DANSKE REVISORER FSR

Skatte- og Vækstministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K
Att. Michael Møller-Larsen

Sendt digitalt til: MMoe@svmn.dk, ESD@svmn.dk og lovgivningogoekonomi@svmn.dk

25.09.2026

FSR – danske revisorer

Børsgade 4, 4. sal
DK - 1215 København K

Telefon +45 7225 5703
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

Høringssvar til høring over udkast til forslag til lov om ændring af lov om afgift af cfc og visse industrielle drivhusgasser, lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter og forskellige andre love., jf. Skatte- og Vækstministeriets j. nr. 2026 – 3045.

FSR – danske revisorer ("FSR") takker for modtagelse af nærværende udkast til forslag til lov om ændring af lov om afgift af cfc og visse industrielle drivhusgasser, lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter og forskellige andre love, som Skatte- og Vækstministeriet har sendt i høring den 28.08.2026 med høringsfrist den 25.09.2026.

FSR har med interesse gennemgået høringsmaterialet. FSR's bemærkninger relaterer sig til den foreslåede afskaffelse af kravet om godkendelse af direkte leveringssteder i forslagets § 2.

Generel støtte til forslaget

FSR støtter fuldt ud forslaget om at afskaffe kravet om forhåndsgodkendelse. En opretholdelse af den skærpede begrundelse i Landsskatterettens afgørelse i SKM2023.238.LSR medfører en væsentlig administrativ byrde for både erhvervet og Skatteforvaltningen i forbindelse med opkrævning og afregning af afgift.

FSR har dog en række specifikke bemærkninger til konkrete formuleringer i lovforslaget og ønsker om en mere detaljeret beskrivelse af lovforslagets konsekvenser for den bagudrettede periode. Dette er særligt væsentligt, da lovforslaget har virkning bagud i tid og fordi der i perioden efter Landsskatterettens afgørelse i 2023 har hersket stor usikkerhed om retstilstanden.

Retlig usikkerhed vedrørende den bagudrettede periode

Det er FSR's opfattelse, at der på trods af lovforslaget fortsat vil eksistere en retlig usikkerhed vedrørende afgiftshåndteringen. Dette er eksemplificeret ved nedenstående eksempel, hvor der tages udgangspunkt i den situation, hvor en virksomhed med en registrering som oplagshaver (A) køber benzin af en anden virksomhed med en

registrering som oplagshaver (B). A transporterer benzinen til ikke-registrerede tankstationer og til andre virksomheder med registrerede afgiftsoplag.

Den afgiftsmæssige behandling kan opdeles i tre forskellige perioder: 1) perioden før Landsskatterettens afgørelse, 2) perioden efter Landsskatterettens afgørelse og 3) perioden efter lovforslagets ikrafttrædelse.

	Periode 1 (før LSR)	**Periode 2 (efter LSR)**	**Periode 3 (efter lovforslag)**
Suspension under transport til benzinstation	Ja (administrativ praksis)	Nej (medmindre forhåndsgodkendt)	Ja (efterfølgende udpegning tilstrækkelig)
Hvornår bortfalder suspensionen	Ved levering til benzinstation	Ved lastning af tankbil fra B til A	Ved levering til benzinstation
Forhåndsgodkendelse krævet (direkte leveringssted)	Nej	Ja	Nej

Det følger efter FSR's opfattelse ikke klart af lovforslaget, hvordan virksomheder – der har ageret efter Landsskatterettens afgørelse i periode 2 – skal forholde sig, når regelsættet ændres med tilbagevirkende kraft.

Det er heller ikke klart, om Skattestyrelsen i forbindelse med en kontrol for perioden før den 1. januar 2022 (hvor lovforslaget har virkning fra) skal tage udgangspunkt i den praksis, der var fastsat inden Landsskatterettens afgørelse eller om der skal tages udgangspunkt i Landsskatterettens afgørelse.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 5:

"Det foreslås i stk. 2, at § 2 har virkning fra og med den 1. januar 2022. Det har været praksis, at afgiftspligten for mineralolieprodukter ved direkte leverancer først indtræder på det tidspunkt, hvor produkterne fysisk leveres til et ikkeregistreret oplag, f.eks. en tankstation. Det svarer til den retstilstand, der følger af den ved lovforslagets § 2 foreslåede regel. Det må derfor formodes, at der ikke er forekommet tilfælde, hvor afgiften i sådanne tilfælde er anset for forfaldet allerede på tidspunktet for transportens påbegyndelse."

FSR forstår bemærkningerne til bestemmelsen sådan, at det er en underliggende forudsætning for lovforslaget, at Skatteforvaltningen og virksomhederne i perioden efter Landsskatterettens afgørelse er fortsat med at følge den tidligere gældende praksis, selvom Landsskatteretten har underkendt denne praksis.

Det er efter FSR's opfattelse retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at udarbejde lovgivning ud fra en forudsætning om, at lovgivningen i en periode på flere år ikke er overholdt af hverken virksomhederne eller af Skattestyrelsen. Mest væsentligt i retssikkerhedsmæssig forstand, fordi det stiller virksomhederne, der agerer inden for regelsættet, i en usikker situation.

FSR anbefaler på den baggrund, at det klart og utvetydigt beskrives i lovforslaget, hvad der har været gældende ret i de enkelte perioder og at der fastsættes regler om evt. regulering af afgiftsbetalinger, som er foretaget ud fra Landsskatterettens afgørelse.

FSR opfordrer endvidere til, at lovændringen gives virkning længere tilbage i tid, da det ellers er uklart, hvilke retningslinjer Skattestyrelsen og virksomhederne skal agere efter i perioden før 1. januar 2022. Dette er relevant i forbindelse med en afgiftskontrol, hvor kontrolperioden kan gå op til 10 år tilbage. Det er endvidere relevant for eventuelle igangværende sager og klagesager, der potentielt kan gå endnu længere tilbage i tid.

Uklarheder i lovforslagets bemærkninger vedrørende gældende ret
Lovforslaget er generelt karakteriseret ved en uklar sprogbrug. Som eksempel fremgår det af lovforslagets bemærkninger i afsnit 2.2.1.:

"Skatteforvaltningen har haft den praksis, at afgiftspligten for mineralolieprodukter indtræder på det tidspunkt, hvor produkterne fysisk leveres til et ikkeregistreret oplag, f.eks. tankstationer. Mineralolieprodukter er således blevet anset for omfattet af afgiftssuspensionsordningen under en transport, der f.eks. blev foretaget på vegne af et raffinaderi til en tankstation."

Det er uklart, hvad der i den sammenhæng menes med "afgiftspligten", idet der bør sondres mellem afgiftspligt, afgiftssuspension og forfaldstidspunkt. En mere præcis formulering er, at Skatteforvaltningen har haft den praksis, at afgiftssuspensionen ophører på det tidspunkt, hvor produkterne fysisk leveres til et ikkeregistreret oplag, f.eks. tankstationer.

Gennemgående anvender lovforslaget udtrykket "afgiftspligten indtræder" som et synonym med "varerne forlader afgiftssuspensionsordningen", selvom disse begreber dækker over forskellige retlige termer.

Det er efter FSR's opfattelse vigtigt, at der sondres skarpt mellem begreberne, da det netop er disse sondringer, der er kernen i problematikken, der søges løst med forslaget.

Lovforslagets terminologi bør tilpasses cirkulationsdirektivets artikel 6, stk. 4, litra c og der bør sondres klart mellem afgiftspligt, afgiftssuspensionsordningen og forfaldstidspunkt.

Beskrivelsen af gældende ret
Forslagets afsnit 2.2.1. indeholder en beskrivelse af baggrunden for forslaget, som er Skatterådets afgørelse i SKM2020.444.SR og den efterfølgende afgørelse ved Landsskatteretten i SKM2023.238.LSR. Det er FSR's opfattelse, at beskrivelsen af gældende ret mangler en beskrivelse af Skattestyrelsens praksis i den periode, der følger efter SKM2023.238.LSR. Dette er væsentligt for at tage stilling til, om der evt. er behov for fastsættelse af administrative regler for tilbagebetaling og opkrævning af afgift i den periode, der ligger mellem SKM2023.238.LSR og lovens ikrafttrædelse.

Det bemærkes i den sammenhæng, at Skattestyrelsen den 20. marts 2024 udsendte et udkast til styresignal i høring med journalnummer 23-0887364 (skærpelse og fastlæggelse af praksis ved transport og udlevering af mineralolier ift. tidspunktet for afgiftssuspensionsordningens ophør, og hvem der er afgiftspligtig ved udlevering).

Styresignalet er aldrig endeligt udarbejdet og det er derfor uklart, hvordan Skatteforvaltningen har administreret i den mellemliggende periode.

Af hensyn til virksomhedernes retssikkerhed er det efter FSR's opfattelse væsentligt, at det klart beskrives, hvad Skattestyrelsens praksis har været, da det har betydning for eventuelle tilbagebetalinger eller efteropkrævninger af afgift.

Uklarhed om, hvilken part der hæfter for indbetaling af afgiften
Lovforslaget indeholder en retlig usikkerhed vedrørende afgiftshåndteringen, idet det er uklart, hvilken part der hæfter for indbetaling af afgift. Dette kan eksemplificeres ved den situation, hvor en virksomhed med en registrering som oplagshaver (A) køber benzin af en anden virksomhed med en registrering som oplagshaver (B), og A transporterer benzinen til ikke-registrerede tankstationer og til andre virksomheder med registrerede afgiftsoplag. Det fremgår ikke af lovforslaget, hvilken part der er forpligtet til at udpege det direkte leveringssted.

Det er FSR's opfattelse, at lovforslaget løser den tidsmæssige problemstilling om, hvornår afgiftssuspensionen ophører, men at lovforslaget ikke besvarer det selvstændige og praktisk vigtige spørgsmål om, hvem der konkret hæfter for indbetaling af afgiften og dermed skal indbetale afgiften til Skatteforvaltningen, når der er tale om en flerleds-kæde med to eller flere autoriserede oplagshavere, og leveringen sker til et direkte leveringssted.

Dette spørgsmål er ikke løst ved den foreslåede ændring, hvorefter det direkte leveringssted fortsat skal udpeges af den her i landet autoriserede oplagshaver eller registrerede varemodtager over for Skatteforvaltningen, og det er tilstrækkeligt, at denne udpegning sker, når leverancen har fundet sted, f.eks. i forbindelse med at Skatteforvaltningen anmoder derom.

Lovforslaget angiver, at det er den autoriserede oplagshaver eller registrerede varemodtager, der udpeger leveringsstedet – men ikke hvilken af de to oplagshavere i kæden der er forpligtet til at udpege og dermed hæfter.

Den manglende klarhed risikerer i praksis at medføre:

- At Skatteforvaltningen opkræver afgift hos den forkerte part i kæden,
- At to parter begge anser det for den andens ansvar at afregne,
- At dobbeltopkrævning sker i kontrol- eller efteropkrævningssituationer, og
- At det er uklart, hvilken part der er berettiget til at anvende fradrag efter mineralolieafgiftslovens § 8.

FSR opfordrer til, at dette spørgsmål beskrives nærmere i lovforslaget.

Uklarhed om de administrative rammer for udpegning af direkte leveringssted
Det er efter FSR's opfattelse uklart, i hvilken form udpegningen af et direkte leveringssted skal ske samt de administrative rammer herfor.

Det fremgår af lovforslaget, at det er tilstrækkeligt, at udpegningen af det direkte leveringssted sker, når leverancen har fundet sted – f.eks. i forbindelse med, at Skatteforvaltningen anmoder herom. Det er dog uklart fx om der skal fremvises

dokumentation for, at det pågældende leveringssted var det påtænkte bestemmelsessted. Det fremgår heller ikke, hvad konsekvensen er, hvis der ikke kan fremlægges en sådan dokumentation.

FSR opfordrer til, at de administrative rammer for udpegningen af direkte leveringssted specificeres og uddybes nærmere – evt. i en bekendtgørelse eller direkte i regnskabsbestemmelserne i lovgivningen.

Spørgsmål til afklaring
Af hensyn til forståelsen og fortolkningen af lovgivningen og for at eliminere risikoen for, at der igen opstår tvivl om fortolkningen af regelsættet på området, ønsker FSR at få klarlagt følgende spørgsmål.

FSR skal i den forbindelse bemærke, at besvarelsen af de nedenstående spørgsmål har direkte og konkret betydning for virksomhedernes retsstilling i igangværende og fremtidige kontrolsager samt for eventuelle krav om tilbagebetaling eller efteropkrævning af afgift.

1) Kan skatteministeren bekræfte, at lovforslaget indebærer, at den praksis, der var gældende inden Landsskatterettens afgørelse reetableres og at lovforslaget lovfæster den hidtidige administrative praksis med tilbagevirkende kraft på en måde, der indebærer, at Landsskatterettens skærpende begrundelse ikke kan lægges til grund for efteropkrævning i kontrolsager for perioder forud for lovens virkningstidspunkt?

2) Kan skatteministeren oplyse den eksakte retsvirkning af lovforslagets tilbagevirkende kraft – gælder den også for afgørelser truffet af Landsskatteretten i konkrete sager?

3) Kan skatteministeren bekræfte, at der i ingen tilfælde er administreret efter det styresignal, som Skattestyrelsen udsendte i høring den 20. marts 2024 (skærpelse og fastlæggelse af praksis ved transport og udlevering af mineralolier ift. tidspunktet for afgiftssuspensionsordningens ophør, og hvem der er afgiftspligtig ved udlevering).

4) Kan skatteministeren bekræfte, at virksomheder, der har administreret deres afgiftshåndtering efter Landsskatterettens afgørelse får mulighed for at søge den betalte afgift tilbagebetalt fra Skattestyrelsen?

5) Hvis spørgsmål 4 besvares bekræftende, kan skatteministeren da oplyse under hvilket administrativt regelsæt og med hvilke frister en sådan ordning vil være underlagt?

6) Kan skatteministeren bekræfte, at der i tilfælde af en eventuel afgiftskorrektion for en virksomhed, der har indbetalt afgift efter Landsskatterens praksis, vil være mulighed for, at den virksomhed, der efter det foreslåede regelsæt skal opgøre og indbetale afgiften til Skattestyrelsen i stedet, vil have mulighed for at anvende fradragene efter mineralolieafgiftslovens § 8?

7) Kan skatteministeren oplyse, om der stilles krav om, at virksomhederne løbende dokumenterer udpegning af de direkte leveringssteder og i så fald bekræfte, at virksomhederne blot kan registrere oplysninger herom i regnskabssystemet og udlevere disse, såfremt Skattestyrelsen anmoder herom?

8) Kan skatteministeren oplyse, hvilken part der i en flerleds-kæde med to autoriserede oplagshavere (A og B), hvor A transporterer varer til en tankstation udpeget af A som direkte leveringssted, er den afgiftspligtige og hæftelsespligtige part?

Med venlig hilsen

Sten Kristensen
Forperson, Udvalget for Indirekte Skatter

Jon Reinhold Jensen
Chefkonsulent, Moms & Afgifter