse hvor omfanget af godtgørelse af elektricitet forbrugt i ladestandere er beskrevet, hvorfor det må antages at dette ikke ville have været nødvendigt med en godtgørelsesbestemmelse, hvis driften kunne fritages for afgift som følge af § 2.

Alt dette taler for, at man som lovgiver ikke har haft til hensigt, at man skulle inkludere elbiler under § 2, stk. 1, litra b, hvorfor der nu må undersøges, om de i stedet for at være undtaget afgiftsreglerne, i så fald kan godtgøres. Der kan dermed, som følge af benyttelsen af fortolkningsmetoderne nævnt i afsnit 5.3, konkluderes at hverken ordlyd-, formål-, eller en dynamisk fortolkning, kan berettiget at elektricitet forbrugt i ladestandere skal fritages for afgift, og det derfor vil være en udvidende fortolkning som er i strid med grundlovens § 43, hvis elektricitet fritages som følge af elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra b.

8.1.2. Elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c

Som nævnt under afsnit 7.2.2 og ovenstående, fritager elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c, elektricitet som fremstilles på elproduktionsanlæg ved anvendelse af vedvarende energikilder. Det er en forudsætning for denne fritagelse, at elektriciteten produceres af vedvarende energi, elektriciteten forbruges af producenten selv, hvor der skal være tale om direkte eget forbrug, der ikke leveres til det kollektive net.¹²⁹

Af bindendes var i SKM2021.474.SR,¹³⁰ ønsker spørger at benytte sig af en forretningsmodel, hvorved at spørger tilbyder et samlet koncept, hvor vedvarende energi i form af solceller og vindmøller, skal drifte elproduktionen i ladestandere til opladning af registrere el-køretøjer. Ejendomsretten overgår til kunden ved levering, men spørger står for drift og vedligehold af anlæggene og ladestanderen. Kunden har opsat solceller og ladestander på et gymnasiums parkeringsplads, hvor ladestanderne hovedsageligt skal forsynes med elektricitet fra solcellerne. Hvis anlægget ikke producere nok elektricitet, vil forsyningen blive leveres fra det kollektive elnet.

¹²⁹ Elafgiftsloven, § 2, stk. 1, litra c

¹³⁰ SKM2021.474.SR

Af denne forretningsmodel er det spørgers opfattelse, at elektriciteten der produceres på VE-anlægget, er fritaget for afgift, jf. elafgiftsloven § 2, stk. 1, litra c. Spørger ønsker det derfor bekræftet, at der ikke skal betale elafgift, at den elektricitet, der produceres på VE-anlægget, som leveres direkte til el-ladestanderne.

Skattestyrelsen ender med at svare afvisende til spørgers påstand om afgiftsfritagelse. Det er af Skattestyrelsens opfattelse, at den elektricitet som benyttes i ladestanderne til kunders elbiler, er afgiftspligtig, jf. elafgiftsloven § 1. Dette følger at elproduktion ikke opfylder betingelsen i § 2, stk. 1, litra c, om elektriciteten skal forbruges af producenten selv. I dette tilfælde, bekræfter spørger, at forretningsmodellen er tiltænkt til at lade de biler op, som er på parkeringspladsen hvor projektet bliver opsat. Hvorfor den producerede elektricitet ikke forbruges af producenten selv, men af dennes kunder.¹³¹ Der er derfor tale om afgiftspligtig elektricitet som følge af elafgiftsloven § 1, og spørger har derfor mulighed for at søge om godtgørelse. Denne mulighed bliver gennemgået i afsnit 8.2.2.

Det kan derfor udledes, at der som følge af udnyttelsen af denne fritagelsesbestemmelse, heller ikke kan berettige en virksomhed til fritagelse af elafgift, hvis elektricitet benyttes som følge af overstående sag. Hvis elektriciteten var forbrugt af elproducenten selv, og ikke af dens kunder, vil der derimod kunne argumenteres for et andet udfald, da der udelukkende gives afgiftsfritagelse for VE-anlæg, hvis elektriciteten benyttes af elproducenten selv.

8.1.3. Elafgiftslovens § 11, stk. 1 - Den reelle forbruger af elektriciteten i ladestanderen

Før 2012 var virksomhedernes mulighed for godtgørelse af elafgift ved anvendelse til opladning af batterier til elbiler hjemlet i de almindelige regler for godtgørelse i lovebekendtgørelse nr. 310 af 01. april 2011 om afgift af elektricitet, ("elafgiftsloven af 2011").¹³² Elafgiftsloven af 2011's bestemmelse § 11, stk. 1, nr. 1 angav, at den momsregistrerede virksomhed, kan få godtgørelse af den betalte elafgift, hvis den anvendte elektricitet var brugt til en momspligtig aktivitet. I lovens ordlyd ligger forbrugskriteriet, hvorfor virksomheden kun kan få godtgørelse, hvis de er den rette forbruger. Forbrugerkriteriet er redegjort for under afsnit 7.2.3, men vil i dette afsnit blive

¹³¹ SKM2021.474.SR

¹³² Elafgiftsloven af 2011

analyseret som følge af, hvornår det er opfyldt for en virksomhed, der har aktivitet med opladning af elbiler.

Da § 11 bestemmelserne oprindeligt blev indført ved lov nr. 89 af 9. marts 1977 kunne momsregistreret virksomheder kun få tilbagebetalt den del af elafgiften de havde, som oversteg 100.000 kr. årligt.¹³³ Som nævnt i specialet er grundprincippet i elafgiftsloven, at der skal betales fuld afgift af elforbrug i almindelige husholdninger, mens man som momsregistreret virksomhed har som udgangspunkt nu ret til godtgørelse af afgiften bortset fra 0,4 øre pr. kWh.¹³⁴ Dette følger af lovens § 11, stk. 1, som lyder, at virksomheder der er registreret efter momsloven, har mulighed for at få godtgørelse af virksomhedens forbrugte afgiftspligtige elektricitet. Det er altså en forudsætning for tilbagebetaling af elafgift, at virksomheden er momsregistreret og at elektriciteten skal være forbrugt i virksomheden, til en godtgørelsesberettiget aktivitet.¹³⁵

Det blev som følge af de almindelige godtgørelsesbestemmelser i elafgiftsloven nødvendigt, at Skatterådet skulle tage stilling til, hvornår elektriciteten ved en opladning af en elbil anses for at være forbrugt, og formulere derved et bindende svar, der i takt med af teknologien udviklede sig, kom flere forretningsmodeller med hovedformålet at forbruge elektricitet til ladestander, som skulle fortolkes i overensstemmelse med de fastsatte kriterier for godtgørelse. Som respons på forvirringen formulerede skatterådet et styresignal der bidrog med fortolkningen af kriterierne for godtgørelse i loven. Helt elementært skulle Skatterådet vurdere om elforbruget sker, når batteriet oplades, eller om det sker, når bilen kører, og batteriet derved aflades. Svaret er afgørende for, om virksomheden er berettiget til godtgørelse, da det kun er ved det ene scenarie, at man kan anse virksomheden som den rette forbruger. Dette gælder, at hvis elektricitet forbruges ved opladning af batterierne, er det virksomheden der er forbruger, hvorimod ved det andet scenarie, hvis elektriciteten forbruges ved afladning, er det eksempelvis en kunde til virksomheden der er forbruger af elektriciteten, er virksomheden derfor ikke godtgørelsesberettiget jf. forbrugskriteriet.

Styresignalet i SKM2011.259.SKAT fra 27. april 2010 kom som følge af et bindende svar, hvor Skatterådet vurderede, at elforbruget sker ved opladning, og det derfor var muligt for virksomheder

¹³³ Rasmussen, Helle Vestergaard "Elafgiftsloven – Lov om afgift af elektricitet", side 83

¹³⁴ SKM2021.121.SR

¹³⁵ Elafgiftsloven, § 11, stk. 1

med serviceaktivitet, der vedrørte opladning af batterier til elbiler, omfattes af reglerne om godtgørelse af elafgift.¹³⁶

Resultatet fra styresignalet endte ud i en præcisering og udbredelse af reglerne af elafgift, der er forbrugt til erhvervsmæssig opladning af batterier i elbiler, som medførte en ændringslov med en midlertidig særordning for godtgørelse af elektricitet forbrugt i elbiler¹³⁷ i december 2012.¹³⁸ Denne lov betød, at virksomheder, der har aktivitet med opladning af batterier til elbiler via ladestander, og virksomheder, der anvender elektricitet til opladning af batterier på batteriskiftestationer, anses for at have forbrugt elektriciteten, og derfor er godtgørelsesberettiget. Særordningen vil blive yderligere gennemgået i afsnit 8.2.

8.1.4. § 11, stk. 5 og § 11 c, stk. 1

Udover at følge bestemmelsen i § 11, stk. 1, som indeholder de tre kriterier for godtgørelse; virksomheden skal være registrering efter momsloven, være den rette forbruger af energier, og energien skal være brugt til et særligt godtgørelsesberettiget formål, skal virksomheden også opfylde betingelserne som følger af § 11, stk. 5 og § 11 c, stk. 1.

Elafgiftslovens § 11 stk. 5 konstaterer, at afgiftens tilbagebetales i samme omfang som virksomheden har fradragret for indgående moms af købet af elektricitet eller varme. Det vil altså sige, at hvis man ikke har fradragret for sin momspligtige aktivitet, har man heller ingen ret til godtgørelse. Dette gør det umuligt for en virksomhed at få godtgørelse for den forbrugte elektricitet i ladestanderne, hvis elektriciteten bliver brugt til driften af personbiler på hvide plader. Dette kommer eftersom man ikke har fradragret for moms af drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 6.¹³⁹ Virksomheder der lejer personbiler, i mere end seks måneder i sammenhæng, har dog muligt for en delvis fradrag med 25 pct., jf. § 42, stk. 4 og stk. 5.¹⁴⁰

¹³⁶ SKM2011.259.SKAT

¹³⁷ Ændringsloven

¹³⁸ Den juridiske vejledning: E.A.4.6.3.2 Godtgørelse af afgift af elektricitet

¹³⁹ Momsloven, § 42, stk. 1, nr. 6

¹⁴⁰ Den juridiske vejledning: D.A.11.6.1. Kort om fradrag for køretøjer og momsloven, § 42, stk. 4 og stk. 5

Hvis virksomheden derimod har varebiler og lastvogne til og med tre tons, er der muligt at få fuldt fradrag for momsen af driftsudgifterne, hvis køretøjet udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige formål, jf. momslovens § 41, stk. 2.¹⁴¹

Hvis køretøjet benyttes til både momspligtige og momsfritagne formål, er det også muligt for virksomheden at få fuldt fradrag for de momsbelagte udgifter, hvis virksomhedens salg af momspligtige varer og ydelser er over 50.000 kr. om året., jf. momslovens § 41, stk. 5.¹⁴²

Det samme gælder hvis virksomheden benytter køretøjer til både momspligtige aktivitet i virksomheden, og til private formål.

Hvis virksomheden har vare- og lastvogne på over tre tons, eller busser, er der fuldt fradrag for driften, hvis de udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer jf. momslovens § 37, stk. 1.¹⁴³

Elafgiftslovens § 11, stk. 5 indeholder også et dokumentationskrav, hvorved virksomheden skal kunne dokumentere ved fakturaer eller særskilte opgørelser, at der er betalt fuld afgift af elektriciteten, jf. § 11 a, stk. 9.¹⁴⁴ Dokumentationskravet som følge af lovens § 11, stk. 5 vil blive gennemgået i afsnit 8.2.4.

Elafgiftslovens § 11 c, stk. 1, fastsætter at hvis der berettiges godtgørelse som følge af § 11, nedsættes godtgørelsen med 0,4 øre pr. kWh, også kaldet procesafgiften. Satsen svarer til EU's minimumsafgiftssats.¹⁴⁵ Procesafgiften gælder som følge af stk. 2 i bestemmelsen ikke for forbrug af elektricitet, der medgår direkte til produktionen af elektricitet samt til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet, da elektriciteten til de nævnte aktiviteter er fritaget for afgiftsbeskatning som følge af energibeskatningsdirektivets fritagelsesbestemmelser.¹⁴⁶

Af ovenstående kan det derfor konkluderes, at betingelsen i § 11, stk. 5, fastsætter en begrænsning for godtgørelse af elektricitet i elbiler, hvorefter det ikke er muligt, hvis virksomheden kun har personbiler omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 6, da virksomhederne ikke har fradragsret for den indgående moms af købet af elektricitet, der anvendes i eksempelvis en ladestander. Det

¹⁴¹ Momsloven, § 41, stk. 2

¹⁴² Momsloven, § 41, stk. 5

¹⁴³ Momsloven, § 37, stk. 1

¹⁴⁴ Elafgiftsloven, § 11, stk. 5 og § 11 a, stk. 9

¹⁴⁵ Energibeskatningsdirektivet, artikel 10

¹⁴⁶ Elafgiftsloven, § 11 c

afhænger derfor af, hvilke køretøj virksomheden benytter. Den ene mulighed der undersøges i specialet; om det er muligt for en virksomhed at være berettiget godtgørelse som følge af elafgiftslovens § 11, stk. 1 og stk. 5, og § 11 c, besvares derfor, at som følge af § 11, stk. 5, at være afhængigt af, hvilket køretøj virksomheden benytter og til hvilke formål, jf. momslovens bestemmelser om fradragsret.

8.2. Lov nr. 1353 af 21. december 2012 - Ændringsloven

De nuværende regler for godtgørelse af afgift for elektricitet ved brug til opladning af elbiler er indført med hjemmel i lov nr. 1353 af 21. december 2012 med navnet ”*Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer*”¹⁴⁷, (”ændringsloven”). Det er ændringslovens § 21, som omhandler godtgørelsen, hvoraf de resterende bestemmelser er irrelevante for dette speciale, og vil derfor ikke blive gennemgået.

Af lovforslagets bemærkninger fremgår det, at forslaget hovedformål med lovændringen er at præcisere og udbrede de regler for godtgørelse af elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af batterier i erhvervsøjemed, som anses som en nødvendighed efter skats styresignal, som gennemgået i afsnit 8.1.3. Præciseringen gør det muligt for den enkelte forbruger selv af vælge hvilken elleverandøren eller eventuelt elbilabonnement, de ønsker at bruge, da dette ikke har virkning på forbrugskriteriet, og man derfor udbreder muligheden for godtgørelse for elektricitet forbrugt til opladning af elbiler, og derved fremmer attraktiviteten for at virksomhederne skifter til elbiler og at flere virksomheder vil gå ind ladestander-branchen.¹⁴⁸

Af bemærkningerne og gennemgået i det følgende, foreslås det som udgangspunkt af reglen om godtgørelse udløber ved 2015. Ordningen er forlænget flere gange, og senest blev den forlænget til 31. december 2023.¹⁴⁹ Ved at notere denne tidsbegrænsning, gør lovgiver det muligt at ændre i lovgivningen løbende som følge af den ”*teknologiske udvikling på området*”.¹⁵⁰

Af § 21, stk. 1 og stk. 2 fremgår det:

¹⁴⁷ Ændringsloven

¹⁴⁸ Lovforslag nr. 52

¹⁴⁹ lov nr. 203, § 6

¹⁵⁰ Lovforslag nr. 52

”Stk. 1. Der ydes tilbagebetaling af afgiften af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet anvendt til opladning af batterier til registrerede elbiler. Tilbagebetalingen omfatter elektricitet anvendt i ladestandere, herunder hurtigladere, der drives for virksomhedens regning og risiko, og elektricitet anvendt til opladning af batterier på batteriskiftestationer. Tilbagebetalingen ydes i øvrigt i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser i lov om afgift af elektricitet §§ 11, 11 a og 11 c.

Stk. 2. Tilbagebetalingen ydes uanset betingelsen i lov om afgift af elektricitet § 11, stk. 16, om fradragsret i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for merværdiafgift for elektricitet og varme. Som dokumentation for tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden på anmodning fremlægge opgørelser af målinger af den forbrugte elektricitet i ladestandere, herunder hurtigladere, og på batteriskiftestationer. Der ydes tilbagebetaling med virkning fra og med den 27. april 2010 og til og med den 31. december 2015.”¹⁵¹

Derudover er der som følge af senere lovændring indført en stk. 3 og stk. 4 til bestemmelsen. Det lyder af ændringslovens § 21, stk. 3 at virksomheder som benytter sig af tilbagebetalingsmuligheden der er fremsat i stk. 1, hvor beløbet de ønsker tilbagebetalt overstiger 500.000 euro pr. Juridisk enhed i et kalenderår, skal virksomhederne indberette det til told- og skatteforvaltningen.

Bestemmelsens stk. 4 bemyndiger skatteministeren til at fastsætte nærmere regler om, at virksomhederne skal efterleve de til enhver tid gældende betingelser EU har fastsat for at modtage statsstøtte. Derudover bemyndiger bestemmelsen skatteministeren til kunne angive nærmere regler om, hvornår en virksomhed ikke opfylder betingelserne i bestemmelsens stk. 1, og derved ikke kan opnå godtgørelse. Vurderingen af de forfatningsmæssige rammer for delegation af lovgivningskompetence vil ikke blive belyst i specialet, af hensyn til afhandlingens problemformulering.

Af bestemmelsens stk. 1 og stk. 2 kan det udledes at, der ydes der godtgørelse, hvis virksomheden **forbruger afgiftspligtig elektricitet til opladning af elbiler fra ladestandere (herunder hurtigladere) eller elektricitet anvendt på batteriskiftestationer** til opladning, hvis de drives på virksomhedens **regning og risiko**, jf. § 21, stk. 1. Derudover gælde der **forbrugskriteriet** jf.

¹⁵¹ Ændringsloven, § 21

elafgiftslovens § 11, stk. 1, hvorved virksomheden kun kan få godtgørelse af elektricitet, der er anvendt i virksomheden til procesformål.

Af bestemmelsens § 21, stk. 2 ydes **tilbagebetalingen i særordningen uanset bestemmelsen i elafgiftsloven § 11, stk. 16**. Dette betyder, at elbilvirksomheden ikke skal opfylde betingelsen om, at de har fradragsret i samme omfang, som de har fradragsret for moms for elektricitet og varme. Bestemmelsen fastsætter også et **dokumentationskrav** omhandlende, at virksomheden skal kunne fremlægge opgørelser af målinger i ladestanderne.

Særordningen om elbiler i ændringsloven er indført i den danske lovsamling på en usædvanlig måde, hvorved den ikke er indført i selve elafgiftsloven, men alene fremgår af ændringsloven, og derfor ikke er indarbejdet i den pågældende afgiftslov. Ændringsloven er midlertidig, og dette vil sige at den har en udløb. Denne udløbsdato er midlertidig over flere omgange udsat, sådan at reglernes virkning er blevet forlænget. Dette skete senest ved lov nr. 203 af 13. februar 2021, hvor reglerne blev forlænget til 31. december 2030.¹⁵² Den nuværende udløbsdato kommer efter, er der 1. juli 2017 trådte lov nr. 687¹⁵³ i kraft, som indfører regler om fuld elafgift for opladning af elbiler, hvor der af § 4, stk. 1 fremgår, at *”I § 11, stk. 3, indsættes som 12.-17. pkt.: Tilbagebetaling kan desuden ikke finde sted for afgiftspligtig elektricitet, som forbruges til lagring af energi i komponenter til fremdrift af registrerede eldrevne køretøjer...”*¹⁵⁴. Selvom loven blev vedtaget i 2017, er virkningstidspunktet for afgiftspligtens bestemmelse udsat til at få virkning fra og med den 2031-01-01 jf. § 7, stk. 3.¹⁵⁵

Formålet og ønsket med forlængelsen af særordningen og udskydelsen af bestemmelsen om fuld elafgift for elektricitet til lagring på batterier, som benyttes til fremdrift af eldrevne køretøjer, står beskrevet i lovforslag nr. 129 af 18. december 2020. Lovforslagets bemærkninger beskriver ændringen som et redskab regeringen¹⁵⁶ benytter, for at overholde den aftale om grøn omstilling af vejtransporten, som nævnt i indledningen til specialet, hvor nul- og lavemissionsbiler skal fremmes i Danmark.¹⁵⁷

¹⁵² Den juridiske vejledning: E.A.4.6.1 Lovgrundlag

¹⁵³ Lov om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love

¹⁵⁴ Ibid.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Regeringen (Socialdemokratiet), Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten

¹⁵⁷ Lovforslag nr. 129

For kort at opsummere hvad de gældende regler i særordningen er på nuværende tidspunkt, er det altså at man som virksomhed kan få godtgørelse, hvis virksomheden har aktivitet med opladning af batterier til elbiler via ladestander, eller på batteriskiftestationer. For at man bliver godtgørelsesberettiget krævet det, at virksomheden forbruger afgiftspligtig elektricitet for egen regning og risiko til opladning af registrerede elbiler. Dette kan både ske fra en ladestander, hurtiglade-stander eller batteriskiftestation, hvor kravet er, at virksomheden som dokumentation for godtgørelsen skal kunne fremlægge opgørelser af målinger af forbruget. Elbilvirksomheden skal således kun betale procesafgift af den godtgørelsesberettigede elektricitet.

I de følgende afsnit vil de nævnte krav i ændringsloven for godtgørelse af elafgift blive gennemgået. Forbrugerkriteriet vil ikke yderligere blive gennemgået i dette kapitel, eftersom der foreligger et styresignal der benyttes til ændringslovens bestemmelse. Men kriteriet vil igen blive belyst under afsnit 9.1, som en sammenholdning af det forbrugerkriterium som følger af styresignalet, og det forbrugerkriterium som følger af elafgiftslovens almindelige bestemmelser. 9.1.

8.2.1. Ladestandere og hurtigladede

Der er ikke af bestemmelsens ordlyd noget krav om udseende af ladestanderne; hvad farve, størrelse eller placering den skal have. Bestemmelsen nævner blot, at det skal være elektricitet anvendt i en ladestander. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår der en yderligere specifikation til hvilke krav, der stilles af ladestanderen for at kunne berettigede godtgørelse. I bemærkningerne til ændringslovens § 21 fremgår det, at det er et krav, at elektriciteten som anvendes til opladning af batterier til elbiler måles. Derudover skal måleren være placeret i selve ladestanderen. Kravet gælder uanset, om ladestanderen er placeret i det offentlige rum, i det private eller andre tænkelige steder, og det samme krav gælder ved batteriskiftestationer.¹⁵⁸

Kravet er ligeledes bekræftet af skattemyndighederne. Dette følger af det bindende svar i SKM2021.283.SR. Sagens faktiske forhold omhandler en virksomhed, spørgeren, der ønsker at følge den grønne omstilling, og derfor stille servicevogne og ladestanderne til rådighed for deres medarbejder. Medarbejderne kører i servicevognene direkte fra hjemmet, hvorfor virksomheden ønsker at opstille ladestanderen ved husstanden hos medarbejderne. Ladestanderen placeres på

¹⁵⁸ Lovforslag nr. 52

boligens udvendige væg, hvor der fra ladestanderen føres et kabel til boligens eltavle, hvor der monteres en HPFI/sikring¹⁵⁹ og en MID-elmåler¹⁶⁰ til afregningen af den forbrugte elektricitet i ladestanderen. Spørger beskriver, at der ikke er en måler i selve ladestanderen, som måler den forbrugte elektricitet ved ladning. Men at målingen foregår ved boligens eltavle.¹⁶¹

Spørger stiller skattemyndighederne tre spørgsmål, hvor det er spørgsmål nr. to som omhandler kravene til ladestanderen. Spørgsmål to lyder ”Kan det bekræftes, at Spørger kan få godtgørelse for elafgift af den strøm, som afregnes til medarbejderen?”¹⁶² hvor Skattestyrelsen dertil svarer afvisende. Argumentationen for dette svar er, at Skattestyrelsen ikke anser den separate bimåler for at opfylde kravet fremsat i bemærkninger til særordningen. Skattestyrelsen lister de tre betingelser, som de ifølge ændringsloven og lovforarbejderne dertil ser knyttet til godtgørelsen, hvorfor ”1) ladestanderen skal drives for virksomhedens regning og risiko, 2) elforbruget i ladestanderen skal opgøres gennem måling, hvor målere skal være placeret i ladestanderen og 3) virksomheden skal være involveret i driften af ladestanderen”.¹⁶³ Ud fra de faktiske forhold vurderer skattestyrelsen af krav nr. 1 og 3 er opfyldt, men så vidt angår betingelse nr. 2, menes det ikke at virksomheden har opfyldt kravet.¹⁶⁴ Skattestyrelsen begrundes deres svar med, at der i bemærkninger står, at den obligatoriske måler skal være placeret i selve ladestanderen. De underbygger bemærkningen med, at der i forbindelse med behandlingen af lovforslaget til ændringsloven blev fremstillet et høringsskema indeholdende høringssvar fra relevante organisationer og kommentarer fra Skatteministeriet. I dette høringssvar begrundes Skatteministeriet placeringskravet med, et kontrollenssyn og at der ved muligheden for at måleren sidder andre steder end i selve ladestanderen fremkommer for mange lejligheder til at trække elektricitet til andre formål og derved opnå omgåelse af reglerne. Ydermere vurderer Skattestyrelsen også, at der af § 21, stk. 2, 2. pkt. dokumentationskrav også fremgår dette krav, og derved underbygger lovforarbejdernes bemærkninger.¹⁶⁵ Alt dette ender med en hensigt om, at godtgørelsen for elafgift til opladning af biler kun kan gives, hvis dokumentationskravet er opfyldt af en måler, der er placeret i selve ladestanderen.

¹⁵⁹ Fejlstrømsanlæg. (H) Højfølsom, (P) Pulserende, (F) Fejl, (I) Symbol for strøm

¹⁶⁰ Også kendt som en bimåler. MID betyder at den er godkendt i Europa som afregningsmålet.

¹⁶¹ SKM2021.283.SR

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Ibid.

¹⁶⁴ Ibid.

¹⁶⁵ SKM2021.283.SR

8.2.2. For egen regning og risiko

Af særordningens § 21, stk. 1, 2. pkt. fremgår det, at ladestanderen, herunder hurtigladere skal drives for virksomhedens regning og risiko. Dette bliver understøttet af Skattestyrelsen opstilling af de tre krav, som blev fremført i overstående bindende svar i SKM2021.283.SR, hvor de af første og tredje krav skriver at virksomheden skal være involveret i driften, for egen regning og risiko.

Skatterådet har flere gange taget stilling til, hvornår en virksomhed driver ladestanderen for egen regning og risiko, og der er derfor en del praksis på området. Skatterådet har blandt andet i det bindende svar fra SKM2020.12.SR udtalt, at det ejendomsretlige ejerforhold af ladestanderen ikke er af afgørende karakter for muligheden for godtgørelse.¹⁶⁶ Det fremgår af sagen, at spørger driver erhvervsmæssig aktivitet med elbilopladning til private og offentlige kunder. Som mulig fremgangsmåde, vil spørger udvide sin produktportefølje, ved at tilbyde driftsaftaler for ladestandere, som spørger derved ikke selv ejer. Derfor stiller spørger spørgsmålet, om virksomheden stadig kan få godtgørelse, hvis de ikke selv ejer ladestanderen, men er ansvarlig for driften af den. Til dette svare skattestyrelsen bekræftende. Dette begrundes de med, at spørger som følge af sin driftsaftale påtager sig risikoen for ladestanderens mulige fortabelse, selvom det ikke er virksomheden som operatør der ejer den. Derfor er spørger involveret i driften og har råderetten i forbindelse dermed, og skatterådet bekræfter derfor, at de ejendomsretlige ejerforhold ikke er afgørende for vurderingen af hvornår en virksomhed har den afgørende regning og risiko.¹⁶⁷

Afgørelsen bliver understøttet af et yderligere bindende svar fra afgørelsen SKM2021.384.SR. I sagen bliver Skattestyrelsen bedt om at tage stilling til, hvorledes spørger, et selskab der beskæftiger sig med serviceydelser til boligforeninger, er berettiget til godtgørelse for elafgiften til opladning af elbiler, som følge af sine to forretningsmodeller. Hvor spørger ved den ene model ejer, driver, og yder en totalløsning til boligforeninger, og derved selv afholder elomkostningen. Og den anden model, hvor det er spørgers kunde som afholder elomkostningen.

Skattestyrelsen anser spørgers forretningsmodeller som omfattet af ændringsloven § 21 krav om regning og risiko, eftersom spørgers virksomhed er driftsmæssig ansvarlig og løber en reel

¹⁶⁶ Den juridiske vejledning: E.A.4.6.3.2 Godtgørelse af afgift af elektricitet

¹⁶⁷ SKM2020.12.SR

økonomisk risiko. Det er vigtigt, at kunden ikke viderefakturer elafgift vedrørende opladning af elbiler til sine lejemål, da der så kunne være risiko for tilbagebetaling af elafgift to gange, da man som boligforening kan få godtgørelse af elafgift via momsangivelsen.¹⁶⁸ Det har derfor ikke en betydning, om det er spørger der afholder udgiften til elektriciteten over for elleverandøren, eller der er spørgers kunde, blot at det er spørger der drifter ladestanderen. Det afgørende er derimod, at der er blevet betalt fuld afgift af elektriciteten, og den ikke viderefaktureres over på lejemålene, jf. bindende svar i SKM2021.384.SR. På den måde gør Skattestyrelsen det muligt, at betalingen af elektriciteten både kan afholdes af private og erhverv kunder, eller af virksomheden som drifter ladestanderen, blot at det dokumenteres at der er betalt fuld afgift.

De samme vurderingsgrundlag gælder også, ved virksomheder som har en forretningsmodel, som indeholder abonnementsordninger. Det bekræftes af Skattestyrelsen, at det er vigtigt ved en abonnementsordning, at virksomheden stadig afholder omkostningerne til reparationer og vedligehold, og har risikoen for ladestanderens mulige undergang. Denne betingelse fremkommer i det bindende svar fra SKM2021.354.SR, hvor spørger vil benytte sig af en ”*basis serviceaftale*”, hvor dens kunder slev dækker ladestanderens hændelig undergang. Her mener skatterådet at spørger med en sådan serviceaftale ikke kan opfylde kriteriet om, at ladestanderen skal drives for virksomhedens regning og risiko, eftersom kunden eventuelt afholder særskilte udgifter til en ny ladestander. Dermed har spørger ikke mulighed for at søge om godtgørelse for elektricitet forbrugt til ladning af registeret elbil.¹⁶⁹

Udover særskilte udgifter til en ny ladestander, udgør eventuelle udgifter til drifts, vedligeholdelses- og hærværksforsikring for ladestanderen også vigtigt element som følge af Skattestyrelsens afgørelse i SKM2021.474.SR.¹⁷⁰ Af tidligere nævnte bindende svar SKM2021.474.SR forsøger en virksomhed, udover at få den forbrugte elektricitet fritaget, som gennemgået under afsnit 8.2.2, også det belyst, om spørger er berettiget godtgørelse af elafgiften, for den elektricitet der anvendes i ladestanderne. Spørgers kunde afholder selv udgifter til en drifts, vedligeholdelses- og hærværksforsikring på ladestanderne, som opsættes på kundens grund. Der er på denne baggrund, at Skattestyrelsen ikke mener, at særordningens § 21, stk. 1, er opfyldt, eftersom virksomheden ikke opfylder kriteriet om at drive ladestanderen for egen regning og risiko.

¹⁶⁸ SKM2021.384.SR

¹⁶⁹ SKM2021.354.SR

¹⁷⁰ SKM2021.474.SR

Det bliver bekræftet af skatterådet i samtlige gennemgået sager, at det som er reelt vigtigt, ved bedømmelsen af om ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, ikke er de ejendomsretlige ejerforhold, eller at man har en abonnementsbetaling, så længe at virksomheden der stiller ladestanderen til rådighed, er involveret i driften for egen regning og risiko, og derved har risikoen for ladestanderens hændelige undergang. Kunden må derfor ikke afholde særskilte udgifter til driften eller den hændelige undergang, da det er virksomheden som skal afholde den fulde økonomiske risiko og det fulde driftsmæssige ansvar for ladestanderens funktionalitet. Derudover har det ikke betydning om hvem der afholder omkostningen for elektriciteten, blot at det kan dokumenteres at den fulde afgift også er afholdt.

8.2.3. Tilknytningen til momsloven

Af ændringslovens § 21, stk. 1, fremgår det, at godtgørelse ydes ”i øvrigt i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser i lov om afgift af elektricitet §§ 11, 11 a og 11 c.” og af bestemmelsens stk. 2 at ”tilbagebetalingen ydes uanset betingelsen i lov om afgift af elektricitet § 11, stk. 5”.¹⁷¹

Det er derfor relevant at undersøge hvilke forhold der gør sig gældende i de nævnte bestemmelser.

Ændringsloven henviser til lovbekendtgørelse nr. 310 af 01. april 2011 om afgift af elektricitet (”elafgiftsloven af 2011”), hvor der først er blevet undersøgt hvorvidt elafgiftsloven af 2011’s bestemmelser, stadig er enslydende med den nuværende elafgiftslov. Den eneste bemærkelsesværdige ændring af, at den oprindelige ændringslov henviser i stk. 2 til elafgiftsloven af 2011’s § 11, stk. 15.¹⁷² Denne bestemmelse er den nuværende § 11, stk. 5 i elafgiftsloven, og ordlyden for bestemmelsen er ikke ændret som følge af den nye placering.¹⁷³

Som følge af godtgørelsesbestemmelsen i § 11, kan virksomheder der er momsregistreret, få godtgørelse for elafgiften i den omgang, som virksomheden også ville kunne få godtgjort momsen af den forbrugte elektricitet.¹⁷⁴ Det vil altså sige, at hvis virksomheden både har transaktioner som er momsfrie og transaktioner som er momspligtige, vil virksomheden kun kunne søge om godtgørelse for de momspligtige transaktioner. Det fremgår af momssystemdirektivets artikel 173,

¹⁷¹ Ændringsloven, § 21, stk. 1 og stk. 2.

¹⁷² Elafgiftsloven af 2011

¹⁷³ Elafgiftsloven, § 11, stk. 5

¹⁷⁴ Elafgiftsloven, § 11

stk. 1,¹⁷⁵ at hvis en afgiftspligtig person både har transaktion af vare og ydelser der giver ret til fradrag og transaktioner der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives de transaktioner der har ret til fradrag. Denne bestemmelse er inkorporeret i momslovens § 38, stk. 1, hvor det fremgår at de vare og ydelser, en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål og til andre formål, kan der foretages fradrag, der forholdsmæssigt svarer til omsætning i den registreringspligtige del af virksomheden.¹⁷⁶ Det er gennemgået under afsnit 8.1.4 hvornår en virksomhed har fuldt, delvis eller ingen fradrag for køretøjets drift, som følge af momslovens bestemmelser.

I elafgiftslovens § 11, stk. 1 er der som skrevet i afsnit 7.2 fremstillet hovedreglen om, at man som virksomhed kan søge godtgørelse for sin forbrugte afgiftspligtige elektricitet, hvis man er registreret efter momsloven. Som udledt af afsnit 8.1.3 er det virksomheden som drifter ladestanderen for egen regning og risiko, der har mulighed for at søge godtgørelse, da de anses som forbruger af elektriciteten, og det har derfor ingen betydning om virksomhedens kunde er en privatperson eller ikke momsregistreret virksomhed.

For at kunne opfylde momsregistrerings kriteriet i § 11, stk. 1, kræver det at virksomheden driver selvstændig og økonomisk virksomhed, i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person.¹⁷⁷ De virksomheder som har været genstand for de bindende svar belyst i dette speciale, har haft en økonomisk virksomhed, eftersom det formodes at de med deres forretning med ladestandere forsøger at opnå en varig indtægt, ved at levere afgiftspligtige transaktioner enten i form af abonnementsordning eller direkte vederlag. Det samme gør sig gældende for virksomheder, som erhverver sine egne ladestanderen til opladning af virksomhedens biler, så længe der er tale om en momsregistreret og afgiftspligtig transaktion.

I praksis, har byretten i afgørelsen af SKM2011.594.BR udtalt sig om, hvordan en virksomhed som både har momspligtige og momsfritagne transaktioner, skal opgøre deres fradrag og på hvilke betingelser. De faktiske forhold i sagen er, at en virksomhed driver udstilling af fisk i akvarier, med tilhørende aktiviteter, herunder også en restaurant og en kiosk. Virksomheden har både momspligtige og momsfritagne transaktioner. Virksomheden har en hovedmålet og to bimåler, som

¹⁷⁵ Momssystemdirektivet

¹⁷⁶ Momsloven, §38, stk. 1

¹⁷⁷ Momsloven, § 3

går på køkken og kiosk, de momspligtige aktiviteter, til at måle elforbruget. Forbruget bliver afregnet samlet, hvorfor det anses som et samlet indkøb og derved en fællesudgift. Derfor kræver det for virksomheden ved søgning om fradragsret, at de opgør fradraget for deres fællesudgift ud fra en omsætningsfordeling, jf. momslovens § 38, stk. 1, som nævnt ved afsnit 7.2.4.¹⁷⁸ Byretten mente at uanset om der via bimålere kunne måles det præcise godtgørelses berettigede forbrug, skulle opgørelsen udregnes ud fra omsætningsfordelingen, og derved har virksomheden ikke ret til fuldt momsfradrag. Som følge af § 11, stk. 5, der bestemmer at afgiften tilbagebetales i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for elektricitet, kan virksomheden ikke opnå fuld godtgørelse af elafgiften, heller ikke for del, som de reelt kan aflæse, er brugt til momspligtige aktiviteter.¹⁷⁹

Denne afgørelse ville have betydning for hvordan man ved elektricitet forbrugt i ladestandere skal opgøre godtgørelsen for elafgiften, hvis man kun søger om godtgørelse efter elafgiftslovens § 11, stk. 1. Eftersom der i ladestandere er krav om at måleren, en bimåler, er placeret direkte i ladestandere, betyder dette at hvis en virksomhed både har momspligtige og momsfrie aktiviteter, kan de kun søge om delvis godtgørelse ved brug af omsætningsfordelingen, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 5. Dette krav finder sted, på trods af, at man kan måle det direkte forbrug gennem bimåleren, og om elektriciteten i ladestanderen udelukkende bliver brugt til momspligtige aktiviteter.

Hvis virksomheden søger godtgørelse efter ændringslovens § 21, ændre formuleringen i § 21, stk. 2 opgørelsesmulighederne. Denne bestemmelse påpeger, at tilbagebetalingen ydes, uanset betingelsen i elafgiftslovens § 11, stk. 5. Derved har virksomheden ikke kun ret til fradrag i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for merværdiafgift for elektricitet og varme, men virksomheden har nu mulighed for at opnå fuld godtgørelse, for den elektricitet, som er forbrugt i ladestanderne. Kravet om at elektriciteten skal være forbrugt til en momspligtig aktivitet er dog stadig gældende, jf. ændringsloven § 21, stk. 2, 2. pkt.

8.2.4. Dokumentationskravet

Som det blev udledt af det bindende svar fra SKM2021.384.SR, i afsnit 8.2.2, skal virksomheden kunne dokumentere at der er betalt fuld afgift af den elektricitet, som der er forbrugt i

¹⁷⁸ Momsloven, § 38, stk. 1

¹⁷⁹ SKM2011.594.BR

ladestanderen, for at kunne få godtgørelse efter reglerne i ændringslovens § 21. Dette dokumentationskrav fremgår også af ændringslovens § 21, stk. 2. Dokumentationskravet betyder, at virksomheden skal kunne fremlægge opgørelse af målinger af den forbrugte elektricitet i ladestanderne. Derfor er det som nævnt i SKM2021.384.SR, at det ikke er afgørende hvem der afholder omkostningen til elektriciteten, blot at det kan dokumenteres at der er betalt fuld afgift af den elektricitet, der ønskes at søges godtgørelse for.

Dokumentationen behøver derfor ikke at være faktureret for elektriciteten til selve ladestandervirksomheden, så længe at virksomheden kan dokumentere at der er indbetalt fuld afgift til myndighederne.

8.2.5. Ændringslovens samspil med EU's Indre marked

Som redegjort for i afsnit 6.2, er der i TEUF indsat artikel 107. I nr. 1, omhandlende statsstøtte. Bestemmelsen er til for, at medlemslandene ikke kan tildele statsstøtte, eller støtte som ydes ved hjælp af statsmidler, som har en konkurrenceforvridende virkning, og derved er uforenelig med det indre markeds værdier. Det er muligt for medlemslandene gennem EU's gruppefritagelsesforordnings artikel 44, at tildele statsstøtte gennem afgiftslettelser hvis de begrundes i miljøhensyn.¹⁸⁰

Ændringslovens særordning ved § 21 vil kategoriseres som statsstøtte, eftersom det er en ordning som berettiger afgiftslempelse, ved at det er staten gennem statslige midler, der godtgør afgiften til virksomhederne. Reglen skaber en konkurrenceforvridning, da den begunstiger virksomheder der har aktiviteter inden for elbilbranchen, fremfor de virksomheder som er leverandører af andre former for brændstof til biler, og derfor ikke kan opnå en godtgørelse af deres afgifter. Dette blev beskrevet i afsnit 6.3, hvor Energibeskatningsdirektivets artikel 2, stk. 3, pkt. 2 bestemmer, at uanset hvilket produkt der anvendes som motorbrændstof, om det er oplistet i artikel 2 eller ej, vil det blive omfattet af afgiftspligten.¹⁸¹

Udover en mulig indenlandsk konkurrenceforvridning, skaber bestemmelsen også en mulig konkurrenceforvridning på tværs af medlemslandene. Dette kommer som følge af, at de former for brændstof, der benyttes til bilers fremdrift, som ikke stammer fra elektriske kilder, ofte bliver

¹⁸⁰ Se afsnit 6.2

¹⁸¹ Energibeskatningsdirektivet, art. 2, stk. 3, pkt. 2

produceret i andre lande. Hvorimod det er sjældent, at man i Danmark indkøber elektricitet fra et andet land. Derved fremmer vi attraktiviteten ved at købe Danmarks eget producerede elektricitet frem for en importeret brændstofmulighed.

Som bemærket er det ifølge artikel 44 i gruppefritagelsesforordningen muligt at undgå at blive fanget af reglen om ingen konkurrenceforvridende statsstøtte jf. EUF- traktatens artikel 107, I nr. 1,¹⁸² hvis støtte udmønter sig i en form af nedsættelse af miljøskatter og -afgifter, med det formål at fremme miljøbeskyttende foranstaltninger.¹⁸³ Formålet med særordningen er netop at fremme omstillingen fra miljøskadeligt brændstof til elbiler, hvilket også hører sammen med formålet for EU 'Fit for 55' lovgivningspakke, hvorfor det må anses at godtgørelsesreglerne i ændringsloven lever op til gruppefritagelsesreglerne, og derved er lovlige og ikke i strid mod TEUF.

8.2.6. Opsamling af muligheden for godtgørelse som følge af ændringsloven

Som gennemgået i overstående, er måden hvorpå ændringsloven er indført på, og derved særordningen for godtgørelse af elektricitet forbrugt ved opladning af elbiler, gjort sig bemærket ved, at der har været behov for at udspecificere de krav, som er fremsat i og omkring bestemmelsen. Denne udspecificering er generelt sket gennem afgørelser og bindende svar fra skattemyndighederne. Dette kommer sig at, at nogle af kravene ikke positivt fremgår af bestemmelsen ordlyd, men er kommet som følge af lovpraksis og fortolkningsmetoder. Dette ses blandt andet ved, at den måler som skal kunne dokumentere den forbrugte elektricitet, skal befinde sig i selve ladestanderen.

Hvad er positivt fremgår af lovteksten, men alligevel har bevist at fremme udfordringer i praksis, er at ladestanderen skal drives for virksomhedens regning og risiko. Virksomheden skal afholde alt vedligehold og erstatte ladestanderen ved en eventuel undergang, og må ikke viderefakturere omkostningerne til deres kunder. Det har ingen betydning, hvem der reelt ejer ladestanderen. Derved er det kun den virksomhed som opfylder dette krav, som kan søge godtgørelse. Det har ingen betydning hvorfra elektriciteten er indkøbt fra, eller hvem der står fra leveringen af denne. Der fremkommer blot et dokumentationskrav om, at virksomheden skal kunne dokumentere at der er betalt fuld afgift af elektriciteten.

¹⁸² EUF-Traktaten, art. 107, I nr. 1

¹⁸³ Kommissionens forordning nr. 651/2014, præambel 64

Udover de nævnte krav, er det også et krav at den virksomhed som søger om godtgørelse, anses for at være den reelle forbruger af elektriciteten og at virksomheden er momsregistreret. Dette fremgår positivt af ændringslovens § 21, stk. 1, som henviser til elafgiftslovens §§ 11, 11a og 11c. Ud fra styresignalet gennemgået i analysen, er det vurderet fra myndighederne at de anser elektriciteten for at være forbrugt ved opladning af elbilen, og derved ikke i forbindelse med kørslen. Angående det kriterium at virksomheden skal være momsregistrerede, kræver det, at virksomheden driver selvstændig og økonomisk virksomhed, i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person, og derved har momspligtige transaktioner. Hvis virksomheden både har momspligtige og momsfritagne aktiviteter, har de stadig mulighed for fuld godtgørelse, som følge af ændringslovens § 21, stk. 2,¹⁸⁴ hvis virksomheden anvender særordningen.

¹⁸⁴ Ændringslovens § 21, stk. 2

9. Udviklingen som følge af ændringsloven

Som det fremgår af overstående, er ændringsloven indsat som midlertidig bestemmelse. Dette har denne betydning, at den godtgørelse der på nuværende tidspunkt er mulig at opnå for virksomhederne som har aktivitet med ladning af elbiler, og som opfylder de lovbestemte betingelser, forsvinder mod udgangen af 2030. Derudover vil ændringen i forbrugerkriteriet blive analyseret og kommenteret.

9.1. Forbrugerkriteriet i Ændringsloven

Som følge af det bindende svar gennemgået under afsnit 8.1.3, er der vedtaget, hvornår man som virksomhed kan anses at være det reelle forbruger af elektricitet forbrugt i ladestander.¹⁸⁵ Dette har ledt til at udvidelse af det forbrugerbegrebet, som er et kriterium under elafgiftslovens almindelige godtgørelsesbestemmelser. Denne udvidelse kommer blandt andet til udtryk i nedenstående sag.

De faktiske forhold i det bindende svar SKM2022.432.SR¹⁸⁶ omhandler spørger, der er en virksomhed, som har indkøbt elbiler til anvendelse i driften af virksomhedens aktiviteter. Virksomheden ønsker derfor at investere i en ladestander, som bliver placeret på virksomhedens adresse, og hvorved virksomheden selv står fra driften, regning og risikoen. Spørger vil benytte ladestanderen til at lade de elbiler op som virksomheden ejer, men vil også tilbyde medarbejderne at kunne lade deres egne private elbiler op gratis, samt virksomhedens kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere der er på besøg hos virksomheden. Det er virksomhedens opfattelse, at de har ret til fradrag for elafgift og moms som følge af ændringsloven, men beder alligevel Skattestyrelsen om at generere et bindende svar på området. Udover spørgsmålene om fradragsret for elafgift, behandles også en række spørgsmål om konsekvenser inden for skat og moms, som ikke vil blive gennemgået i specialet.

Af spørgsmål 7 ønsker virksomheden det bekræftet, at virksomheden kan få godtgørelse for elafgiften af den elektricitet, der anvendes til gratis opladning af medarbejdernes private elbiler. Som bemærket af Skattestyrelsen, og nævnt flere gange i specialet, er det muligt at få godtgørelse i henhold til elafgiftsloven og godtgørelse i henhold til særordningen. Eftersom virksomheden ikke har ret til momsfradrag, som følge af Skattestyrelsens besvarelse af spørgsmål 11, er det ikke muligt

¹⁸⁵ SKM2011.259.SKAT

¹⁸⁶ SKM2022.432.SR

for virksomheden at få godtgørelse, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 1 og stk. 5, og § 11 c, stk. 1. Det skal derefter undersøges, om virksomheden kan få berettiget godtgørelse efter ændringsloven.

Skattestyrelsen påpeger, at der i lovforarbejderne til ændringsloven fremgår en note om det styresignal skatterådet udsendte, som beslutter, at det er skatterådets opfattelse, at elforbruget sker ved opladning af batterier til elbiler og ikke ved kørslen af elbilen. Derfor, som en følge af virksomhedens faktiske forhold og styresignalet, anses virksomheden som forbruger af elektriciteten, samt at spørger har regning og risikoen og er involveret i driften. Af denne begrundelse, indstiller Skattestyrelsen til, at spørgsmålet besvares bekræftende.

Af spørgsmål 8 ønsker virksomheden nu at få bekræftet hvordan godtgørelsens mulighederne er, hvis det er virksomhedens kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere der benytter ladestanderen. Igen er det ikke nødvendigt at vurdere godtgørelsesbestemmelserne i elafgiftsloven, eftersom virksomheden ikke har momsfradragetsret. Det er derfor kun nødvendigt at undersøge muligheder som følge af ændringsloven. Skattestyrelsen bekræfter, at der befinder sig de samme omstændigheder som ved spørgsmål 7, hvorfor virksomheden stadig har regning og risikoen, og Skattestyrelsen mener også at selvom lade ydelsen anvendes til andre end virksomhedens medarbejdere, er det stadig, som følge af styresignalet, forbrugt af virksomheden. Derved indstiller Skattestyrelsen til, at spørgsmål 8 også besvares bekræftende.

Det kan udledes af det bindende svar i SKM2022.432.SR, som kommer af styresignalet i SKM2011.259.SKAT¹⁸⁷, at forbrugerkriteriet som følge af særordningens § 21 og forbrugerkriteriet i elafgiftslovens godtgørelse bestemmelser, vil sige at være noget forskellig. Dette bekræfter Skattestyrelsen også i deres årsberetning for 2021, hvor de skriver at *”det bemærkes, at forbrugskriteriet i nr. 1 ovenfor er et særskilt forbrugskriterium, som betyder, at elektriciteten forbruges i ladestanderen, og det kan ikke overføres på andre områder”*.¹⁸⁸ Dette kommer som følge af formålet med særordningens indførelse, hvor man som nævnt i specialet, havde erfaret at den generelle ordning med godtgørelse i elafgiftsloven, ikke medførte en ensartet afgiftsmæssig behandling af virksomhederne som havde aktivitet med opladning af batterier til elbiler. I søgen for at få ensartet behandling af godtgørelse, blev ændringsloven vedtaget. Skattestyrelsen nævner selv,

¹⁸⁷ SKM2011.259.SKAT

¹⁸⁸ Skattestyrelsen. Skatterådets årsberetning 2021

at særordningen er tiltænkt at skulle gælde alle kendte forretningsmodeller, som skulle følge af virksomhedernes aktivitet med opladning af batteriet til elbiler.¹⁸⁹

Den helt store forskel er som følge af overstående er, at nyttekriteriet helt er undladt i vurderingen af forbrugerkriteriet i særordningens § 21.¹⁹⁰ Som nævnt ved redegørelsen af forbrugerkriteriet i afsnit 7.2.3, kan det udledes af gadebelysningsdommen, at nyttekriteriet ikke kan stå alene i vurderingen, men skal støttes op med en helhedsvurdering af de andre bagomlæggende kriterier for at blive anses som den reelle forbruger. Nyttekriteriet vurderes dog stadig som et kriterium, som skal undersøges og benyttes i en afgørelse. I det bindende svar fra Skattestyrelsen, bliver nyttekriteriet helt udelukket for bedømmelsen, eftersom de fremlægger styresignalet om, at det gælder samtlige forretning modeller, hvorved elektriciteten forbruges i ladestanderen ved opladning af elbiler. Ved dette styresignal¹⁹¹ udvider Skattestyrelsen forbrugerbegrebet, til at også at kunne omfatte kunder, leverandører og samarbejdspartner, hvor man ellers ville kunne argumentere for, at opladning af deres biler, ikke vil være til nytte for virksomhedens drift, hvorfor de ikke vil kunne få godtgørelse for elektricitet forbrugt til de nævnte opladninger, jf. nyttekriteriet.

Det kan derudover vurderes, som følge af det gennemgået praksis i specialet, at udover at forbrugerkriteriet udelukker nyttekriteriet i sin vurdering angående godtgørelse til elbiler jf. ændringsloven § 21, så ændres der som følge af § 21, stk. 2, også den generelle regel om, at godtgørelse kun finder sted, i samme omfang som virksomheden også har ret til fradrag for sin købsmoms. Denne bestemmelse findes i elafgiftsloven § 11, stk. 5, og er som nævnt i § 21, stk. 2, udelukket for godtgørelsesvurderingen.

Dette kommer blandt andet også til udtryk i det bindende svar SKM2022.432.SR,¹⁹² hvor Skattestyrelsen, som skrevet længere oppe i afsnittet, bekræfter, at det ikke er muligt for spørger at søge om godtgørelse efter elafgiftslovens almindelige bestemmelser, da der ikke er fradrag for moms af drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 6.¹⁹³

¹⁸⁹ SKM2022.432.SR

¹⁹⁰ Ændringsloven, § 21

¹⁹¹ SKM2011.259.SKAT

¹⁹² SKM2022.432.SR

¹⁹³ Momsloven, § 42, stk. 1, nr. 6

Det vil derfor kunne konkluderes, at forbrugerbegrebet er udvidet ved ændringslovens § 21, og det derfor er muligt for virksomhederne at opnå en bredere godtgørelse gennem denne bestemmelse, kontra muligheden for godtgørelse gennem de almindelige bestemmelser om godtgørelse i elafgiftsloven, som knytter sig til det 'almindelige' forbrugerkriterie og kriteriet om, at virksomheden har fradragsret for elafgiften, i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for købsmomsen.

9.2. Mulighed for godtgørelse efter særordningens udløb

Eftersom ændringsloven har et udløb, og der derfor som udgangspunkt skal betales fuld afgift af elektricitet forbrugt i ladestandere i 2031, er det relevant for virksomhederne, som arbejder i branchen at finde ud af om man efterfølgende kan få godtgjort afgifterne som følge af elafgiftslovens almindelige regler.

Flere aktører har prøvet at få Skattemyndighederne til at udtale sig om det, men spørgsmålet bliver blandt andet i SKM2021.379.SR¹⁹⁴ afvist, da der er tale om et teoretisk spørgsmål, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2. Af denne bestemmelse har told- og skatteforvaltningen mulighed for at afvise et bindende svar, hvis spørgsmålet er af sådan karakter, at det ikke kan besvares med en fornøden sikkerhed, eller der findes andre hensyn, der taler afgørende imod en besvarelse.¹⁹⁵ Spørger mener selv, at der ikke er et sted i elafgiftsloven, der positivt fraskriver leverandører af elektricitet til ladestandere retten til at søge godtgørelse, ligesom der er indført efter belysningssagen gennemgået under afsnit 7.2.3. Derved skal der blot opfyldes de tre kumulative betingelser om, at virksomheden skal være momsregistreret, og at selskabet anses at være den rette forbruger af elektriciteten, til et godtgørelsesberettiget formål, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 1.¹⁹⁶ Dette spørgsmål bliver som følge af afvisningen aldrig prøvet ved Skattestyrelsen, og specialet vil derfor forsøge at komme med et svar på, om det er muligt at få godtgørelse efter særordningen i ændringsloven udløber.

Som gennemgået længere oppe, har Skatterådet allerede udgivet et styresignal som følge af SKM2011.259.SKAT, som beslutter, at virksomheder, der har aktivitet med opladning af elbiler,

¹⁹⁴ SKM2021.379.SR

¹⁹⁵ Skatteforvaltningsloven, § 24, stk. 2

¹⁹⁶ Elafgiftsloven § 11, stk. 1

kan få godtgjort elafgift af elektricitet forbrug til opladning, da elektriciteten anses at være forbrugt ved opladningen og ikke kørslen. Som nævnt i specialet, blev resultatet af styresignalet ændringsloven, med et forbrugerkriterium, der kun kan benyttes ved godtgørelsesbestemmelsen i § 21. Denne ændringslov er hvad muliggør en altid fuld godtgørelse, eftersom der som følge af de almindelige godtgørelsesbestemmelser i elafgiftsloven kræves, at virksomheden kun har fradragsret for den indgående moms af købet af elektriciteten, jf. lovens § 11, stk. 5.

Alt dette taler for, at man som udgangspunkt altid har kunne få godtgørelse som følge af elafgiftslovens almindelige bestemmelser, og derfor også har mulighed for det når ændringslovens ophører, blot at man opfylder de betingelser som er fastsat i elafgiftsloven og derved det 'almindelige' forbrugerkriteriet, og afhængigt af momslovens fradragsbestemmelser. Denne fremtidsudsigt er i midlertidig blevet frataget virksomhederne. Dette kommer som følge af, at der ved lov nr. 697 af den 08. juni 2017 om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love, blev vedtaget en stk. 3 til § 11 i elafgiftsloven.¹⁹⁷ Denne bestemmelse har virkning fra og med 01. januar 2031, og medfører, at der ikke kan ydes godtgørelse for elektricitet til lagring af energi i komponenter, herunder de batterier, som benyttes til fremdrift af eldrevne registrerede køretøjer, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 3.¹⁹⁸

Det vil derved kunne konkluderes, at ved vedtagelsen af denne bestemmelse, og med dens virkning fra januar 2031, har virksomhederne ikke længere mulighed for at få godtgørelse af den elektricitet, der bliver forbrugt i ladestandere ved opladning af elbilerne.

¹⁹⁷ Elafgiftsloven, § 11, stk. 3

¹⁹⁸ Ibid.

10. Konklusion

På baggrund af overstående analyse, kan det konkluderes, at der som følge af den utraditionelle indførelse af bestemmelserne i ændringsloven har medført nogle udfordringer, for både Skattestyrelsen, der skal fortolke den, og for de virksomheder, som ønsker at gøre nytte af bestemmelsen. Det retspraksis som følger af udfordringerne, er derfor meget aktuelt til fortolkningen af godtgørelsesbestemmelserne, som følge af teknologiens udvikling, hvor nye forretningsmetoder hele tiden bliver udviklet.

Udfordringen kommer sig af, at der som udgangspunkt skal svares afgift af alt elektricitet der forbruges i landet, jf. elafgiftslovens § 1. Men for at fremme den grønne omstilling, og lette konkurrenceevnen hos virksomhederne, er det muligt at få godtgørelse for ens elafgift, hvis virksomhederne kan opfylde betingelserne i elafgiftslovens § 11. Godtgørelserne benyttes blandt andet som et adfærdsregulerende politisk redskab, hvorved politikerne ved at muliggøre en godtgørelse, kan fremme virksomhederne til at udnytte den, og derved forsøge at påvirke virksomhederne mod en grøn omstilling. Denne adfærdsændring er, hvad politikerne søger, ved at berettiggørelse af elektricitet forbrugt i ladestander ved opladning af elbiler, som følge af ændringslovens vedtagelse.

Der blev i specialet konkluderet, at selv ved hjælp af fortolkningsmetoderne, vil det ikke være muligt at kunne fritage den forbrugte elektricitet i ladestanderen, hvorfor det er nødvendigt at undersøge godtgørelsesbestemmelserne. På nuværende tidspunkt er der som udgangspunkt to muligheder for at virksomhederne kan få godtgørelse for elforbruget i ladestanderen. Den ene er efter elafgiftsloven § 11, stk. 1 og stk. 5, og § 11 c, stk. 1 og den anden er efter ændringslovens § 21.

Det konkluderes at det er muligt af få godtgjort afgiften af elektriciteten der forbruges i ladestander efter elafgiftsloven § 11, stk. 1 og stk. 5 og § 11 c, stk. 1, hvis virksomheden ikke kun har køretøjer som er beskrevet i momslovens § 42, stk. 1, nr. 6, og derfor ikke ret til fradrag for driften. Hvis virksomheden derimod, har køretøjer som har fradragsret, er det momslovens fradragsbestemmelser, som bestemmer, om virksomheden er berettiget fuldt eller delvis fradrag for den forbrugte elektricitet, som følge af fradragsbestemmelserne i elafgiftsloven.

Der er af ændringsloven tale om en særordning, hvor virksomheder der ønsker at benytte sig af godtgørelsesmulighederne, skal opfylde de betingelser, som er fremsat af lovteksten, forarbejderne og af retspraksis. Denne ændringslov gør det muligt, på trods af kriteriet i elafgiftsloven § 11, stk. 5, at få godtgørelse for elektriciteten forbrugt i ladestandere.

Det konkluderes ud fra analyseret retspraksis, hvordan særordningens betingelser skal fortolkes og anvendes i praksis. Disse krav er således, at der skal være en måler i selve ladestanderen, som måler elforbruget, og at virksomheden skal kunne dokumentere, at der er betalt fuld afgift af den indkøbte elektricitet. Derudover skal virksomheden have regning og risikoen for ladestanderen, samt have udgiften ved ladestanderens eventuelle undergang. Det er ikke et krav, at det er virksomheden, som ejer ladestanderen, blot at de er involveret i driften deraf. Som skrevet i lovteksten til § 21, er det udover de nævnte betingelser, også en betingelse af de almindelige godtgørelsesregler i elafgiftslovens § 11 overholdes. Det er derfor en betingelse for muligheden for at få godtgørelse, at virksomheden er momsregistreret og opfylder forbrugerkriteriet. Særordningen gør det dog muligt, at virksomhederne kan få fradrag, selvom de som følge af momslovens § 42, stk. 1, nr. 6 ikke har ret til fradrag af driften af personmotorkøretøjer.

Forbrugerkriteriet i særordningen konkluderes ud fra analysen at være en udvidelse af det almindelige begreb, hvorfor det ikke er forbrugerkriteriet i elafgiftsloven, som skal benyttes til fortolkning, og derved skal nyttekriteriet ikke anvendes i vurderingen af, om virksomheden er den rette forbruger. Dette er vurderet ud fra overstående afgørelser samt styresignalet fra myndighederne, der bekræfter, at en virksomhed der opfylder de oplyste betingelser anses som forbruger, eftersom elektricitet anses for at være forbrugt i ladestanderen ved opladning og ikke ved kørslen af elbilen.

Det er undersøgt i specialet, hvorvidt vedtagelsen af ændringsloven strider imod TEUF artikel 107, hvor man forbyder statsstøtte. Det kom sig af, at lempelser på dette område bliver betegnet som statsstøtte, eftersom det er staten, der godtgør afgiften til virksomhederne. Det konkluderes ud fra undersøgelsen, at loven ikke er i strid mod traktaten, da den er en del af gruppefritagelsesordningen, som tillader statsstøtte i form af nedsættelse af afgifter på elektricitet til at fremme miljøbeskyttende foranstaltninger. Dette understøttes i form af grundlaget for godtgørelsen, som var en hjælp til

fremme omstillingen fra fossilbrændstofbiler til elbiler, og derved fremme den grønne omstilling som nævnt i indledningen.

Der kan derfor konkluderes på problemformuleringen; Hvad er muligheden for godtgørelse for elafgift ved opladning af elbiler? At muligheden som ved nutidens retsstilling er, at man som virksomheden kan søge om godtgørelse for afgiften ved elektriciteten forbrugt ved ladestandere som følge af elafgiftsloven § 11, stk. 1 og stk. 5, og som følge af ændringslovens bestemmelse i § 21, hvis man opfylder de gennemgåede kriterier. Dette er en mulighed til og med år 2030, hvorefter lovgiver har indsat en undtagelse til godtgørelse bestemmelsen, som fratager virksomheden muligheden for at søge om godtgørelse for afgiftspligtig elektricitet, som forbruges til lagring af energi i eksempelvis batterier som benyttes til fremdrift af registrerede ældre køretøjer.

11. Litteraturfortegnelse

Litteratur

Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 3. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2022

Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, Retskilder og Retsteorier, 6. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021

Erik Dekov og John Engsig, *Opdateret af Mette Juul og Lars M. Gosvig*, Moms – Energi – Lønsum, 4. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S, 2014

Helle Vestergaard Rasmussen, Elafgiftsloven – Lov om afgift af elektricitet, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2013

Jens Evald og Sten Schaumburg-Müller, Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, 1. udgave, 7. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014

Jette Thygesen, Grundlæggende afgiftsretlige principper – i teori og praksis, 1. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2020

Kjeld Hemmingsen, Erling A. Rasmussen og Mette Hemmingsen, Grønne afgifter, 1. udgave, 1. oplag, Forlaget Magnus A/S, 1997

Skatteministeriet, Grønne afgifter – sætter pris på miljøet, 1. oplag, Skatteministeriet, 2000

Retsforskrifter

Kommissionens forordning nr. 651/2014 af 17. juni 2014. Om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108. (Kommissionens forordning nr. 651/2014)

Lov nr. 1353 af 21. december 2012. Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer. (Ændringsloven)

Lov nr. 169 af 05. juni 1953. Danmarks Riges Grundlov. (Grundloven)

Lov nr. 203 af 13. februar 2021 om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, ligningsloven og forskellige andre love. (lov nr. 203)

Lov nr. 687 af 8. juli 2017. Om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love. (Lov om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love)

Lov nr. 89 af 09. marts 1977. Om afgift af elektricitet. (Elafgiftsloven af 1977)

Lovbekendtgørelse nr. 310 af 01. april 2011. Om afgift af elektricitet (Elafgiftsloven af 2011)

Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019. Om merværdiafgift. (Momsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1321 af 26. april 2020. Om afgift af elektricitet. (Elafgiftsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1349 af 01. september 2020. Om energiafgifter af mineralolieprodukter mv. (Mineralolieafgiftsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 835 af 03. juni 2022. Skatteforvaltningsloven (Skatteforvaltningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 984 af 12. maj 2021. Om elforsyning. (Elforsyningsloven)

Lovforslag nr. 129 af 18. december 2020. Forslag til lov om ændring af registreringsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, ligningsloven og forskellige andre love. (Lovforslag nr. 129)

Lovforslag nr. 14 af 02. marts 1976. Forslag til Lov om afgift af elektricitet. (Lovforslag nr. 14)

Lovforslag nr. 203 af 13. marts 2019. Forslag til Lov om ændring af taxilov. (Lovforslag nr. 203)

Lovforslag nr. 52 af 01. november 2012. Forslag til lov om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love og om ophævelse af lov nr. 529 af 17. juni 2008 om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer. (Lovforslag nr. 52)

Lovforslag nr. 64 af 12. november 2014. Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om afgift af lønsum m.v., momsloven, lov om afgift af naturgas og bygas, spiritusafgiftsloven og forskellige andre love. (Lovforslag nr. 64)

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

Rådets Direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006. Om det fælles merværdiafgiftssystem. (Momssystemsdirektivet)

Rådets Direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008. Om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF. (Cirkulationsdirektivet)

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (EUF-Traktaten)

Retspraksis

SKM2002.492.LSR

SKM2004.109.VLR

SKM2005.394.H

SKM2011.259.SKAT

SKM2011.594.BR

SKM2018.348.SKTST

SKM2020.12.SR

SKM2021.121.SR

SKM2021.283.SR

SKM2021.354.SR

SKM2021.384.SR

SKM2021.474.SR

Internetsider

(Den Store Danske, Præambel)

Den Store Danske, Præambel, <https://denstoredanske.lex.dk/præambel>, besøgt den 03. maj 2023, kl. 07:34

(Det Europæiske Råd, Infografik – Fit for 55: Hvorfor EU skærper Co2-emissionsnormerne for biler og varevogne)

Det Europæiske Råd, Infografik – Fit for 55: Hvorfor EU skærper Co2-emissionsnormerne for biler og varevogne, <https://www.consilium.europa.eu/da/infographics/fit-for-55-emissions-cars-and-vans/>, besøgt den 24. april 2023, kl. 11:14

(Europa-Parlamentet, EU's forbud mod salg fra 2035 af nye benzin- og dieslbiler forklaret)

Europa-Parlamentet, EU's forbud mod salg fra 2035 af nye benzin- og dieslbiler forklaret, <https://www.europarl.europa.eu/news/da/headlines/economy/20221019STO44572/eu-s-forbud-mod-salg-fra-2035-af-nye-benzin-og-dieslbiler-forklaret>, besøgt den 24. april 2023, kl. 11:44

(Folketinget EU-Oplysningen, Det indre marked)

Folketinget EU-Oplysningen, Det indre marked, <https://www.eu.dk/politikker/det-indre-marked>, besøgt den 05. maj, kl. 10:04

(Folketinget EU-Oplysningen, Fra EU-regler til dansk lov)

Folketinget EU-Oplysningen, Fra EU-regler til dansk lov, <https://www.eu.dk/da/danmark-i-eu/eu-ret-i-danmark/fra-eu-regler-til-dansk-lov>, besøgt den 03. maj 2023, kl. 20:32

(Regeringen, Massiv CO2-reduktion og ambition om 1 mio. Grønne biler i 2030)

Regeringen, Massiv CO2-reduktion og ambition om 1 mio. Grønne biler i 2030, <https://www.regeringen.dk/nyheder/2020/massiv-co2-reduktion-og-ambition-om-1-mio-groenne-biler-i-2030/>, besøgt den 22. februar 2023, kl. 11:53

(Skat, Få et bindende svar)

Skat, Få et bindende svar, <https://skat.dk/data.aspx?oid=2242235>, besøgt den 29. april 2023, kl. 14:39

(Skatteministeriet, Afsnit 10: Moms, lønsumsafgift og miljøafgifter)

Skatteministeriet, Afsnit 10: Moms, lønsumsafgift og miljøafgifter,

<https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/skatten-i-danmark-i-2008/afsnit-10-moms-loensumsafgift-og-miljoeafgifter/#103>, besøgt den 25. april 2023, kl. 15:03

(Skatteministeriet, EU-formandskabet på skatteministeriets område – arbejdsnotat)

Skatteministeriet, EU-formandskabet på skatteministeriets område – arbejdsnotat,

<https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/ovrige-publikationer/eu-formandskabet-paa-skatteministeriets-omraade-arbejdsnotat/>, besøgt den 05. maj 2023, kl. 10:19

(Skattestyrelsen. Skatterådets årsberetning 2021)

Skattestyrelsen, Skatterådets årsberetning 2021,

https://www.sktst.dk/media/11946/skatteaadets_aarsberetning_2021.pdf, besøgt den 10. maj 2023, kl. 12:00

Den Juridiske vejledning

Den juridiske vejledning: A.A.2.2 Afgørelsesbegrebet

Den juridiske vejledning: D.A.11.6.1 Kort om fradrag for køretøjer

Den juridiske vejledning: Den juridisk vejledning – et bidrag til retssikkerheden

Den juridiske vejledning: E.A.1.1. Historik og lovgrundlag

Den juridiske vejledning: E.A.1.8.2.1 Suspensionsordningen

Den juridiske vejledning: E.A.4 Energi

Den juridiske vejledning: E.A.4.3.2 Historik

Den juridiske vejledning: E.A.4.3.4 Elektricitet omfattet af reglerne

Den juridiske vejledning: E.A.4.6.1 Lovgrundlag

Den juridiske vejledning: E.A.4.6.1.1 Regler og formål

Den juridiske vejledning: E.A.4.6.3.2 Godtgørelse af afgift af elektricitet

Den juridiske vejledning: Udtryk for gældende ret

Andet

Folketingstidende 1974-1975. (2. samling). Tillæg A, spalte 1-6376.

Forsidebillede: Finans, Notat: Regeringen foreslår nu 600.000 flere elbiler på vejene,

<https://finans.dk/politik/ECE12516337/notat-regeringen-foreslaar-nu-600000-flere-elbiler-paa-vejene/>, besøgt d. 12. maj 2023, kl. 21:30

12. Bilag

Ordoptælling

Statistik:

Sider	64
Ord	19.761
Tegn (uden mellemrum)	118.360
Tegn (med mellemrum)	138.061
Afsnit	262
Linjer	1.766

Medtag fodnoter og slutnoter

Luk