



# **PRIVATES KØB AF PUNKTAFGIFTSPLIGTIGE VARER FRA ANDRE EU-LANDE – EN RETLIG ANALYSE**

**Kandidatspeciale**



**AF ANNEMETTE NØRGAARD VILLADSEN**  
**AUGUST 2016**  
**Cand.merc.jur uddannelsen ved Aalborg Universitet**

# Titelblad

**Dansk titel:** Privates køb af punktafgiftspligtige varer fra andre EU-lande – en retlig analyse

**Engelsk titel:** Private individuals purchases of excise goods from other EU countries - a legal analysis

**Fagområde:** Punktafgiftsret

**Uddannelse:** Cand.merc.(jur.)

**Projektbetegnelse:** Kandidatspeciale

**Uddannelsessted:** Aalborg Universitet

**Studienummer:** 2010 5266

**Vejleder:** Charlotte Sørensen

Antal sider: 75

Antal anslag: 143.968

**Afleveringsdato:** 11. august 2016

---

Udarbejdet af: Annemette Nørgaard Villadsen

# **Forord**

Specialet er udarbejdet i forbindelse med afslutningen af cand.merc.jur uddannelsen, i perioden 1. februar 2016 til 11. august 2016.

Det indholdsmæssige arbejde med specialet, er afsluttet den 2. august 2016 og der er således ikke behandlet materiale fremkommet efter dette tidspunkt.

# Indholdsfortegnelse

|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| Indhold                                                         |    |
| Forord .....                                                    | 3  |
| Indholdsfortegnelse .....                                       | 4  |
| 1. Indledning .....                                             | 6  |
| 1.1 Problem og afgrænsning.....                                 | 6  |
| 2. Metode.....                                                  | 8  |
| 2.1 Beskrivelse .....                                           | 8  |
| 2.2 Systematisering og specialets opbygning .....               | 8  |
| 2.3 Fortolkning.....                                            | 9  |
| 2.4 Anvendte retskilder og retskildemæssig værdi.....           | 10 |
| 3. EU-retlig regulering: Grænsehandel o. lign. ....             | 12 |
| 3.1 Introduktion og formål .....                                | 12 |
| 3.2 Generelt om Cirkulationsdirektivet.....                     | 12 |
| 3.3 Artikel 32, stk. 1 og 2: Varer til privates eget brug.....  | 13 |
| 3.4 Artikel 32, stk. 3: Vejledende mængder .....                | 18 |
| 3.5 Artikel 33: Oplægning til erhvervsmæssige formål .....      | 20 |
| 3.6 Implementering .....                                        | 21 |
| 3.7 Sammenfattende om den EU-retlige regulering.....            | 23 |
| 4. National regulering: Grænsehandel o. lign.....               | 24 |
| 4.1 Indførsel.....                                              | 24 |
| 4.2 Harmoniserede afgifter.....                                 | 25 |
| 4.2.1 Lovgrundlag mv.....                                       | 25 |
| 4.2.2 Privatperson.....                                         | 29 |
| 4.2.3 Medfører selv .....                                       | 30 |
| 4.2.4 Eget brug.....                                            | 31 |
| 4.3 Nationale afgifter.....                                     | 35 |
| 4.3.1 Lovgrundlag mv.....                                       | 36 |
| 4.3.2 Rejsende .....                                            | 39 |
| 4.3.3 Medfører .....                                            | 40 |
| 4.3.4 Eget brug.....                                            | 41 |
| 4.3 Administrativ praksis .....                                 | 43 |
| 4.4 Sammenfattende om gældende ret ved grænsehandel o.lign..... | 46 |
| 5. National regulering: Online handel o. lign.....              | 47 |

|                                                          |    |
|----------------------------------------------------------|----|
| 5.1 Generelt .....                                       | 47 |
| 5.2 EU-retlig regulering: artikel 36 .....               | 47 |
| 5.3 National regulering.....                             | 50 |
| 5.3.1 Harmoniserede afgifter .....                       | 50 |
| 5.3.2 Nationale afgifter .....                           | 52 |
| 5.4 Administrativ praksis .....                          | 53 |
| 5.5 Sammenfattende om gældende ret ved onlinehandel..... | 55 |
| 6. Konklusion.....                                       | 56 |
| 7. English summary/Abstract .....                        | 59 |
| 8. Kildeliste .....                                      | 62 |
| 8.1 Litteratur og opslagsværker.....                     | 62 |
| 8.2 Artikler og links .....                              | 62 |
| 8.3 Love.....                                            | 63 |
| 8.4 Forarbejder.....                                     | 64 |
| 8.5 Direktiver og forordninger .....                     | 64 |
| 8.6 Afgørelser mv. ....                                  | 64 |
| Bilag: Aktindsigt.....                                   | 66 |

# 1. Indledning

Punktafgifternes historik går langt tilbage i Danmark og afgifter på bl.a. spiritus stammer helt tilbage fra 1887<sup>1</sup>. Før Danmark trådte ind i EU d. 1. januar 1973, fik vi ved forhandlingerne tilslutning til en særordning for rejsendes indførsel af øl, vin spiritus og tobak. Særordningen blev forlænget flere gange selv ved etablering af det indre marked med varernes fri bevægelighed i 1993. Ordningen havde præventiv virkning i grænsehandelstrafikken og havde til formål at værne om afgiftsniveauet og den danske detailhandel. Der var således regler for, hvor store mængder meget øl, vin spiritus og tobak den rejsende højest måtte indføre i landet inden for en bestemt tidsperiode. Dette var den såkaldte 24 timers regel. 24 timers reglen ophørte d. 1. januar 2004 og det blev skønnet at ophævelsen ville give staten et provenumæssigt tab på 1,4 mia. kr. Hvorvidt private skal betales punktafgift ved indførsel, beror herefter på en konkret bedømmelse. De nye regler gav også told- og skatteforvaltningen hjemmel til at opkræve nationale afgifter som f.eks. chokoladeafgift.<sup>2</sup> Det er således ikke uden betydning for hverken private eller staten, i hvilken grad der er mulighed for at indføre varer uden dansk afgift.

I tillæg hertil er onlinehandel af bl.a. daglig varer som f.eks. øl, vin og slik stigende i popularitet.<sup>3</sup> Der er således bedre mulighed for at købe punktafgiftspligtige varer på anden vis, end reglerne oprindeligt havde taget højde for.

## 1.1 Problem og afgrænsning

Specialet har til formål at belyse, hvornår der skal betales dansk punktafgift, når private personer køber punktafgiftspligtige varer og bringer dem ind i Danmark. Både når personen selv indfører varen og når den pågældende køber varer over internettet.

Af hensyn til fremstillingens omfang behandles kun indførsel fra andre EU lande og der tages udgangspunkt i chokoladeafgift, konsumisafgift, forbrugsafgift, kvælstofafgift, tobaksafgift, øl og vinafgift og spiritusafgift. Disse punktafgifter omfatter på ikke udtømmende vis, varer der ved naturlig sproglig opfattelse kan betragtes som dagligvarer og er derfor oplagte køb for private personer.

---

<sup>1</sup> Jf. Den Juridiske vejledning 2016-2 afsnit E.A.1.1

<sup>2</sup> Lovforslag 28 9. oktober 2003, indledende bemærkninger

<sup>3</sup> <http://www.business.dk/detailhandel/vi-bruger-tre-milliarder-paa-dagligvarer-paa-nettet>

Energiafgifterne behandles ikke i fremstillingen, selvom nogle varer omfattet af disse også ville være nærliggende for private at indføre. Sådanne afgifter kunne f.eks. være på varer som benzin og anden brændsel, der er omfattet af f.eks. mineralolieafgiftsloven eller grillbriketter, som omfattet af kulafgift, CO<sub>2</sub>-afgift, svovlafgift og NO<sub>x</sub>-afgift<sup>4</sup>. Begrundelsen for dette er, at mineralolieafgiftsloven og andre energiafgiftslove adskiller sig væsentligt i opbygningen fra de valgte afgifter og det formodes ikke, at være muligt at opstille overordnede fællestræk med disse. Problemstillinger vedrørende emballageafgift, moms, pant og registrering, der opstår i samme forbindelse behandles ikke. Den tidligere gældende mineralvandsafgift og regler om told, berøres desuden kun perifært. Ligeledes gælder det tidspunktet for varens overgang til forbrug.

Specialets problemformulering bliver således:

*"Hvad er retsstillingen når private personer køber punktafgiftspligtige varer i et andet EU-land og bringer varerne til Danmark. "*

---

<sup>4</sup> Se SKM2013.440.SKAT

## 2. Metode

Dette speciale vil anvende den retsdogmatiske metode, som blev grundlagt af Anders Sandø Ørsted<sup>5</sup>. Ved brug af den retsdogmatiske metode beskrives og systematiseres retskilder, hvorefter disse anvendes på det valgte område ved at analysere og fortolke retskilderne. Formålet er således, at nå frem til hvad der på nuværende tidspunkt er gældende ret/ *de lege lata*. Metoden udspringer af Alf Ross' prognoseteori hvoraf det forsøges, at forudsige hvordan en dommer vil handle og hvilke retsregler han vil bruge i en hypotetisk retssag. Dette kan så efterfølgende verificeres eller falsificeres ved domstolene i praksis<sup>6</sup>.

### 2.1 Beskrivelse

Det tilstræbes at lave en, så vidt muligt, objektiv og saglig beskrivelse af teori og retskildemateriale som kan bringe sammenhænge og forskelligheder for de valgte punktafgifter frem i lyset. Der findes meget lidt litteratur på punktafgiftsområdet og endnu mindre der er relevant for privates import af punktafgiftspligtige varer, så det er meget begrænset hvor meget af dette, der vil blive anvendt. Litteratur kan dog heller ikke betragtes som en retskilde, hvorfor der hovedsageligt vil blive anvendt lovstof, retspraksis og administrativ praksis. Det beskrivende arbejde, vil indgå blandt systematisering og fortolkning og vil således ikke tildeles et afsnit for sig selv.

### 2.2 Systematisering og specialets opbygning

På baggrund af metodevalget og af hensyn til specialets læselighed præsenteres valg af systematik og specialets opbygning kort i dette afsnit. Det tilsigtes at finde en række fællestræk ved de udvalgte punktafgiftslove, for på den måde at skabe overblik over retskildematerialet, således at eventuelle forskelle og ligheder træder frem. Det er i specialet af hensyn til systematikken valgt, at dele behandlingen af retskilderne op i to typer; henholdsvis retskilder baseret på national lovgivning og retskilder baseret på harmoniserede lovgivning. Desuden behandles EU-retlige retskilder før de nationale, med den begrundelse at de EU-retlige retskilder har forrang og vil have indflydelse på harmoniserede afgifter<sup>7</sup>. Opdelingen er valgt da, det formodes at der vil være flest ligheder imellem

<sup>5</sup>, jf. Evald og Schaumburg-Müller "Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære" s. 212

<sup>6</sup>, jf. Ruth Nielsen, mfl. "Retskilder & Retsteori", s.31

<sup>7</sup> Jf. Evald og Schaumburg-Müller "Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære" s. 342 nederst



henholdsvis rent nationale og harmoniserede afgifter. Det er formålet, at der på baggrund af behandlingen af de to typer retskilder, kan drages nogle overordnede konklusioner, der kan hjælpe med at besvare problemstillingen.

Specialet indeholder forskellige afsnit som behandler forskellige problemstillinger i forbindelse med privates indførsel af varer, som er punktafgiftspligtige, jf. spiritusafgiftsloven, øl-og vinafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, konsumisafgiftsloven, forbrugsafgiftsloven, kvælstofafgiftsloven og chokoladeafgiftsloven. I kapitel 3 behandles først de EU-retlige regler i cirkulationsdirektivet, der kan anvendes på grænsehandel og lignende situationer. Det søges at afdække rækkevidden af artikel 32-33, samt at undersøge om der er sket korrekt implementering af reglerne. Med udgangspunkt i grænsehandel o.lign. behandles herefter den nationale regulering af samme forhold i kapitel 4, hvor der i øvrigt tages stilling til, hvorvidt de nationale bestemmelser er i overensstemmelse med den EU-retlige regulering. I kapitel 4 behandles de harmoniserede og de nationale afgifter separat ligesom det undersøges, hvad der er administrativ praksis på området. Specialets kapitel 5 behandler den situation, hvor private foretager køb ved onlinehandel o.lign. I dette kapitel undersøges det hvilke regler der er gældende på området ud fra samme princip som i kapitel 3 og 4, hvor de EU-retlige regler først undersøges, dernæst de nationale og slutteligt den administrative praksis på området. Specialet rundes afslutningsvist af med konklusion, english summary og kildeliste.

## **2.3 Fortolkning**

---

For besvare problemstillingen er det nødvendigt at sammenholde og fortolke retskildematerialet. For at opnå en korrekt fortolkning, i tråd med den juridiske metode, anvendes nogle forskellige fortolkningsprincipper<sup>8</sup>. Hvilket fortolkningsprincip der anvendes er afhængigt af retskildetypen.

Til fortolkning af nationalt lovstof anvendes, ordlydsfortolkning, formålsfortolkning og præciserende fortolkning, som er en kombination af de to førstnævnte<sup>9</sup>. Desuden vil der blive anvendt modsætningsslutninger, i tilfælde hvor det findes relevant<sup>10</sup>. Formålsfortolkning er inddragelse af hensyn som ikke umiddelbart fremgår af ordlyden. Her inddrages forarbejder og specielle bemærkninger til lovgivningen. F.eks. kan der anvendes hensyn fra udvalgsbetænkninger,

---

<sup>8</sup> jf. Evald og Schaumburg-Müller ”Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære” s. 218ff

<sup>9</sup> jf. Naundrup og Lilja, ”Domsanalyse” s. 46

<sup>10</sup> jf. Naundrup og Lilja, ”Domsanalyse” s. 52

folketingsbehandlinger, høringsnotater<sup>11</sup> eller besvarelser af § 20 spørgsmål, som kan give fortolkningsbidrag<sup>12</sup>. Det er i punktafgiftslovgivningen ofte meget få fortolkningsbidrag, at hente i forarbejderne. Derfor sker størstedelen af fortolkningen i retspraksis.

Udvidende fortolkning, indskrænkende fortolkning og analogislutninger vil ikke blive anvendt, idet dette ville stride imod princippet i Grundlovens § 43<sup>13</sup>.

EU-domstolens fortolkningsstil er væsentlig anderledes fra dansk ret, idet den er dynamisk, kreativ og integrationsfremmende<sup>14</sup>. Der tillægges ikke forarbejder til EU-retlige retsakter stor betydning, dog kan formålet som ofte er beskrevet i præamblen være betydningsfuld i fortolkningen.<sup>15</sup> Derfor anvendes der andre fortolkningsprincipper ved behandlingen af Cirkulationsdirektivet<sup>16</sup> og EU-Domstolsdomme. Til fortolkning af disse, anvendes ordlydsfortolkning, fortolkning i forhold til sammenhæng og helhed, samt fortolkning i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet og subsidiaritetsprincippet.<sup>17</sup> Der vil desuden blive taget hensyn til at EU-retten har forrang for national ret i den overordnede fortolkning.<sup>18</sup>

Objektiv fortolkning af EU-retlige retskilder indebærer ved tvivl om forståelsen, en sammenligning af ordlyden af de forskellige sproglige versioner<sup>19</sup>. Dette skyldes at alle sprogene betragtes som autentiske. Fortolkning under hensyn til sammenhæng og helhed er en vurdering af reglerne under hensyn til EU-retten som helhed og formålet med reglen. Der tages i øvrigt hensyn til EU-reglernes effektive virkning.

20

## 2.4 Anvendte retskilder og retskildemæssig værdi

---

Noget af det, der kendetegner den retsdogmatiske metode er, at der anvendes retskilder som er relevante for det område der arbejdes med. Det er derfor relevant at udrede hvilke retskilder der er

---

<sup>11</sup> Dog kun hvis det ikke strider imod ordlyden af betænkning eller lov

<sup>12</sup>, jf. Naundrup og Lilja, "Domsanalyse" s. 47

<sup>13</sup> Jf. GRL § 43: "Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov."

<sup>14</sup>, jf. Neergaard & Nielsen, "EU-ret" s. 114

<sup>15</sup>, jf. Neergaard & Nielsen, "EU-ret" s. 122

<sup>16</sup> Direktiv 2008/118EF

<sup>17</sup> Proportionalitetsprincippet er princippet om, at der ikke må anvendes midler der er mere indgribende end nødvendigt for at nå målet og subsidiaritetsprincippet er princippet om, at der kun gribes ind på EU-retligt plan hvis målet ikke kan opnås med nationale midler, jf. Neergaard & Nielsen, "EU-ret" s. 117

<sup>18</sup>, jf. Costa/ENEL-sagen (sag 6/64)

<sup>19</sup>, jf. Neergaard & Nielsen, "EU-ret" s. 115

<sup>20</sup>, jf. Neergaard & Nielsen, "EU-ret" s. 116

relevante, hvilken retskildemæssig værdi disse har og hvor de hører til indenfor de retsvidenskabelige områder. Det traditionelle retskildebegreb omfatter fire grupper af retskilder; love, retspraksis, sædvanen og forholdets natur.<sup>21</sup> Øverst i retskilde hierarkiet på punktafgiftsområdet er Grundlovens § 43. Derunder er punktafgiftslovene, dertilhørende bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger, som vægtes i netop denne rækkefølge<sup>22</sup>. Til at fortolke og fastlægge brugen af disse anvendes i øvrigt domstolspraksis og administrativ praksis, som også har retskildemæssig værdi<sup>23</sup>. Udover punktafgiftslovene anvendes SKAT's Juridiske vejledning afsnit E.A.1.4.3 og de dertilhørende styresignaler. Disse er på samme retskildeniveau som et cirkulære<sup>24</sup>. SKAT er bundet af den Juridiske Vejledning så længe den ikke åbenlyst strider imod gældende lovgivning<sup>25</sup>. Derfor giver det om ikke andet, borgerne en berettiget forventning om hvordan SKAT vil fortolke lovgivningen og borgerne kan støtte ret herpå. Punktafgiftsområdet er underlagt EU-retslig regulering, hvorfor Cirkulationsdirektivet og EU-domstolspraksis også vil blive anvendt.

---

<sup>21</sup> Carsten Munk-Hansen: Retsvidenskabsteori. 1. udgave, s. 297

<sup>22</sup> Jf. Evald og Schaumburg-Müller, "Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære" s. 294

<sup>23</sup> Jf. Evald og Schaumburg-Müller, "Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære" s. 227

<sup>24</sup> Den Juridiske Vejledning 2016; Om den Juridiske vejledning

<sup>25</sup> SKM2012.280.SKAT

## **3. EU-retlig regulering: Grænsehandel o. lign.**

### **3.1 Introduktion og formål**

Harmoniseringen af punktafgifterne består af direktivregulering, i form af cirkulationsdirektiv 2008/118EF og en række satsdirektiver.<sup>26</sup> Heraf er cirkulationsdirektivets artikel 32, 33 og 36 relevant i forhold til specialets problemstilling. I dette kapitel behandles cirkulationsdirektivet og artikel 32-33. Vedrørende behandling af artikel 36, henvises til afsnit 5.2.

### **3.2 Generelt om Cirkulationsdirektivet**

Cirkulationsdirektivet er et strukturdirektiv, der fastsætter regler om afgiftsstrukturen i EU. Det indeholder formål, definitioner og fritagelser.

Det første forsøg på at harmonisere punktafgifter i EU's indre marked skete ved vedtagelse af direktiv 1992/12EF. I dette direktiv, ved privates indførsel af punktafgiftspligtige varer, forfaldt punktafgiften i den medlemsstat hvor varen var anskaffet, jf. artikel 8. Der var tillige opstillet hensyn og vejledende mængder i artikel 9, som medlemsstaterne skulle tage i brug ved bedømmelse af hvorvidt varerne var beregnede til erhvervsmæssige eller private formål. Direktiv 2008/118EF erstatter det tidligere direktiv 1992/12EF, da dette havde undergået væsentlige ændringer.

Formulering af artikel 8 og 9, adskiller sig ikke meget fra formuleringen i artikel 32 og 33 i det nugældende direktiv. Ændringerne har da heller ikke indholdsmæssig betydning i forhold til de nuværende artikel 32 og 33, idet artiklerne blot er gengivet og præciserede, jf. præmis 42 i Cash & Carry dommen<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Satsdirektiver som henført til i Cirkulationsdirektivets artikel 1, stk. 1, b-c: Direktiv 83/92EØF for alkohol og alkoholholdige drikkevarer, direktiv og 95/59EF, 92/79EØF og 92/80 for forarbejdet tobak.

<sup>27</sup> C-315-12

## Præambel, formål og overordnede principper

Formålet med cirkulationsdirektivet er at det indre marked i EU fungerer.<sup>28</sup> Det er hensigten at gøre det klart hvornår varer overgår til forbrug og hvem der hæfter for afgiften.<sup>29</sup> Opgørelse og godtgørelse af afgift må være ikke diskriminerende<sup>30</sup>.

For at undgå misbrug bør det klart fremgå i hvilke situationer afgiftsfrit salg er tilladt når den rejsende forlader EU<sup>31</sup>. Der skal være mulighed for at sende varer under afgiftssuspension inden for EU<sup>32</sup>. Når private indfører varer til eget brug bør punktafgiften betales der hvor varerne er anskaffet<sup>33</sup>. Når varerne anskaffes af personer som ikke er oplagshavere, registrerede varemodtagere eller udøver selvstændig virksomhed og varerne transporteres af sælger, betales afgiften i bestemmelsesstaten<sup>34</sup>.

Direktivet er indført, jf. subsidiaritetsprincippet og proportionalitetsprincippet og dets formål er at sikre fælles ordninger for visse aspekter af punktafgifter<sup>35</sup>.

## 3.3 Artikel 32, stk. 1 og 2: Varer til privates eget brug

---

Punktafgiftspligtige varer i direktivets forstand er defineret i artikel 1, stk. 1, litra a-c. Der henvises til en række satsdirektiver og overordnet er der tale om alkohol og alkoholholdige drikkevarer, forarbejdet tobak, samt energiprodukter og elektricitet.

Udgangspunktet er at afgiften forfalder ved overgang til forbrug, jf. artikel 7, 2008/118EF. Overgang til forbrug vil som udgangspunkt for privatpersoner, der køber en vare til eget brug i en medlemsstat og medbringer den til en anden stat, ske i begge medlemsstater. Dette skyldes, at der sker overgang til forbrug i både anskaffelsesstaten og bestemmelsesstaten jf. artikel 7, idet overgang til forbrug både sker når varen forlader en suspensionsordning, jf. stk. artikel 7, stk. 2, litra a. Men også når varer indføres, jf. artikel 7, stk. 2, litra d.

Indførsel af punktafgiftspligtige varer er endvidere defineret i artikel 4 nr. 8 som: ”*Indpassage af punktafgiftspligtige varer i Fællesskabets område, medmindre varerne ved indpassagen i Fællesskabet henføres under en toldsuspensionsprocedure eller –ordning, samt deres frigivelse fra en toldsuspensionsprocedure eller –ordning.*” Varen vil

---

<sup>28</sup> jf. Præambel betragtning nr. 2

<sup>29</sup> jf. Præambel betragtning nr. 8

<sup>30</sup> jf. Præambel betragtning nr. 10

<sup>31</sup> jf. Præambel betragtning nr. 14

<sup>32</sup> jf. Præambel betragtning nr. 17

<sup>33</sup> jf. Præambel betragtning nr. 27

<sup>34</sup> jf. Præambel betragtning nr. 29

<sup>35</sup> jf. Præambel betragtning nr. 37

således været overgået til forbrug når en privatperson køber den i anskaffelsestaten og blive opkrævet igen ved indførsel i den anden medlemsstat, som udgangspunkt. Undtagelsen er, at afgiften kun betales i anskaffelsesstaten, jf. artikel 32. Dette kræver dog at betingelserne for anvendelsen af artikel 32 er opfyldte. Betingelserne er, at der 1) er tale om en *privatperson*, der 2) anskaffer sig varen til *eget brug* og 3) *selv transporterer* fra én medlemsstat til en anden.

Varer der indføres til *eget brug* af en *privatperson* er således den positivt nævnte undtagelse, hvorimod anskaffelser til erhvervsmæssig brug og anskaffelser foretaget af andre personer end privatpersoner afgrænses negativt, som alt andet end eget brug, jf. artikel 33. Dette betyder, at anskaffelser indført af en privatperson til andet brug end eget brug vil blive betragtet som oplægning til erhvervsmæssige formål. Dette fremgår direkte af artikel 33, stk. 1, 2. pkt. hvor det anføres: ”I denne artikel forstås ved »oplægning til erhvervsmæssige formål« oplægning af punktafgiftspligtige varer foretaget af en anden person end en privatperson **eller af en privatperson til andet end eget brug** og transport foretaget af denne i overensstemmelse med artikel 32.”. Det er, jf. ordlyden af artikel 32 også et krav for anvendelsen af artikel 33, at personen *selv* transporterer varerne. Mere om hvordan dette fortolkes i afsnit 3.5.

Ved erhvervsmæssig oplægning forfalder punktafgiften også til betaling i bestemmelsesstaten (det land, i hvilket varen bliver indført.). Det er dog i sådanne tilfælde muligt at få afgiften godtgjort eller eftergivet i anskaffelsesstaten, så der ikke skal betales dobbelt afgift, jf. artikel 33, stk. 6.

Alle sproglige versioner af direktivets tekst er autentiske<sup>36</sup>, og det er derfor nærliggende at undersøge, om artikel 32, er formuleret på samme måde i de forskellige sproglige versioner, idet dette bidrager til at afklare bestemmelsens nøjagtige betydning.<sup>37</sup> Til brug for denne del af analysen, er den engelske og den svenske sproglige version valgt.<sup>38</sup>

Ordlyden af de forskellige versioner præsenteres i tabellen herunder:

Tabel 1 - Danske, engelske og svenske versioner af artikel 32, stk. 1 og 2

| Dansk version                                                                                                                                       | Engelsk version                                                                                                                                   | Svensk version                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Punktafgiften for punktafgiftspligtige varer, som en privatperson anskaffer til eget brug og selv transporterer fra en medlemsstat til en anden, | ” 1. Excise duty on excise goods acquired by a private individual for his own use, and transported from one Member State to another by him, shall | ” 1. För punktskattepliktiga varor, som förvärvas av en enskild person för dennes eget bruk, och som transporteras av denne person från en |

<sup>36</sup> Jf. Peter Blume, ”Juridisk metodelære”, s. 210

<sup>37</sup> Stk. 4 er udeladt fra analysen, idet denne kun vedrører mineralolieprodukter.

<sup>38</sup> Det ville have være mest hensigtsmæssigt, at tage ordlyden af alle de sproglige versioner i betragtning. Dette er fravalgt af hensyn til specialets omfang og skribentens sproglige kundskaber.

|                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| forfalder kun i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer anskaffes.                                                                                                 | be charged only in the Member State in which the excise goods are acquired.                                                                                                           | medlemsstat till en annan, ska punktskatten endast tas ut i den medlemsstat där de punktskattepliktiga varorna förvärvas.                                               |
| 2. For at kunne fastslå, om de i stk. 1 omhandlede punktafgiftspligtige varer er bestemt til en privatpersons eget brug, skal medlemsstaterne mindst tage hensyn til følgende: | 2. To determine whether the excise goods referred to in paragraph 1 are intended for the own use of a private individual, Member States shall take account at least of the following: | 2. För att avgöra om de punktskattepliktiga varor som avses i punkt 1 är avsedda för den enskildes eget bruk ska medlemsstaterna beakta framför allt följande faktorer: |
| a) den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af de punktafgiftspligtige varer, og vedkommendes begrundelse for at være i besiddelse af dem             | a) the commercial status of the holder of the excise goods and his reasons for holding them;                                                                                          | a) Innehavarens kommersiella ställning och dennes skäl för att inneha de punktskattepliktiga varorna.                                                                   |
| b) stedet, hvor de punktafgiftspligtige varer befinder sig, eller, når det er relevant, den anvendte transportform                                                             | b) the place where the excise goods are located or, if appropriate, the mode of transport used;                                                                                       | b) Den plats där de punktskattepliktiga varorna finns eller, i tillämpliga fall, det transportsätt som använts.                                                         |
| c) ethvert dokument vedrørende de punktafgiftspligtige varer                                                                                                                   | c) any document relating to the excise goods;                                                                                                                                         | c) Alla handlingar som hänför sig till de punktskattepliktiga varorna.                                                                                                  |
| d) arten af de punktafgiftspligtige varer                                                                                                                                      | d) the nature of the excise goods;                                                                                                                                                    | d) De punktskattepliktiga varornas beskaffenhet.                                                                                                                        |
| e) mængden af de punktafgiftspligtige varer.                                                                                                                                   | e) the quantity of the excise goods.                                                                                                                                                  | e) De punktskattepliktiga varornas kvantitet.                                                                                                                           |

Både den svenske og engelske version er i hovedtræk overensstemmende med den danske version.

Begrebet *Eget brug* er overensstemmende i samtlige sproglige versioner (*eget brug*, *eget bruk* og *own use*), og der kan derfor ikke rejses tvivl, som følge af de sproglige udgaver vedrørende dette begreb. Kriterierne

som skal overvejes ved bedømmelse af, om noget er til eget brug i stk. 2 er også overensstemmende i de tre sproglige versioner.

Til fortolkning af begrebet eget brug kan der hentes fortolkningsbidrag i EU-domstolspraksis. EU-Domstolen har ved præjudiciel afgørelse udtalt sig om den daværende artikel 8, forståelse af eget brug begrebet og i øvrigt krav til transporten ved præjudiciel afgørelse i EMU Tabac sagen<sup>39</sup>

EMU Tabac var et luxemburgsk selskab, som solgte tobaksvarer. Det engelske selskab MTB købte cigaretter af EMU Tabac på vegne af privatpersoner efter bestilling i England, og arrangerede transporten heraf. De to selskaber var begge datterselskaber af det samme luxemburgske selskab. Ved privatpersoners bestilling kunne der ikke købes mere end 800 cigaretter pr. person (den vejledende mængde for indførsel til eget brug) og cigaretterne blev solgt med luxemburgsk afgift. De engelske skattemyndigheder mente, at afgiften skulle betales i England, mens MTB mente at der kun skulle betales luxemburgsk afgift, idet varekøbet måtte være omfattet af bestemmelsen om privates indførsel af varer. EU-Domstolen udtalte, at artikel 8 ikke omfatter en situation hvor varerne transporteres af en mellemmand.<sup>40</sup> Og desuden at artiklen i øvrigt ikke er uklar mht. dette, idet det ikke har været fællesskabslovgivers hensigt at bestemmelsen skulle omfatte sådanne omstændigheder<sup>41</sup>. Det var derfor i stedet artikel 7 (afgift på varer til erhvervsmæssige formål) og 10 (betaling af afgift i bestemmelsesstat, godtgørelse af afgift), der i denne forbindelse fandt anvendelse, hvorfor der godt kunne opkræves både engelsk og luxemburgsk afgift<sup>42</sup>.

Der kan således konstateres at eget brug ikke omfatter situationer hvor varen købes gennem en mellemmand, selvom varen i sidste led bliver anvendt af en privatperson.

Der er enkelte afvigelser i de sproglige versioner af artikel 32. F.eks. bruges der i den svenske version ordene *enskild person*, som både kan betyde privatperson og enkelt person. Den engelske version bruger *private individual*, som kan oversættes direkte til privatperson. Da *privatperson* fremkommer i alle tre sproglige versioner, selvom den svenske også kan fortolkes som enkeltperson, må det antages at denne fortolkning er den mest retvisende. Det har formentlig ikke været fællesskabslovgivers hensigt, at der skulle være mulighed for at erhvervsdrivende enkeltpersoner kunne blive omfattet af reglen, idet formålet med selve direktivet, jf. præambelen<sup>43</sup> er at afgiftsopkrævningen skal ske, jf. princippet om det

---

<sup>39</sup> C-296/95

<sup>40</sup> Jf. præmis 40

<sup>41</sup> Jf. præmis 33

<sup>42</sup> Jf. præmis 43

<sup>43</sup> Se (27) i præambelen til 2008/118EF



indre marked<sup>44</sup>. Princippet om det indre marked, har bl.a. til formål at give borgere ret til, at bringe varer købt til privat forbrug ind i en anden medlemsstat.<sup>45</sup>

Der findes ikke megen fortolkningsbidrag at hente i EU-Domstolens praksis, mht. hvornår en person er en privatperson. Dog kan der argumenteres for at der, jf. en ordlydsfortolkning ikke kan være tale om en juridisk person eller en person der køber varer i erhvervsmæssigt øjemed, idet personen i så fald ikke agerer i som privatperson. Anvendelsen af artikel 32, beror i højere grad på hvad varernes anvendelse er bestemt til. Der sondres i denne henseende mellem varer bestemt til handelsmæssige formål og varer bestemt til privat brug, jf. præmis 14, Kommissionen mod Frankrig.<sup>46</sup>

Der er andre mindre sproglige forskelle vedrørende krav til transporten, idet der i artikel 32 nr. 1 på dansk, anføres ”*selv transporterer*”, på svensk ”*transporteras av denne person*” og på engelsk ”*transported from .. ... by him*”. I den svenske og engelske version, kan ordlyden forstås, på den måde at varen transporteres af denne person, uden at det nødvendigvis indebærer at personen har varen med sig, mens den danske ordlyd antyder, at der er krav om at personen selv skal medbringe varen f.eks. på sig eller i sit køretøj. Det er afklaret i praksis i EMU Tabac m.fl. sagen, som ovenfor beskrevet.<sup>47</sup> Her udtalte EU-Domstolen at ”*... .. den danske og den græske version tværtimod på ganske særlig klar måde angiver, at det er en forudsætning for, at punktafgifterne skal betales i det land, hvor de punktafgiftspligtige varer købes, at den, der anskaffer dem, personligt medfører varerne.*”<sup>48</sup>

Fortolkningsbidrag kan også hentes i den præjudicielle afgørelse, Joustra<sup>49</sup>

B.F. Joustra fra Holland, havde sammen med 70 andre personer, dannet en gruppe som 1 gang årligt bestilte vin fra Frankrig til eget og gruppemedlemmernes brug. Han fik derefter et transportfirma til at afhente og levere vinen til hans bopæl. Vinen blev derefter afhentet af de andre gruppemedlemmer. Det var B.F. Joustra der lagde ud, hvorefter gruppemedlemmerne betalte deres andel til ham. Det var ubestridt, at der ikke var tale om erhverv.<sup>50</sup> Den Hollandske regering pålagde ham punktafgift for leveringen. Domstolen udtalte i denne forbindelse at det fremgår klart af selve ordlyden af artikel 8, at bestemmelsen forudsætter, at varerne er anskaffet til privat brug, *for den person der har erhvervet dem*, og

---

<sup>44</sup> Artikel 4, stk. 2, litra a), samt artikel 26, 27, 114 og 115 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF).

<sup>45</sup> Jf. artikel 8 i direktiv 92/12/EØF og TfS2013, 544

<sup>46</sup> C-216/11

<sup>47</sup> C-296/95

<sup>48</sup> Jf. præmis 33, C-296/95 – der henvises i øvrigt til denne præmis i C-5/05 præmis nr. 37.

<sup>49</sup> C-5/05

<sup>50</sup> Jf. præmis 17

ikke for andre privatpersoner. Med begrundelsen at opbevaring af andre privatpersoners varer ikke kan anses for *strengt personlig*.<sup>51</sup>

Med hensyn til anvendelse af en mellemmand til transport, bemærkede Domstolen at: ”... ... *når fællesskabslovgiver inden for rammerne af direktivet har villet henvise til det tilfælde, hvor en tredjemand deltager i transporten af varerne, har fællesskabslovgiver gjort det udtrykkeligt ved en konkret affattet regel.*”<sup>52</sup> ”

Det kan derfor udledes, at reglen kun omfatter tilfælde, hvor personen selv har transporteret de punktafgiftspligtige varer og de pågældende varer er til denne persons eget brug.

Det kan således konkluderes, at der ikke overordnet er nogle markante sproglige forskelle, der har betydning for anvendelsen af reglen i direktivet, men at der i EU-Domstolens praksis er fremkommet fortolkningbidrag til hvad der skal forstås ved ”selv transporterer” og ”eget brug”.

### 3.4 Artikel 32, stk. 3: Vejledende mængder

---

Artikel 32, stk. 3, fastsætter vejledende minimumsmængder, der kan anvendes til vurderingen af om varer er til eget brug.

Artikel 32, stk. 3 lyder således: ” Med henblik på anvendelsen af stk. 2, litra e), **kan** medlemsstaterne opstille vejledende mængder, **men kun for at godtgøre ovennævnte forhold**. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:

a) for tobaksvarer:

— cigaretter: 800 stk.

— cerutter og cigarillos (cigarer med en maksimumsvægt på 3 g/stk.): 400 stk.

— cigarer: 200 stk.

— røgtobak: 1,0 kg

b) for alkoholholdige drikkevarer:

---

<sup>51</sup> Præmis 35

<sup>52</sup> Præmis 39, C-5/05

— *spiritus*: 10 l

— *mellemklasseprodukter*: 20 l

— *vin*: 90 l (heraf højst 60 l mousserende vin)

— *øl*: 110 l”

Det er ifølge ordlyden ikke et krav, om at sådanne mængder opstilles, men blot at hvis medlemsstaterne gør det, må de ikke være mindre end de i artikel 32, stk. 3 opstillede mængder. De vejledende mængder må i så fald kun anvendes til at ”*godtgøre ovennævnte forhold*” (kriterierne for bedømmelse i artikel 32, stk. 2). Ses der på fortolkningen af de sproglige versioner er i artikel 32, stk. 3 er der en mindre afvigelse i den danske version. Den danske versions ordlyd er: ” .. .. *men kun for at godtgøre ovennævnte forhold..* ” mens der i den svenske og engelske version anføres at ” .. .. , *enbart till ledning för bevisningen. ..* ” og i den engelske ”... , *solely as a form of evidence. ...*”. Det udgør formentlig ikke den store betydningsmæssige forskel, at der i den danske version skal godtgøres forhold, mens der i de andre udgaver tales om at anvende mængderne som bevis i bedømmelsen.

EU-Domstolen har udtalt sig om brug af de vejledende mængder i sagen Kommissionen mod Frankrig.

<sup>53</sup> I denne sag indledte Kommissionen en traktatbrudssag mod Frankrig, idet den mente at en national fransk regel og den tilhørende praksis, udelukkende anvendte et kvantitativt kriterium til bedømmelsen af den erhvervsmæssige karakter af indførsler af forarbejdet tobak. Kommissionen påstod, at dette udgjorde en hindring for privatpersoner, der gjorde at de ikke kunne indføre tobaksvarer fra andre medlemsstater, hvis mængden oversteg 2 kg, pr. køretøj. Frankrig mente ikke at reglen var omfattet af daværende artikel 8 og 9 (tilsammen den nuværende artikel 32), idet den nationale regel kun regulerede besiddelse af tobak og ikke selve opkrævningen af afgifterne. EU-Domstolen udtalte i denne forbindelse, at ” ... (*de vejledende mængder*) ... *ikke tillader medlemsstaterne at fastslå, at varer besiddes med handel for øje, alene ved at basere sig på en udelukkende kvantitativ tærskel for så vidt angår de varer, der besiddes.* ”<sup>54</sup> EU-Domstolen udtalte også i denne forbindelse, at de vejledende mængder finder anvendelse *pr. person*<sup>55</sup>. Der var af disse grunde sket traktatbrud.

Der kan således af Kommissionen mod Frankrig, udledes at de vejledende mængder, hvis det vælges at anvende sådanne, for det første gælder pr. person og for det andet ikke kan anvendes som eneste kriterie for bedømmelse af om der er tale om erhvervsmæssig indførsel. Hensynet til at vilkårene for

---

<sup>53</sup> C-216/11

<sup>54</sup> Citat præmis 17

<sup>55</sup> Jf. præmis 23

punktafgiftens forfald er den samme i alle medlemsstater, blev fremhævet som en del af begrundelse for dette, jf. præmis 13, kommissionen mod Frankrig.

Det kan i øvrigt bemærkes at kvantitative indførselsrestriktioner også på helt overordnet Fællesskabsmæssigt plan ikke er tilladt, jf. TEUF artikel 34. Dette gælder både totale, partielle og mængde eller værdimæssige begrænsninger<sup>56</sup>. Det samme gælder foranstaltninger med tilsvarende virkning<sup>57</sup>.

### 3.5 Artikel 33: Oplægning til erhvervsmæssige formål

---

Artikel 33, stk. 1, 1.pkt fastslår, at afgift på varer der oplægges til erhvervsmæssige formål, i en anden medlemsstat, forfalder i denne anden medlemsstat. Den person som foretager leveringen, oplægger varerne eller den som varerne skal leveres til hæfter for afgiften jf. artikel 33, stk.3. Afgiften kan desuden godtgøres eller eftergives efter anmodning i anskaffelsesstaten jf. stk. 6.<sup>58</sup>

Det er dermed relevant, at undersøge om der er fortolkningsbidrag til hvad der skal forstås ved *oplægning til erhvervsmæssige formål* i artikel 33, stk. 1, 2.pkt.

Den danske formulering af artikel 33, stk. 1, 2. pkt., er således: ” I denne artikel forstås ved »oplægning til erhvervsmæssige formål« oplægning af punktafgiftspligtige varer foretaget af en anden person end en privatperson eller **af en privatperson til andet end eget brug** og transport foretaget af denne i overensstemmelse med artikel 32.”

Den svenske artikel 33, stk. 1, 2. pkt, lyder således: ”Med innehav i kommersiellt syfte anses i denna artikel innehav av punktskattepliktiga varor av en annan person än en enskild person eller **av en enskild person av andra orsaker än för dennes eget bruk och** som transporteras av denne i enlighet med artikel 32.”

Og den engelske version er formuleret på denne måde: “ For the purposes of this Article, ‘holding for commercial purposes’ shall mean the holding of excise goods by a person other than a private individual or by a **private individual for reasons other than his own use** and transported by him, in accordance with Article 32.”

Den danske ordlyd af begrebet *oplægning til erhvervsmæssige formål*, adskiller sig en smule fra både den engelske og svenske, idet disse ved direkte oversættelse betyder: ” besiddelse i kommercielt øjemed” (svensk) og ” besiddelse til kommercielle formål” (engelsk). Hvorvidt noget er til erhvervsmæssige eller

---

<sup>56</sup> jf. Neergaard & Nielsen, ”EU-ret”, s. 338

<sup>57</sup> jf. Neergaard & Nielsen, ”EU-ret”, s. 341

<sup>58</sup> Artikel 33, stk. 4 og 5 er udeladt, idet de ikke findes relevante

kommercielle formål, har formentlig ikke betydningsmæssig forskel idet, disse ord er synonyme.<sup>59</sup>

Begreberne privatperson og eget brug er formuleret, som i artikel 32, og der kan derfor henvises til ovenstående afsnit vedrørende fortolkning af disse begreber.

Det væsentligste i artikel 33, stk. 1, 2. pkt er således, at *oplagning til erhvervsmæssige formål* afgrænses negativt og dermed omfatter alt der ikke er indført af en privatperson personligt til dennes eget brug.

## 3.6 Implementering

---

Bestemmelsen i artikel 32 er så præcis og ubetinget, at der kan argumenteres for, at den kan have direkte vertikal virkning. Dermed kan den påberåbes direkte af borgerne, hvis den ikke er implementeret korrekt<sup>60</sup>. Der er ved implementering af direktiver, en række krav til om et direktiv er implementeret korrekt, som beskrevet ovenfor i metoden. I dette afsnit, behandles implementeringen af cirkulationsdirektivets artikel 32 og 33.

Implementeringen af direktiv bestemmelserne der vedrører privates indførsel af punktafgiftspligtige varer, skete i første omgang, i forbindelse med vedtagelsen af det første cirkulationsdirektiv, 1992/12/EØF i Spiritusafgiftsloven<sup>61</sup>, tobaksafgiftsloven<sup>62</sup> og øl og vinafgiftsloven<sup>63</sup> i 1992. Det var på daværende tidspunkt artikel 8 og 9 i direktivet, der regulerede forholdet. Dette direktiv blev i 2008, afløst af det nugældende cirkulationsdirektiv, 2008/118/EF, hvormed der også blev foretaget en række ændringer i de forskellige punktafgiftslove ved lov nr. 1385 af 21. december 2009. Disse ændringer har dog ingen betydning i forhold til privates import, idet artikel 8 og 9 i 1992/12/EØF, blot blev præciseret ved artikel 32, 2008/118/EF<sup>64</sup>. Implementeringen af dir. 2008/118/EF i national lov befinder sig i Spiritusafgiftslovens § 15, stk. 3, Tobaksafgiftslovens § 29, stk. 2 og Øl- og vinafgiftslovens § 11, stk. 2.

Det første af kravene til korrekt implementering er, at den implementerede regel skal være bindende. Direktivet er implementeret ved ændringslov nr. 1385 af 2009 som hjemler ændringer i en række love og reglerne er således, utvetydigt bindende, idet lovregler er bindende<sup>65</sup>. Kriterierne der indgår i det

---

<sup>59</sup> Jf. Politikens nudansk ordbog

<sup>60</sup> Også i tilfælde hvor de slet ikke er implementerede i national lovgivning, dette er dog ikke relevant i forhold til Danmark.

<sup>61</sup> Lov nr. 1017 af 19. december 1992

<sup>62</sup> Lov nr. 1016 af 19. december 1992

<sup>63</sup> Lov nr. 1015 af 19. december 1992

<sup>64</sup> Jf. C-315/12 Cash and Carry

<sup>65</sup> Jf. J. Evald og Schaumburg-Müller s. 296, dog kan regler være deklarative og derfor kun bindende hvis ikke andet aftales/vælges.

konkrete skøn af om de enkelte borgere er omfattet af lovreglerne, er fastsat i Den Juridiske Vejledning. Denne har som ovenfor beskrevet cirkulærestatus og må derfor også anses for at være bindende, dog kun for SKAT, hvis afgørelser kan påklages<sup>66</sup>.

Et andet krav til korrekt implementering er at retsstillingen skal være klar og utvetydig. Det kan diskuteres hvorvidt dette er tilfældet, idet lovgivningsreglerne er formuleret meget bredt. Fortolkning af reglerne skal således hentes i retspraksis og i Den Juridiske Vejledning. Der kan derfor blive tvivl om retsstillingen og om implementeringen tilstrækkeligt opfylder dette krav, idet den enkeltes retsstilling afhænger af forvaltningens skøn og forvaltningen selv har opstillet retningslinjerne. Implementeringen må endvidere ikke ske i en subsidiær retskilde<sup>67</sup>. Administrative forskrifter, som Den Juridiske Vejledning bliver dog ikke betragtet som subsidiære.<sup>68</sup> EU-Domstolen har udtalt at det ikke er et krav, at implementering skal ske ved udtrykkelig bestemmelse i lovgivning, med gengivelse af direktivets ordlyd. Det er tilstrækkeligt at der foreligger et generelt retligt grundlag, som er tilgængeligt at få kendskab til og som kan påberåbes ved de nationale domstole.<sup>69</sup> Dette kan desuden henføres til princippet om, at de nationale myndigheder må bestemme form og midler for gennemførelse af direktiver, jf. TEUF artikel 288, stk. 3. Den Juridiske vejledning er udarbejdet med udgangspunkt i direktivets regler og dette argumenterer for at retstillingen, er klar og utvetydig i det omfang det er muligt ud fra direktivets regler.

Overtrædelse af reglerne skal endvidere være effektivt sanktioneret. Overtrædelse af afgiftsreglerne i Danmark er sanktioneret med bødestraf og dermed er dette krav også opfyldt.<sup>70</sup>

Den sidste betingelse der skal være opfyldt for at implementering er sket korrekt er, at den skal være sket inden fristens udløb. Fristen for implementering af direktivet var d. 1. januar 2010, jf. artikel 48 og bestemmelserne er implementeret ved ændringslov nr. 1385 af 21. december 2009. Denne betingelse er dermed opfyldt.

Der kan på dette grundlag konstateres at artikel 32 og 33 i direktivet i er implementeret korrekt, idet det omfang det er muligt, i forhold til udformningen af direktivets bestemmelser.

---

<sup>66</sup> Jf. J. Evald og Schaumburg-Müller s. 297

<sup>67</sup> Jf. Neergaard & Nielsen, s. 261

<sup>68</sup> Jf. Neergaard & Nielsen, s. 261

<sup>69</sup> C-363/85, præmis 7

<sup>70</sup> Se Spiritusafgiftslovens § 31, stk. 1, Tobaksafgiftsloven § 25, stk. 1 og Øl- og vinafgiftslovens § 25, stk. 1.

### 3.7 Sammenfattende om den EU-retlige regulering

---

EU har harmoniseret de for specialet relevante punktafgifter på alkohol og alkoholholdige drikkevarer samt forarbejdet tobak ved cirkulationsdirektivet 2008/118/EF. Cirkulationsdirektivet og særligt dennes artikel 32 og 33, regulerer situationen hvor private indfører punktafgiftspligtige varer til et andet medlemsland.

I sådanne tilfælde skal afgiften kun betales i anskaffelsesstaten, såfremt betingelserne i artikel 32, stk. 1 er opfyldte. Er betingelserne ikke opfyldte vil afgiften skulle opkræves i begge stater, hvorefter der vil kunne søges godtgørelse for afgiften i anskaffelsesstaten, jf. artikel 32, stk. 6. Betingelserne for at afgiften kun betales i anskaffelsesstaten er, at det skal være en *privatperson*, der *selv* medfører varerne og at varerne er til denne persons *eget brug*. Hvorvidt varerne er til eget brug, skal vurderes ud fra kriterierne nævnt i artikel 32, stk. 2. Disse kriterier er; personens forretningsmæssig status, stedet hvor varen befinder sig eller transportformen, dokumenter der vedrører varerne, arten af varerne og mængden af varerne. Vedrørende bedømmelse af mængden, opstiller direktivet en række minimumsgrænser, jf. artikel 32, stk. 2. Indførslen betragtes som *erhvervsmæssig oplægning*, når den udføres af en anden end en privatperson eller af en privatperson til andet brug end eget brug, jf. artikel 33. Erhvervsmæssig indførsel er dermed negativt afgrænset fra eget brug. Eget brug omfatter ikke situationer, hvor varen købes gennem en mellemmand, selvom varen i sidste led bliver anvendt af en privatperson, jf. EMU Tabac sagen. Desuden omfatter *eget brug* kun tilfælde, hvor personen selv har transporteret de punktafgiftspligtige varer personligt og disse varer er til eget brug. Opbevaring for andre privatpersoner er således ikke omfattet, jf. Joustra sagen.

I Kommissionen mod Frankrig fastslået at vejledende mængder, hvis en stat vælger at anvende sådanne, for det første gælder pr. person og for det andet ikke kan anvendes som eneste kriterie for bedømmelse af om indførslen er til eget brug.

Endelig konkluderes det, at der er sket en korrekt implementering af reglerne i dansk ret.

## 4. National regulering: Grænsehandel o. lign.

Formålet med at opkræve punktafgifter er delvist fiskalt og delvist at regulere forbrugernes adfærd, uden at påvirke konkurrencen mellem virksomhederne. Punktafgifterne er indirekte skatter, såkaldte enkeltledsaftgifter, som forfalder til betaling, når varen bevæger sig ud af en suspensionsordning<sup>71</sup>.

Nogle af punktafgifterne er harmoniseret af EU, mens andre er baseret på nationale regler.

I dette afsnit analyseres den nationale regulering, under omstændigheder hvor private personer laver grænsehandel eller f.eks. tager varer med hjem fra et ophold i et andet EU-land.

### 4.1 Indførsel

Ifølge en ordlydsfortolkning er en indførsel: ”Det at indføre noget til et sted, fx fra ét land til et andet.”<sup>72</sup> ”. Det er nærliggende at holde ordet indført, op i mod ordet import, som også bliver brugt i punktafgiftslovene, for at se om der er en betydningsmæssig forskel, da det er afgørende for spørgsmålet afgiftspligt, hvorvidt der er et element af erhverv. Betydningen af ordet import er ifølge ordbog: ”køb og indførsel af varer eller tjenesteydelser fra et andet land.”<sup>73</sup> ”. Ses betydningen af ordene i kontekst med problemstillingen, hvis der blot ses på ordlyden, er forskellen således, at import betegner en situation hvor varen både købes og bringes ind i et andet land, mens indførsel blot er situationen hvor varen bringes ind i landet. Ses der på brugen af ordene i de valgte afgiftslove, bruges ordet import, udelukkende i bestemmelser der vedrører (registrerede) virksomheder, f.eks. chokoladeafgiftslovens § 12 og spiritusafgiftslovens § 20<sup>74</sup>. Mens ordet indførsel bruges i bestemmelser ”i andre tilfælde” og hvor varen er bragt ud af suspensionsordningen, f.eks. chokoladeafgiftslovens § 10 og 10a eller hvor varen er indført i ”ikke erhvervsmæssigt øjemed”, jf. spiritusafgiftslovens § 18<sup>75</sup>. Der kan således argumenteres for at import i denne forbindelse forstås, som når varen købes og bringes ind i landet af en virksomhed eller i forbindelse med erhverv, mens indførsel er negativt afgrænset til at omfatte andre tilfælde. Heraf

<sup>71</sup> Suspensionsordningen stammer fra Cirkulationsdirektivet og er en ordning hvori en afgift, hvorpå afgiftspligten er indtrådt, ikke forfalder til betaling før varen træder ud af ordningen. Varen træder ud af ordningen når den overgår til forbrug. Hjemlerne til afgiftssuspension, befinder sig i hver enkelt punktafgiftslov.

<sup>72</sup> <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=indf%C3%B8rsel>

<sup>73</sup> <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=import&tab=for>

<sup>74</sup> Se også Konsumisafgiftslovens § 2, stk. 4, Forbrugsafgiftslovens § 30, Øl og vinafgiftslovens § 14 og Tobakafgiftslovens § 18, stk. 3.

<sup>75</sup> Se også Toldlovens § 11, Konsumisafgiftslovens § 1, stk. 3, Forbrugsafgiftslovens § 16a, kvælstofafgiftsloven § 20, Øl og vinafgiftslovens § 27, stk. 4 og Tobakafgiftslovens § 31, stk. 5.



kan det udledes, at det ikke har været lovgiver har valgt at bruge ordet indførsel, hvor karakteren ikke er hvervsmæssig.

Ved udtrykket indført opstår endvidere spørgsmålet, om hvornår der er tale om indførsel. Særligt i forhold til om der også er tale om indførsel, hvis personen er på gennemrejse i Danmark. I SKM2011.126LSR blev tre svenskere stoppet ved den dansk-tyske grænse i en personbil med trailer. De havde købt 648 L øl, 130 L vin og 64 liter spiritus. Klageren nedlagde påstand om at Danmark ikke havde beskatningsretten, idet varerne ikke var overgået til forbrug i Danmark. Landsskatteretten lagde til grund at varerne var afgiftspligtige idet varerne ved indførsel var overgået til forbrug, jf. artikel 6, stk. 1, litra c (dir. 92/12: ved overgang til forbrug forstås: ”*enhver indførsel, herunder uretmæssig, af de pågældende varer, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning.* ”. Artiklen er meget lig dir. 2008/118EF art. 7, stk. 2, litra a.) Samtidigt kunne indførslen ikke anses for omfattet af afgiftsfritagelserne henset til mængden af varer og at klageren ikke havde godtgjort at varerne var til eget brug. Således er det ifølge dansk praksis uden betydning at personen er gennemrejsende, idet afgiften overgår til forbrug og dermed forfalder, så snart varen bliver indført i Danmark. Dette kan synes ulogisk, i forhold til ordlyden af ”ved overgang til forbrug”, fordi varen reelt ville blive forbrugt i bestemmelsesstaten og ikke der hvor personen er på gennemrejse.

## **4.2 Harmoniserede afgifter**

---

### **4.2.1 Lovgrundlag mv.**

Som ovenfor beskrevet har EU valgt, at harmonisere enkelte punktafgifter i medlemsstaterne og der er vedtaget en række rammedirektiver i form af struktur og satsdirektiver. Disse er senere implementeret i dansk ret ved lov<sup>76</sup>. Indledende introduceres de valgte harmoniserede punktafgifter, ved oversigt i tabel 2, med en kort beskrivelse, herunder.

---

<sup>76</sup> Direktiv 1992/12EØF er implementeret i Spiritusafgiftsloven ved lov nr. 1017 af 19/12/1992, Øl- og vinafgiftsloven er implementeret ved lov nr. 1015 af 19/12/1992 og Tobaksafgift er implementeret ved lov nr. 1016 af 19/12/1992. Nugældende direktiv 2008/118EF er implementeret ved ændringslov nr. 1385 af 21/12/2009.

Tabel 2. Oversigt over de valgte harmoniserede afgifter

| Afgift                                                                   | Vareområde og hjemmel for satser                                                                                                                                                              | Afgiftspligtens indtræden                               |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| <b>Spiritusafgift,<br/>jf. spiritusafgiftsloven<sup>77</sup></b>         | Spiritus herunder ethanol, over 1,2 pct vol. og vin, frugtvín mv. over 22 pct. vol.<br><br>Desuden blandingsdrikkevarer med spiritus, jf. § 1, stk. 1                                         | Når varen overgår til forbrug, jf. § 2a, stk. 1 nr. 1-2 |
| <b>Øl- og vinafgift,<br/>jf.<br/>øl- og vinafgiftsloven<sup>78</sup></b> | Øl med over 2,8 pct. vol., jf. § 1<br><br>Vin og frugtvín mm. Med vol. Mellem 1,2 og 22, jf. § 3<br><br>Mousserende vin, frugtvín mm. (vin med brus) opkræves desuden tillægsafgift, jf. § 3A | Når varen overgår til forbrug, jf. § 4, stk. 1 nr. 1-2  |
| <b>Tobaksafgift,<br/>jf. Tobaksafgiftsloven<sup>79</sup></b>             | Cigaretter, groftskåret røgtobak og fintskåret røgtobak, jf. § 1<br><br>og<br><br>cigarer, cerutter og cigarillos, jf. § 7                                                                    | Når varen overgår til forbrug, jf. § 8, stk. 1 nr. 1-2  |

Lovgiver har valgt, at indsætte en hjemmel til afgiftsfritagelse ved privates indførsel fra andre EU-lande i hver enkelt lov<sup>80</sup>. Generelt for spiritusafgiftsloven, tobaksafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven er således at der ikke skal betales punktafgift når private indfører varer til Danmark.

Af spiritusafgiftslovens § 15, stk. 3, 1. pkt. fremgår det at: ” *Der ydes afgiftsfritagelse af varer, bortset fra vareprøver, der indføres eller modtages fra andre EU-lande, i samme omfang som efter merværdiafgiftslovens § 36, stk. 1, nr. 1 og 2, og af varer, som **privatpersoner selv medfører til eget brug** fra et andet EU-land, i hvilket de er erhvervet i beskattet stand.* ” <sup>81</sup>

<sup>77</sup> Lovbekendtgørelse nr. 82 af 21. januar 2016

<sup>78</sup> Lovbekendtgørelse nr. 1062 af 26. august 2013

<sup>79</sup> Lovbekendtgørelse nr. 379 af 1. april 2014

<sup>80</sup> Dette er formentlig af hensyn til korrekt implementering.

<sup>81</sup> Egen kursivering og fremhævelse

I tobaksafgiftslovens § 29, stk. 2, 1 pkt. fremgår det ligeledes at: ”Der ydes afgiftsfritagelse af varer, der indføres eller modtages fra andre EU-lande, i samme omfang som efter merværdiafgiftslovens § 36, stk. 1, nr. 1 og 2, og af varer, som **privatpersoner selv medfører til eget brug** fra et andet EU-land, i hvilket de er **erhvervet i beskattet stand**. ”

I øl- og vin afgiftslovens § 11, stk. 2, 1 pkt. fremgår det også at: ”Der ydes afgiftsfritagelse af varer, der indføres eller modtages fra andre EU-lande, i samme omfang som efter merværdiafgiftslovens § 36, stk. 1, nr. 1 og 2, og for varer, som **privatpersoner selv medfører til eget brug** fra et andet EU-land, i hvilket de er **erhvervet i beskattet stand**. ”

Bestemmelserne i de harmoniserede lovtekster, fremgår dermed næsten med identisk formulering. Samtlige varetyper er desuden omfattet af bestemmelsen i momslovens § 36, stk. 1 nr. 1, som fritager toldfri varer for afgift og stk. 1, nr. 2, som er en henvisning til EU's regler for told. For varer der henhører herunder, gælder bestemmelsen endvidere for varer der modtages fra andre EU-lande. Vareprøver af spiritus er også fritaget og skiller sig derfor lidt ud i forhold til de andre afgifter. Vareprøver af øl, vin og tobak er ikke fritaget.

Spiritusafgiftslovens § 15, stk. 3, 1. pkt, tobaksafgiftslovens § 29, stk. 2 og øl og vin afgiftslovens § 11, stk. 2 er formuleret som enkeltstående, positivt nævnte fritagelser, hvoraf der kun kan ske fritagelse fra afgift når betingelserne i bestemmelsen er opfyldte. Med fritagelse forstås fritagelse for afgift i Danmark, dvs. at det EU-land hvori varen er købt i stedet har beskatningsretten. Det er en betingelse for fritagelse for dansk afgift, at varerne er erhvervet i beskattet stand. Dette betyder også at der ikke stilles krav om registrering, anmeldelse, sikkerhedsstillelse og udarbejdelse af dokumenter. Alt hvad der kan afgrænses negativt, og ikke er omfattet af fritagelserne falder udenfor og vil blive betragtet som afgiftspligtig erhvervsmæssig oplægning af varer, jf. øl- og vinafgiftslovens § 6a, stk. 1 nr. 1, spiritusafgiftslovens § 8, stk 1, nr. 1 og tobaksafgiftslovens § 10a, stk. 1, nr. 1.dette vil der derfor skulle svares afgift af.

Det er således en forudsætning for afgiftsfritagelse i samtlige bestemmelser, at varen indføres fra et andet EU-land og i øvrigt, at der er tale om indførsel udført af en *privatperson*. Det er desuden en forudsætning at privatpersonen *selv medfører* den pågældende vare og at varen i forvejen er beskattet i den anden medlemsstat (dvs. overgået til forbrug, og afgiftsberigtiget). Og at varen er til *eget brug*. Er betingelserne ikke opfyldte vil indførslen i stedet blive betragtet som erhvervsmæssig oplægning, jf. øl- og vinafgiftslovens § 6a, stk. 1 nr. 1, spiritusafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 1 og tobaksafgiftslovens § 10a, stk. 1, nr. 1.

Det anføres endvidere i øl- og vinafgiftslovens § 6a, stk. 1 nr. 1, spiritusafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 1 og tobaksafgiftslovens § 10a, stk. 1, nr. 1 at ” *Afgift af varer forfalder ved levering her i landet, i forbindelse med at de pågældende varer efter overgang til forbrug og betaling af eventuelle afgifter i et andet EU-land transporteres her til landet som bestemmelsesland med henblik på; 1) **erhvervsmæssig oplægning af varerne, herunder indkøb af varer, som en her i landet hjemmehørende privat person foretager i et andet EU-land og enten selv transporterer eller på egne vegne lader transportere her til landet, og hvor omfanget og karakteren af de pågældende vareindkøb overstiger, hvad der må anses for at skulle medgå til den pågældende privatpersons eget brug og egen transport,***”

Den nuværende formulering af bestemmelsen blev indsat ved ændringslov nr. 1385 af 21. december 2009, som gennemfører cirkulationsdirektivet 2008.118EF. Den er siden ændret i 2012 ved L 2012 1354, hvor definitionen af erhvervsmæssig oplægning og fjernsalg blev præciseret<sup>82</sup>. I bemærkningerne til lovforslaget til ændringslov nr. 1385/2009 blev det anført at: ” *I stk. 1, nr. 1, 2. pkt., afgrænses erhvervsmæssig oplægning af varer her i landet i forhold til toldlovgivning og -praksis. Den, der oplægger varer, kan ikke kun være en etableret virksomhed på det pågældende varemarked. Det kan også være en dansk privatperson, der typisk i Tyskland har foretaget indkøb og transport her til landet af varer, der allerede er blevet beskattet med tyske afgifter, men hvor vareindkøbet overstiger, hvad der må anses for at medgå til privatpersonens private forbrug eller transport.* ”<sup>83</sup>

Lovgiver har således lavet bestemmelsen ud fra en grænsehandel betragtning, selvom formuleringen af bestemmelsens 1.pkt er beregnet på levering.

Selve lovgivningen bidrager ikke til, hvordan det bedømmes hvorvidt indførelse er sket til eget brug. Sammenholdt med cirkulationsdirektivets bestemmelser og kravet om EU-konform fortolkning, skal kriterierne for bedømmelse i 32, stk. 1 og 2 anvendes til dette. Det undersøges således hvorvidt dette er tilfældet. Fortolkningen af hver enkelt af betingelserne for fritagelse i lovreglerne, behandles i de følgende afsnit 4.2.2-4.2.4.

Er en indførsel ikke omfattet af fritagelserne i spiritusafgiftslovens § 15, stk. 3, tobaksafgiftslovens § 29, stk. 2 og øl og vin afgiftslovens § 11, stk. 2, skal indførsel af de punktafgiftspligtige varer anmeldes til SKAT og der skal stilles sikkerhed for betaling af afgiften, jf. spiritusafgiftslovens § 8, stk. 4 tobaksafgiftslovens § 10a, stk. 4 og øl- og vinafgiftsloven § 6a, stk. 4.

Er der ikke sket forudgående anmeldelse og sikkerhedsstillelse kan der straffes med bøde, jf.

---

<sup>82</sup> Til stk. 1 nr. 1 blev tilføjet ”eller på egne vegne transporteres”.

<sup>83</sup> Lovforslag nr. 20, 21. oktober 2009.

spiritusafgiftslovens § 31, stk. 1, nr. 2, tobaksafgiftslovens § 25, stk. 1, nr. 2 og øl- og vinafgiftsloven § 25, stk. 2.

### 4.2.2 Privatperson

Den første betingelse for afgiftsfritagelse er, jf. ovenstående, at det er en *privatperson* der indfører varen. Ved bedømmelse af om der er tale om en *privatperson*, fremgår det af ordlyden, at personen som bestemmelsen omfatter, agerer i privat regi og modsat ikke i forbindelse med sit erhverv.<sup>84</sup> Som det kan ses af ovenstående afsnit, afgrænses fritagelsen for private indførsel til eget brug positivt og alt andet, inkl. privatpersoner indførsel af varer der ikke er til eget brug, betragtes som *erhvervsmæssig oplægning*. Dette ligger ikke op til en skarp opdeling af private erhvervsdrivende, idet der tilsyneladende godt kan være tale om, at en privatperson oplægger varer til erhvervsmæssigt brug, og dermed ikke agerer som en privatperson. Det virker umiddelbart ulogisk, idet den traditionelle forståelse må være at en erhvervsdrivende kan agere som erhvervsdrivende eller privatperson, mens en privatperson kun kan agere som privatperson. Domspraksis lader ikke til selvstændigt at have behandlet spørgsmålet om, hvorvidt en person er en privatperson. Dog tages personens erhvervsmæssige status med i betragtning, jf. f.eks. SKM2013.52VLR<sup>85</sup> her lagdes der til grund, at der ikke var nogle oplysninger om at sagsøgeren drev forretning, hvilket talte for at indførslen ikke var erhvervsmæssig.<sup>86</sup> Alligevel vurderede Vestre Landsret at en del af den indførte mængde øl ikke var til privat brug. Underforstået måtte sagsøger betragtes som erhvervsdrivende, idet han jf. vestre Landsrets dom indførte dels til erhvervsmæssig brug..

Det at tage personens erhvervsmæssige status med i vurderingen stemmer overens med kriterierne for bedømmelse af hvorvidt der er tale om eget brug, jf. cirkulationsdirektivets artikel 32, stk. 2. Som begrundelse for at tage dette med i betragtning, henvises i de fleste afgørelser til Den Juridiske Vejlednings afsnit E.A.1.4.3, hvor en række kriterier til bedømmelsen indgår, meget lig artikel 32, stk. 2<sup>87</sup>. Det kan udledes heraf, at der i retspraksis ligges mere vægt på hvorvidt indførslen i sig selv er erhvervsmæssig og ikke om personen der udfører den er en privatperson jf. SKMSKM2014.402BR, SKM2014.546BR, SKM2015.712VLR og særligt SKM2013.52VLR. Nærmere beskrivelse af praksis følger i afsnittene herunder. Der argumenteres dog for, at en juridisk person, jf. ordlydsfortolkningen ikke kan være omfattet af fritagelserne, idet denne aldrig vil kunne agere privat. Dog vil det være svært

---

<sup>84</sup> Ordbogen beskriver en privatperson som: ”Den person som vedkommende er uden for offentlige sammenhænge, fx i familielivet, men ikke i arbejdslivet eller det politiske liv”: <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=privatperson>

<sup>85</sup> Sagen er en ankesag der tidligere var blevet behandlet i Landskatteretten, LSR 09-01056 og Byretten, SKM2011.480BR, hvor SKATs afgørelse blev stadfæstet.

<sup>86</sup> Se evt. domsreferat i afsnit 5.2.4

<sup>87</sup> Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.1.4.3 behandles i afsnit 8.1

at afgøre i praksis da en juridisk person, ikke er en fysisk person og det derfor vil være en fuldmægtig for denne der vil undergå vurderingen. Det vil formentlig også have betydning for vurderingen hvad en person der driver erhverv, driver erhverv med, idet ikke alle typer erhverv taler for at personen ikke agerer som privatperson, i forbindelse med indførsel af punktafgiftspligtige varer. F.eks. ville den erhvervsmæssige status ikke give anledning til formodning for videresalg, hvis eksempelvis landmand købte store mængder øl ved den dansk-tyske grænsen I Den Juridiske Vejlednings afsnit E.A.1.4.3, lægges der ikke vægt på om personen er en privatperson ved vurderingen, idet der ikke, udover overskrifter, er brugt formuleringen privatperson men i stedet formuleringen ”den rejsende”<sup>88</sup>. Dette understøtter således ovenstående fortolkning af praksis.

### 4.2.3 Medfører selv

Den næste betingelse for afgiftsfritagelse i de harmoniserede afgifter er, at personen *selv medfører* varen. Når lovgiver har valgt formuleringen *selv medfører*, må det, jf. en ordlydsfortolkning indebære at indførslen ikke kan ske på vegne af andre personer, idet der ved ordet *medfører* må forstås at varen føres/flyttes sammen med noget eller nogen og ved ordet *selv*, at det kun er den enkelte person som varen følger.

I SKM2002.247.LSR havde klageren ved to forskellige lejligheder indført sammenlagt 284 kartoner øl og 20 kasser vin. Klageren anførte, at han stod for fælles indkøb på vegne af i alt 10 personer og at en del af købet var til eget brug og til gaver. Det fælles indkøb var ikke med videresalg for øje, men til deltagernes private brug. De skiftedes til at indkøbe øl og vin på vegne af hele gruppen.

Landsskatteretten udtalte, at de indførte mængder øl ikke var omfattet af fritagelsen i øl- og vinafgiftslovens § 11, stk. 4, henset til ”*at bestemmelsen ikke kan anvendes i en situation som den foreliggende, hvor klageren til dels på vegne af andre personer indfører varer til de andres selvstændige brug*”.

110 liter (den vejledende mængde), blev anset for bestemt til klagerens eget brug, mens de resterende varer var afgiftspligtige.

Denne fortolkning understøttes af de EU-retlige regler, som denne regel er lavet på baggrund af, jf. C-5/05 Joustra<sup>89</sup>

Den Juridiske vejledning afsnit E.A.1.4.3, angiver, da også en af betingelserne for afgiftsfrihed som: ”at den rejsende selv medbringer varerne fx i bagagen”, og at ”Transportformen kan eventuelt også

---

<sup>88</sup> Dog er ordet privat brugt i selve overskriften for vejledningen.

<sup>89</sup> Domsreferat se afsnit 3.3

medføre, at indførslen ikke kan regnes for "egen medbringelse", fx hvor den rejsende og varen ikke transporteres med samme køretøj, ...". hvilket er overensstemmende med ovenstående fortolkning.

#### 4.2.4 Eget brug

Den sidste betingelse der skal være opfyldt for at der kan indrømmes afgiftsfritagelse er at varerne er til *eget brug*. Begrebet *eget brug* er ikke nærmere defineret i lovgivningen. Det rejser således en række spørgsmål om hvad der indgår i *eget brug*. Ud fra en naturlig sproglig forståelse af formuleringen *eget brug* må forstås, at varen har til formål at blive benyttet<sup>90</sup> af den person som besidder varen<sup>91</sup>. For det første rejser det spørgsmål om hvorvidt der kun er tale om eget brug for den person som medfører varen, eller om der kan medbringes varer til andre personers brug. I ovenstående afsnit kunne det konkluderes at varer til andre personers brug ikke kan indføres afgiftsfrit, jf. SKM2002.247.LSR.

I SKM2011.126.LSR havde tre svenskeres indført af 1.924,56 l øl, 392,4 l vin og 192 l spiritus i Danmark efter indkøb i Tyskland. Landsskatteretten udtalte i den forbindelse, at "*mængden ligger væsentligt over hvad der med rimelighed kan forventes anvendt i en normal husholdning, uanset om det anses for medbragt af 3 personer*". Der blev i denne forbindelse henset til den vejledende mængde i cirkulationsdirektivet, til brug for bedømmelsen af om der er tale om eget brug. Byretten kom med en lignende udtalelse i SKM2015.106BR.<sup>92</sup> Det kan deraf udledes at der ikke må medtages varer til uafhængige personer, men at det er acceptabelt at medtage til andre personer i husholdningen.

Der henvises i retspraksis ofte til Den Juridiske vejledning afsnit E.A.1.4.3, som angiver to overordnede betingelser for afgiftsfrihed: "*at varerne er bestemt til brug eller forbrug for den rejsende personlig eller dennes husstand*" eller "*er beregnet til gaver*". Det er endvidere anført at "*Mængden af medbragte varer vil kunne have et sådant omfang, at det må regnes for tvivlsomt, at varerne er til eget brug, fx hvor mængden ligger væsentlig over, hvad der med rimelighed kan bruges i en almindelig husholdning. I sådanne tilfælde må den rejsende kunne redegøre nærmere om formålet med varekøbet.*" Dermed fortolker både SKAT og retspraksis begrebet *eget brug* lidt videre end den umiddelbare ordlyd fordrer. Det ville omvendt være uhensigtsmæssigt at fortolke det mere snævert, idet det i så fald kunne stride imod princippet i GRL § 43.

Selvom de vejledende mængder i cirkulationsdirektivet netop er vejledende og sat som en minimumsbegrænsning, er det i ikke i trykt praksis set, at større varemængder er blevet betragtet som beregnet til eget brug. I SKM 2013.52VLR skulle Vestre Landsret tage stilling til hvorvidt sagsøgeren

---

<sup>90</sup> Synonym for gøre brug af, jf. <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=brug>

<sup>91</sup> Betydning: som udelukkende eller ubetinget hører til eller vedrører én selv eller den pågældende, jf. <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=egen>

<sup>92</sup> Anket og afgjort ved SKM2015.712VLR, hvori Vestre Landsret var enige i byrettens begrundelse



med rette var blevet opkrævet ølafgift og moms i anledning af at han havde indført 855 liter øl i personbil med trailer, efter køb ved grænsehandel ved den dansk-tyske grænse. Sagsøgeren havde bopæl på Grønland og var på ferie i Danmark i 5 uger. Øllet var beregnet til 2 fester og privat forbrug i samme periode og resterne skulle opbevares hos hans bror, som også befandt sig i bilen under kontrol. Vestre Landsret lagde til grund, at det var bevist at en del af indførslen var til privat brug og nedsatte derfor den afgiftspligtige mængde skønsmæssigt med 110 liter (minimumsgrænsen for den vejledende mængde, jf. artikel 32). I forbindelse med vurderingen lagde retten til grund, at der var tale om en privatperson: ”*Der er ingen oplysninger om at han driver forretning.*” Men det var ikke bevist, at der til festerne var blevet indtaget mængder, som havde en rimelig sammenhæng med indkøbet. Retten bemærkede i øvrigt, at Den Juridiske Vejledning var i overensstemmelse med direktivet, både i forhold til vurderingen der skal foretages, den vejledende mængdes størrelse og desuden at en rejsende der medbringer mængder over de vejledende skal redegøre nærmere for dette.

Det synes betænkeligt, at Vestre Landsret tilsyneladende overvejende har lagt vægt på mængden af varer der er indført, idet der bliver lagt til grund at sagsøger ikke driver erhverv og at dette taler imod at der er tale om en erhvervsmæssig indførsel. Ingen af de andre kriterier i artikel 32, stk. 2, fordrer at der var tale om en indførsel der var til erhvervsmæssigt brug. Hverken arten af varen, transportformen eller sagsøgtens påståede årsag til købet, gav anledning til at antage at han drev erhverv og blev slet ikke nævnt i begrundelsen for afgørelsen. Og som afgjort af EU-domstolen i C-216/11 Kommissionen mod Frankrig præmis 30, kan anvendelse af de vejledende mængder til bedømmelse ikke stå alene. Det ville således, som også anført af Kim Müller i TfS2013.544, have været nærliggende at Vestre Landsret var kommet frem til en anden konklusion og SKM 2013.52VLR skabte således en uklarhed om retsstillingen.

Det bemærkes i øvrigt at en væsentlig overskridelse i praksis betyder, at den der har indført varerne bliver pålagt bevisbyrden for at varerne er indført til eget brug, jf. TfS2014.883<sup>93</sup>. Dette bekræfter den store vægt der bliver tillagt de vejledende mængder.

Efter SKM2013.52VLR udsendte SKAT styresignal SKM2013.199.SKAT, om ændring af praksis i forbindelse med indførsel af punktafgiftspligtige varer til eget brug, som en direkte følge af SKM2013.52VLR. SKAT oplyser i denne forbindelse at: ” *Dommen åbner mulighed for, at en privatperson i en og samme indførsel af punktafgiftspligtige varer, både kan indføre varer til eget brug og varer, der ikke er til eget brug. Der skal som hidtil træffes en konkret afgørelse, som vil bero på et skøn, hvor bl.a. mængden af varer vil indgå som et*

---

<sup>93</sup> Se s. 3 i TfS2014.883



*element. Men det vil fremover være muligt, at træffe en afgørelse, hvor de indførte varer opdeles i en mængde til eget brug og en mængde, som ikke er til eget brug.*<sup>94</sup> ”. I forbindelse med udsendelsen af styresignalet, blev der givet mulighed for at få genoptaget sager. Som anført af Karima El Khattoti og Søren Engers Pedersen i FDR2013.2.26, har fejlbehæftede afgiftsopkrævninger også betydning for fastsættelse af en bøde størrelse, og de tolkede på daværende tidspunkt styresignalet, til at have den betydning at de vejledende mængder skulle fratrækkes og forventede genoptagelse af mange sager idet de anførte at ”SKAT har truffet ganske mange afgørelser, som efter dommen fra Vestre Landsret har været fejlbehæftet”. Ved aktindsigtsanmodning vedrørende genoptagelse, har SKAT oplyst at kun én sag er genoptaget. Ved denne afgørelse blev afgørelsen ikke ændret, idet der ikke var tvivl om hvorvidt der var tale om erhverv, da klageren selv havde oplyst at drikkevarerne var til brug i 2 jagtkonsortier og havde underskrevet en erklæring om at varerne ikke var til eget brug.<sup>95</sup> Aktindsigten bidrager således ikke betydeligt til belysning af problemet. De kan synes betænkeligt, at SKAT ikke har genoptaget flere sager. Det er dog ikke oplyst, hvorvidt det skyldes, at der ikke var andre ansøgere eller om det er pga. SKAT’s afvisning af genoptagelse.

I SKM2015.712.VLR havde sagsøgeren i Tyskland købt 689 liter mineralvand, 1972 liter øl og 24 liter alkoholfri øl, som han havde efterangivet som til eget brug og derefter indført i personbil med trailer. Med ham i bilen var to andre personer. Sagsøgeren tilkendegav at varerne skulle bruges til en årlig have- eller skovfest, som ikke var endeligt aftalt og at han lige havde haft guldbryllup, hvor nogle af varerne skulle bruges. En af passagerne oplyste, at hun skulle købe nogle af varerne til hendes 40 års fødselsdag, men at sagsøgeren havde lagt ud. Sagsøgeren anførte til støtte for sin påstand, at det er i strid med praksis at SKAT ikke fratrækker de vejledende mængder i afgiftstilsvaret og at vurderingen om ejerskab af varerne desuden strider imod praksis. Skatteministeriet udtalte at ingen af delene er i strid med praksis og at sagsøgeren havde bevisbyrden for denne påstand.<sup>96</sup> Landsretten lagde til grund at det ikke var godtgjort at nogle af varerne tilhørte andre personer, samt at det påhvilede sagsøgeren at godtgøre at varerne var til eget brug pga. mængden som var 16 gange større end de vejledende mængder. Desuden blev transportformen og de tidligere indførsler, lagt til grund. Landsretten fandt i den forbindelse ikke, at det var godtgjort at drikkevarerne var bestemt til indtagelse ved festerne. Vestre landsret stadfæstede derfor byrettens afgørelse og nedsatte *ikke* afgiftstilsvaret med de vejledende mængder til privat forbrug.

---

<sup>94</sup> Egen kursivering i øvrigt citeret direkte fra SKM2013.199.SKAT

<sup>95</sup> Se aktindsigten i bilaget

<sup>96</sup> Jf. RR.2015.07.0014 vedr. bevis for administrativ praksis i skattesager

Det bemærkes hertil at SKM2013.52VLR, måske alligevel ikke har haft en sådan præjudikatværdi, at den har resulteret i en praksisændring, idet muligheden for at afgiftsfritage en delmængde ikke efterfølgende er benyttet i nogen trykt praksis<sup>97</sup>. Der kunne dog argumenteres for, at begrundelsen for dette er, at der er nogle strenge krav til bevisførelsen. Det kan også blot være fordi afgørelser hvor der er gjort brug af muligheden ikke er blevet påklaget og derfor ikke er offentliggjorte. Forskellen på SKM2015.712VLR og SKM2013.52VLR er blandt andet, at det ikke var bevist at der var holdt nogle af de fester, som personen begrundede indførslen med. I SKM2013.52VLR havde festerne allerede fundet sted og der var beviser for at nogle af varerne havde været til brug for festerne ifølge vidneudsagn. I SKM2015.712VLR var en af festerne, som varekøbet blev begrundet med, en 40 års fødselsdagsfest, ikke blevet afholdt. Der var i vidneudsagn fra sagsøgerens søn og barnebarn og desuden et billede af tomme sodavands og øldåser. Hverken Landsskatteret, Byret eller Landsret, fandt at dette kunne godtgøre, at varerne var til eget forbrug. Det synes således at SKM2013.52VLR ikke har skabt præcedens, idet det reelt er meget svært at bevise at en del af varerne er indført til eget brug og i øvrigt henset til at en sådan bedømmelse kan være stridende mod EU-retten.

I SKM2015.712VLR blev der i øvrigt henset til transportformen, som i dette tilfælde var personbil med trailer. Det kan diskuteres hvorvidt en sådan transportform er usædvanlig for private at benytte. Ikke desto mindre har Vestre Landsret lagt dette til grund, til ulempe for sagsøgeren. Det er i Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.1.4.3 gives eksemplet ”transport i lastbiler” som atypisk transportform, hvilket middelbart virker mere oplagt end transport i personbil med trailer.

Muligheden for at opdele samme indførsel i eget og erhvervsmæssigt brug kan måske være uoverensstemmende med Cirkulationsdirektivets formål, idet der ikke i EU-retlig praksis er lagt op til en mulighed for at opdele indførslen i eget og erhvervsmæssigt brug.<sup>98</sup> I Joustra-dommen, var der ikke tvivl om hvorvidt en del af mængden af vin var til eget brug for B-F.Joustra. Alligevel blev mængden af varer Joustra havde indført ikke opdelt afgiftsmæssigt. Dog var omstændighederne ikke fuldstændigt sammenlignelige, idet Joustra anvendte en fragtmænd til transport af varerne.

TfS 2014.883 illustrerer nogle andre betragtninger der gøres, ved bedømmelsen af mængden af indførte varer. I sagen var det omtvistet hvorvidt afgifter af øl, vin mineralvand og spiritus fra Tyskland, som blev fundet ved kontrol på sagsøgerens bopæl med rette var blevet opkrævet. Sagsøgeren gjorde gældende at nogle af varerne ikke tilhørte ham, samt at de resterende var indført til eget brug. Retten

---

<sup>97</sup> Dette udelukker ikke at SKAT ved bedømmelsen har anvendt muligheden, da det er muligt at de berørte parter ikke har påklaget sagen.

<sup>98</sup> Jf. TfS2013.544

bemærkede, at der ved vurderingen af, hvorvidt varerne er indført til eget brug, må lægges vægt på både mængden pr. indførsel, hvor meget den pågældende i forvejen har opbevaret af denne art og om der er en særlig begrundelse for at opbevare store mængder. Retten fandt ikke at der var tilstrækkeligt bevis for at en del af varerne tilhørte andre end sagsøgeren selv, pga. uoverensstemmende vidneforklaringer og mangel på anden dokumentation. Derfor var afgiften opkrævet med rette og den skønsmæssige fastsættelse korrekt. Det kan udledes heraf, at der ved bedømmelsen af om varerne er til eget brug, ikke blot henses til selve mængden, men også til antallet af indførsler og hvor meget personen har opbevaret i forvejen. Opbevaring af andres varer betragtes da heller ikke ifølge EU-konform fortolkning som ”*strengt personlig*” og er derfor ikke omfattet af fritagelsen for privates indførsel til eget brug, jf. C-5/05 Joustra præmis 35.

I TfS 2014.731 (SKM2014.402.BR) havde sagsøgerne i fællesskab købt og indført ca. 2000 dåser mineralvand<sup>99</sup> og 10.000 dåser øl hver uge fra Tyskland, som de efterfølgende havde videresolgt fra ladet af en varebil. SKAT havde i forbindelse med kontrol efter en anmeldelse, skønsmæssigt ansat afgiftstilsvaret. Det blev lagt til grund at videresalget fra varebilerne var bevist. Landsskatteretten fandt, at indførslen ikke var omfattet af fritagelsen i Øl og vinafgiftslovens § 11, stk. 3. Landsskatteretten begrundede dette med, at det *gentagne antal indførsler* med videresalg for øje medførte, at indførslerne fik erhvervsmæssig karakter. Landsskatteretten udtalte i øvrigt, at overskridelse af den vejledende mængde i Cirkulationsdirektivets artikel 32, 3 pkt. medfører, at indførslen får erhvervsmæssig karakter<sup>100</sup>. Indførslen blev derfor anset for erhvervsmæssig. Byretten stadfæstede Landskatterettens afgørelse og var enig i dennes begrundelse.

Det ses således at der i praksis bliver henset til transportformen, personens erhvervsmæssige status, mængden og om der er tale om gentagne indførsler. Der bliver lagt en sådan vægt på mængderne, at det er denne skribents opfattelse, at det er på grænsen til at myndigheden sætter skøn under regel og i øvrigt i uoverensstemmelse med EU-retten jf. kommissionen mod Frankrig<sup>101</sup>. Vurderingen burde være en konkret afvejning, hvori der blev tillagt alle kriterierne i artikel 32 vægt, således at det også ville være muligt at indføre større mængder varer end de vejledende.

## 4.3 Nationale afgifter

---

<sup>99</sup> Mineralvand, var på daværende tidspunkt pålagt mineralvandsafgift jf. mineralvandsafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1

<sup>100</sup> Dette forekommer ikke korrekt, idet en kvantitativ begrundelse ikke kan stå alene, jf. Kommissionen mod Frankrig

<sup>101</sup> Se også perspektiveringen i TfS2013.544

### 4.3.1 Lovgrundlag mv.

Udover de harmoniserede afgifter, har vi også i Danmark en række afgifter som kun er baseret på national lovgivning. Henset til afgrænsningen tager specialet udgangspunkt i chokoladeafgift, konsumisafgift, forbrugsafgift og kvælstofafgift. For disse afgifter har cirkulationsdirektivets artikel 32 og 33 ikke virkning, idet de ikke indgår i de punktafgiftspligtige varetyper oplistet i artikel 1, stk. 1. Selve punktafgiftssystemet, er forholdsvist ensartet, der er derfor nogle forhold ved de nationale afgifter, der er identiske med de harmoniserede. F.eks. er der også mulighed for afgiftssuspension på varer pålagt de ikke-harmoniserede afgifter og fritagelse for private indførsel af punktafgiftspligtige varer. De i specialet valgte ikke-harmoniserede afgifter præsenteres kort i nedenstående tabel 3.

Tabel 3 - Oversigt over de valgte ikke-harmoniserede afgifter

| Afgift                                                           | Vareområde og hjemmel for satser                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Afgiftspligtens indtræden                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Chokoladeafgift, jf. Chokoladeafgiftsloven</b> <sup>102</sup> | Chokolade, lakrids, kakao, lakridskonfekt, bolsjer, tyggegummi og sukkervarer m.fl. er afgiftspligtige, jf. § 1 og satserne i § 2<br>Der er desuden dækningsafgift på visse varer der indeholder afgiftspligtige bestanddele, jf. § 22, stk. 1.<br>Herudover er nødder pålagt en råstof afgift, jf. Chokoladeafgiftslovens § 19 | Der findes ikke en bestemmelse der regulerer afgiftspligtens indtræden alene, dog kan det udledes af § 10a, stk. 1, at afgiften forfalder ved indførsel. Dog ikke hvis varen har en værdi uden punktafgift på under 80 kr., jf. § 11. Dette må også gælde for private som følge af hæftelse for afgiftsbetaling jf. § 29. |
| <b>Konsumisafgift, jf. konsumisafgifts-loven</b> <sup>103</sup>  | Konsumis og konsumis mix er afgiftspligtige, jf. § 1, stk. 1 og 2 hvori satserne for disse også er angivet.                                                                                                                                                                                                                     | Der findes ikke en bestemmelse der regulerer afgiftspligtens indtræden alene, dog kan det udledes af § 1, stk. 5, at afgiften forfalder ved indførsel. Dog                                                                                                                                                                |

<sup>102</sup> Lovbekendtgørelse nr. 752 af 10. juni 2013 om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. Afgiften på chokolade stammer fra 1922, og den nuværende lov er fra 1969.

<sup>103</sup> Lovbekendtgørelse nr. 115 af 31. januar 2012 om afgift af konsum is. Loven stammer fra 1947.

|                                                               |                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                               |                                                                                                                                                                                 | ikke hvis varen har en værdi uden punktafgift på under 80 kr., jf. § 1, stk. 6. <sup>104</sup> Dette må også gælde for private som følge af hæftelse for afgiftsbetaling jf. § 6.                                                                                                   |
| <b>Forbrugsafgift, jf. forbrugsafgiftsloven<sup>105</sup></b> | Glødelamper og lysrør, jf. § 3, kaffe, kaffeekstrakter og kaffeerstatninger, jf. § 11, te og teekstrakter, jf. § 11b, cigaretpapir, jf. § 12, samt skrå og snustobak, jf. § 13. | Der findes ikke en bestemmelse der regulerer afgiftspligtens indtræden alene, dog kan det udledes af § 16a. Dog ikke hvis varen har en værdi uden punktafgift på under 80 kr., jf. § 24, stk. 2. Dette må også gælde for private som følge af hæftelse for afgiftsbetaling jf. § 21 |

<sup>104</sup> Desuden er der afgiftsfrihed for indførsel af mindre end 500 L årligt, jf. § 2, stk. 2. Dog kun for virksomheder, jf. bestemmelsen ordlyd.

<sup>105</sup> Lovbekendtgørelse nr. 1484 af den 30. november 2015 om forskellige forbrugsafgifter. Forbrugsafgiftsloven stammer fra 1912, hvor den hjemlede afgift på tobaksprodukter. I 1992, blev tobaksafgiften flyttet i sin egen lov pga. harmoniseringen. Den nuværende lov er fra 1955 (Lov nr. 44 af 1955) og den har gennem tiden også hjemlet afgift på kassettebånd, tændstikker mv.

|                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Kvælstofafgift, jf. kvælstofafgifts-loven<sup>106</sup></b> | Kemiske og mineralske gødningsprodukter, der indeholder bl.a. ammoniak mv. der henhører under nomenklaturen <sup>107</sup> , jf. § 1 (sats i stk. 3) og dækningsafgift på produkter der vare indeholder afgiftspligtige bestanddele, jf. § 20.<br><br>Det kan f.eks. være varer som gødning, bekæmpelsesmidler og plantesække. | Der findes ikke en bestemmelse der regulerer afgiftspligtens indtræden alene, dog kan det udledes af § 19. Dog ikke hvis varen har en værdi uden punktafgift på under 80 kr., jf. § 9. Dette må også gælde for private som følge af hæftelse for afgiftsbetaling jf. § 32. |
|----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Der er ikke i de nationale afgifter indarbejdet bestemmelser, som giver hjemmel til at indføre varer til eget brug afgiftsfrit. Udgangspunktet er således, at der skal betales afgift. Der er dog i toldlovens § 11, en central bestemmelse, som omfatter varer af denne type. Toldlovens § 11, stk. 1, indeholder en generel hjemmel til at skatteforvaltningen kan opkræve punktafgifter ved indførsel af punktafgiftspligtige varer, med bortset fra det der kan anses for at være *indført* til *eget brug*<sup>108</sup>. Det betyder omvendt at der ikke er hjemmel til, at afgifter af varer til eget brug kan opkræves og disse er på denne baggrund fritaget. Bestemmelsen gælder for samtlige punktafgiftspligtige varer dvs. også de harmoniserede afgifter. I de harmoniserede afgiftslove er der dog, som ovenfor beskrevet, indsat en specifik fritagelse for den pågældende afgift. For disse er toldlovens § 11, blot en hjemmel, som definerer told og skatteforvaltningens kompetence til at opkræve afgifterne.

Af toldlovens § 11, stk. 1, fremgår det at: ”Told- og skatteforvaltningen opkræver punktafgifter af punktafgiftspligtige varer, som **rejsende medfører** ved indrejse i det danske toldområde fra et andet sted i EU's toldområde, ud over hvad der kan anses for at være **indført til eget brug**.”<sup>109</sup>

Af toldlovens § 11, stk. 4, fremgår det i tilføjelse hertil: ”Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte retningslinjer til brug for vurderingen af, om de i stk. 1 og 2 anførte varer kan anses for at være til eget brug.”

<sup>106</sup> Lov nr. 1034 af 22. august 2013 om afgift af kvælstof indeholdt i gødninger m.m. Loven stammer fra 1998.

<sup>107</sup> Forordning EØF nr. 2658/87 told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif

<sup>108</sup> Lovbekendtgørelse nr. 867 af 13. september 2005

<sup>109</sup> Stk. 2-4 er udeladt, idet disse vedrører forsendelser og opkrævning af afgift på mineralolie.

Toldlovens § 11, stk. 1, er formuleret meget lig undtagelserne i de harmoniserede afgifter og finder da også anvendelse herpå, dog i stedet som hjemmel til at opkræve afgiften. Der er dog nogle forskelligheder. Der anvendes formuleringen *rejsende* i stedet for privat person.

De af told og skatteforvaltningen fastsatte retningslinjer, jf. toldlovens § 11, stk. 4, fremgår af Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.1.4.3. SKAT har valgt at anvende de samme retningslinjer for bedømmelse til harmoniserede og ikke harmoniserede afgifter.

Hvert enkelt af betingelserne i toldlovens § 11, stk. 1 behandles i de følgende afsnit 4.3.2-4.3.5.

Er indførslen ikke omfattet af fritagelsen i toldlovens § 11, stk. 1, skal indførsel af de punktafgiftspligtige varer anmeldes til SKAT før indførsel, jf. chokoladeafgiftslovens § 10a, stk. 5 (afgift skal desuden betales forud). konsumisafgiftslovens § 1, stk. 5., forbrugsafgiftslovens § 16a, stk. 3 (kun anmeldelse og kun ved afgift på over 3000 pr. år). og kvælstofafgiftslovens § 19 stk. 1. Er der ikke sket forudgående anmeldelse og sikkerhedsstillelse kan der straffes med bøde, jf. chokoladeafgiftslovens § 26, stk. 1, nr. 2. konsumisafgiftslovens § 10, stk 1, nr. 2., forbrugsafgiftslovens § 22, stk. 1, nr. 2 og kvælstofafgiftslovens § 34 stk 1, nr. 2.

### **4.3.2 Rejsende**

Til forskel fra de harmoniserede love er subjektet i Toldlovens § 11, stk. 1 den *rejsende*. Denne formulering, kunne rejse tvivl om, hvorvidt en erhvervsdrivende ville kunne erhverve varer til forbrug i sin virksomhed, f.eks. til forbrug af de ansatte. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslag om ændring af toldloven at hjemlen til at opkræve punktafgifter vil blive brugt til at: ”... *dæmme op for en stigende indførsel af bl.a. colaer, der indføres til erhvervsmæssigt videresalg i bl.a. kiosker.*”<sup>110</sup> Der er således ikke tvivl om hvorvidt varerne må anvendes til videresalg. Det er dog ikke anført hvorvidt det åbner op for at erhvervsdrivende kan bruge varerne selv, til andet end videresalg. Dog blev ændringen af loven lavet i forbindelse med ophævelsen af 24-timers reglen, for netop at begrænse indførslen af varer med lavere udenlandsk afgift og værne om den danske detailhandel.<sup>111</sup> Der kunne således argumenteres for, at det ikke har været lovgivers hensigt at der skulle være mulighed for at erhvervsdrivende kunne tage varer med til eget brug. Det ville formentlig også være vanskeligt at bedømme i praksis.. Omvendt kan det konstateres at erhvervsdrivende ikke har påberåbt sig fritagelse, som f.eks. i SKM2016.92BR, hvor en slikbutik ejer havde indført store mængder slik fra Sverige, uden at afgiftsberigtige det.

---

<sup>110</sup> Lovforslag 28 af 9. oktober 2003 s. 6

<sup>111</sup> Lovforslag 28 af 9. oktober 2003 s. 5



Formuleringen *rejsende* kunne i øvrigt rejse spørgsmål om, hvornår en person kan betragtes som rejsende. Der kunne f.eks. opstå et spørgsmål om, hvorvidt der er krav til varigheden af rejsen eller den afstand, som personen bevæger sig over. Personer der bor tæt på grænserne og evt. arbejder i Tyskland eller Sverige, vil hyppigt krydse grænserne og antageligt ofte medbringe varer der kan være punktafgiftspligtige. I sådanne tilfælde kunne der opstå tvivl om, hvorvidt de skal betragtes som rejsende. En rejsende er ved naturlig sproglig forståelse en person der er på rejse og hvor rejse forstås som: ”*det at bevæge sig fra et sted til et andet over forholdsvis lang afstand, fx med tog, skib eller fly.*”<sup>112</sup>. Den naturlige sproglige opfattelse af begrebet, kunne således tyde på at pendlere og personer der bor tæt på grænserne ikke skal betragtes som rejsende, selvom de bevæger sig imellem grænserne.

Der er helt generelt ikke trykt praksis, vedrørende situationer hvor private alene har medbragt varer omfattet kun af nationale punktafgifter. Dog er der enkelte afgørelser hvori der indgik mineralvandsafgift, (en tidligere gældende national afgift<sup>113</sup>), sammen med andre harmoniserede afgifter, jf. SKM2015.712VLR, SKM2014.402BR og en række landsskatteretsdomme<sup>114</sup>. Af disse kan det udledes at de nationale afgifter underlægges samme fortolkning som de harmoniserede afgifter.

I Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.1.4.3, anføres der i forhold til dette at: ”*Varer, der medbringes for andre eller med henblik på videresalg eller lignende, regnes for at have erhvervmæssig karakter og bliver dermed afgiftspligtige. Det gælder også for varer, som rejsende skal bruge i egen virksomhed, fx*

- *bekæmpelsesmidler eller gødningstoffer (kvælstof) til brug i landbrugsvirksomhed*
- *øl og vin til brug i restaurationsvirksomhed*
- *Chokoladevarer til egen detailbutik.*”

Ordet rejsende fortolkes ikke af således heller ikke af SKAT, således at det giver mulighed for andre end privatpersoner, til at indføre varer afgiftsfrit og skelner i øvrigt ikke mellem nationale og harmoniserede afgifter. Dette er således overensstemmende med ovenstående fortolkning.

### **4.3.3 Medfører**

Formuleringen er endvidere; varer som *rejsende medfører*, næsten identisk med formuleringen *medfører selv* i de harmoniserede afgifter. Når ordet selv ikke er medtaget, kunne det strengt set fortolkes som, at der menes rejsende generelt og ikke den enkelte rejsende. Det vil formentlig ikke have nogen praktisk

---

<sup>112</sup> Jf. <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=rejse&tab=for>

<sup>113</sup> Mineralvandsafgiftsloven: Lovbekendtgørelse nr. 419 af 7. maj 2012. Loven blev ophævet med virkning fra 1. januar.

<sup>114</sup> Se f.eks. LSR 12-0223186 LSR 13-0058931, LSR 13-0078479 og LSR 14-0643075



betydning, idet ordet medfører i sig selv, jf. naturlig sproglig forståelse indebærer at personen fører varen med sig selv. Ordlyden giver da heller ikke anledning til at fortolke formuleringen i toldlovens § 11, stk. 1 anderledes, end fritagelserne i de harmoniserede afgifter. Det kan således konstateres, at medfører skal forstås på samme måde i henholdsvis de harmoniserede og nationale afgifter. Med hensyn til fortolkningen af dette henvises til ovenstående afsnit 5.2.3.

#### 4.3.4 Eget brug

Formuleringen *eget brug*, blev første gang anvendt i toldloven i 2003.<sup>115</sup> Før dette, gav toldloven hjemmel til fritagelse af spiritus og tobak til *privat forbrug*<sup>116</sup> og den nye formulering blev indført med baggrund i ophævelsen af 24 timers reglen.<sup>117</sup> Ifølge de politiske bemærkninger i betænkningen i forbindelse med denne ændring, var hensigten at: ”*sikre, at der fremover kun importeres varer til eget forbrug.*”<sup>118</sup>

Ud fra en naturlig sproglig forståelse af formuleringen *eget brug* må forstås, at varen har til formål at blive benyttet<sup>119</sup> af den person som køber varen<sup>120</sup>, som det også er nævnt i afsnit 4.2.4. I bemærkningerne til lovforslag om ændringer af toldloven er det endvidere anført at: ”*Ved indrejse fra de andre EU-lande vil der som udgangspunkt ikke være mængdemæssige begrænsninger. Således kan også spiritus og tobak indføres uden dansk afgift. Det er dog en forudsætning, at varerne er til eget brug, og således ikke indføres med henblik på erhvervmæssigt videresalg.*” Den tidligere formulering og formuleringen i betænkningen bruger betegnelsen *forbrug*, i stedet for *brug*<sup>121</sup>. Når noget forbruges, må varen, jf. naturlig sproglig forståelse under bruget gå til. Det vil i så fald sige, at varen anvendes af den private person. Ordet eget, antyder at der kun er tale om brug til personen selv. Der kunne derfor argumenteres for, at der, jf. denne ordlyd, ikke kan indføres større mængder end det der ville kunne forbruges af denne ene person. Dette bekræftes af lovforslagets bemærkninger til den nuværende toldlovs § 11, stk. 4, det fremgår at: ”*Et af elementerne i retningslinierne vil være de vejledende mængder. Endvidere vil der som i dag blive lagt vægt på, at der er tale om varer, som den rejsende medtager til sig selv, og som udelukkende er bestemt for den rejsende personligt eller dennes husstand. Dette indebærer, at varer, der medtages til eller for andre personer, der ikke deltager i den pågældende rejse, ikke vil kunne anses for at være varer til eget brug.*” Ved at medtage husholdningen, fortolkes undtagelsen

---

115 Gennemført ved ændringslov nr. 962 af 2. december 2003

116, jf. Lov nr. 1116 af 22. december 1993

117 24 timers reglen forhindrede indførsel af større mængder varer hvis personerne ikke havde opholdt sig i udlandet i minimum 24 timer forinden.

118, jf. Betænkning over forslag til ændring af toldloven og af visse afgiftslove afgivet af Skatteudvalget d. 19 november 2003 s. 1

119 Synonym for gøre brug af, jf. <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=brug>

120 Betydning: som udelukkende eller ubetinget hører til eller vedrører én selv eller den pågældende, jf. <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=egen>

<sup>121</sup> Betænkning over forslag til ændring af toldloven og af visse afgiftslove afgivet af Skatteudvalget d. 19 november 2003 s.

brede, mens afgiftspligten bliver mere snæver. Det er dog mere legalt at fortolke i denne retning, end at udvide området for afgiftspligt, idet en sådan udvidende fortolkning kunne være i strid med Grundlovens § 43. Det kan undre, at det jf. bemærkningerne er udelukket at personer der ikke deltager i rejsen ikke tælles med, når der bruges formuleringen ” *bestemt til dennes bustand*”, hvilket ved naturlig sproglig forståelse må være for personer der bor det samme sted, men ikke at de nødvendigvis rejser sammen. I forhold overnævnte problemstilling vedrørende om mængde af varer der skal afkræves punktafgifter af kan opdeles i eget brug og erhvervsmæssigt brug, kunne der argumenteres for at ordlyden af bestemmelsen er åben for, at der godt kan være tale om varer til eget brug og til erhvervsmæssigt brug i en og samme indførsel, da formuleringen er: ”.. *opkræver punktafgifter .. .. ud over hvad der kan anses for at være indført til eget brug.*” Ordene *ud over*, indikerer at der både kan være tale om varer til eget brug og til andet end eget brug. Dog administrerer SKAT som ovenfor nævnt de harmoniserede og de nationale afgifter ens, og det giver anledning til diskussion, som ovenfor i afsnit 4.2.4, idet SKM2013.52VLR og styresignal 2013.199SKAT, giver udtryk for at der skal være mulighed for indførsel til både eget brug og andet brug. Mens hensynet til Cirkulationsdirektivets formål og efterfølgende praksis vil føre til modsatte resultat. I Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.1.3.4, er det dommen om dommen SKM2013.52VLR anført at: ” *Dommen omhandler konkret øl- og vinafgiftsloven, men har betydning for alle punktafgiftslove, bl.a. også for chokoladeafgiftsloven.*” . SKAT har derved valgt at bruge sin bemyndigelse til at opstille retningslinjer vedrørende eget brug, jf. toldlovens § 11, stk. 4, via analogier punktafgifterne imellem. Dette gælder både for rækkevidden af SKM2013.52VLR og for elementerne der skal indgå i vurderingen af om der er tale om eget brug. Det kan diskuteres hvorvidt en opdeling af indførslen stemmer overens med de overordnede formål for opkrævning af de nationale punktafgifter, adfærdsregulering og fiskale formål, idet fritagelsen for afgift derved udvides.

Selvom der henses til samme elementer til vurderingen som i de harmoniserede afgifter, er der ikke noget bidrag til bedømmelse af hvornår mængden af varer der indføres er usædvanlig stor. Dette skyldes at der ikke findes nogle trykte domme, vedrørende hverken private indførsel af chokolade-, forbrugs- kvælstofs- eller konsumis afgiftspligtige varer. I TfS2014.883, kunne der muligvis have været opkrævet chokoladeafgift, hvis chokoladevarerne fundet på sagsøgerens bopæl var blevet beslaglagt. Det anføres i sagens oplysninger at: ” *Slik og chokoladevarer blev ikke beslaglagt eller optalt af politiet, hvorfor der ikke er opkrævet afgift af disse.*”.

Det bemærkes i øvrigt at bagatelgrænsen på 80 kr. pr. vare uden afgift i chokoladeafgiftslovens § 11 mv., kan være med til at begrænse tvister mht. til indførsel af disse varer. En grænse på 80 kr. ekskl. afgift fritager mange af de billige chokolade, slik, is og nøddevarer der kan købes i

grænsehandelsbutikker. Dette samme gør sig gældende for gødnings- og bekæmpelsesmiddelvarer. Dog ville mange eksklusive chokolade varer, som f.eks. konfektæsker og store pakker med slik, chokolade og nøddevarer og gødningsprodukter komme op over bagatelgrænsen. Det antages derfor at der kan opstå fremtidige tvister, vedrørende privates indførsel af varer pålagt national afgift.

Hjemlen for fritagelsen af privates indførsel af de tidligere afgiftspligtige mineralvandsvarer stammede også fra toldlovens § 11, stk. 1 og derfor kan domme hvori der har været tvister vedrørende mineralvandsafgift bidrage til fortolkning af fritagelsen for de nationale afgifter<sup>122</sup>. Disse overlapper ofte tvister vedrørende opkrævning af øl, og vinafgift, samt spiritusafgift, da de fleste sager er opstået ved grænsehandel. I tvister hvori der har været indført mineralvand, har retten ud fra Den Juridiske Vejlednings retningslinjer bedømt indførslen på samme vilkår, som øl- og vinafgift, jf. f.eks. SKM2015.106BR<sup>123</sup>. SKATs administrative praksis vedrørende vejledende mængder for mineralvand var i øvrigt også inspireret af øl- og vinafgiften, idet denne var sat til 110 liter<sup>124</sup>.

## **4.3 Administrativ praksis**

---

Til brug for analyse af administrationen af afgifterne er det særligt relevant at undersøge Den Juridiske Vejlednings afsnit E.A.1.4.3<sup>125</sup>.

Kriterierne i direktivets artikel 32, stk. 2 og de vejledende mængder, jf. stk. 3, er som ovenfor beskrevet ikke reguleret i selve den danske lovgivning. Kriterierne tages i stedet i brug i den administrative praksis i Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.1.4.3. Der henses ofte til retningslinjerne i domspraksis, se i denne forbindelse SKM2013.52VLR, 2014.546BR, SKM2015.712VLR. Der skelnes i Den Juridiske Vejledning ikke imellem nationale og harmoniserede afgifter og SKAT har således, jf. beføjelsen i toldlovens § 11, stk. 4 til at opstille retningslinjer for vurderingen af om noget er til eget brug, indirekte valgt at både nationale og harmoniserede afgifter skal fortolkes EU-konformt.

I Den Juridisk Vejledning afsnit E.A.1.4.3, er der et afsnit der beskriver reglerne for ”Privatpersoner, der selv medbringer varer fra udlandet” og Herunder et afsnit med overskriften: ”Forhold der afgør, om varer er til eget brug eller har erhvervsmæssig karakter”, hvorunder kriterierne for bedømmelsen er beskrevet.

---

<sup>122</sup> Mineralvandsafgiftsloven: Lovbekendtgørelse nr. 419 af 7. maj 2012. Loven blev ophævet med virkning fra 1. januar 2014. Den var oprindeligt fra 1940, hvor den var en del af forbrugsafgiftsloven fra 1983-2014 var den hjemlet i egen lov.

<sup>123</sup> Senere afgjort ved SKM2015.712VLR, som var enig i byrettens begrundelse.

<sup>124</sup> Jf. LSR 14-0643075

<sup>125</sup> Den Juridiske Vejledning 2016-2: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1946672&chk=212649> set d. 01.08.2016

Kriterierne for vurderingen af om varerne er til eget brug i Den Juridiske Vejledning, fremgår ikke fuldstændig identiske med direktivet. Formuleringen adskiller sig dog kun i begrænset grad. Direktivets formulering fokuserer på hvorvidt der er tale om *eget brug*, mens SKATs Juridiske vejledning tager udgangspunkt i hvorvidt indførslen har *erhvervsmæssig karakter*. Denne formulering læner sig derfor i højere grad op ad definitionen af oplægning til erhvervsmæssige formål i direktivets artikel 33, stk. 1, 2 pkt. Kriterierne for bedømmelsen er i hovedtræk, de samme som i artikel 32, stk. 2. Dog har SKAT valgt, at dele art. 32, stk. 2 punkt a og art. 32, stk. 2 punkt b op i to punkter hver, så der i stedet for 5 kriterier, bliver 7 kriterier.

**Kriterierne i Den Juridiske Vejledning**  
**afsnit E.A.1.4.3 er oplistet således:**

- Den **rejsendes** forretningsmæssige status
- **Årsagerne** til købet af varerne
- Stedet, hvor varerne befinder sig
- Den brugte transportform
- Ethvert dokument om varerne
- Varernes art
- Varernes mængde.

**Kriterierne i artikel 32, stk. 2, fremgår**  
**således:**

- a) den forretningsmæssige status hos **den person, der er i besiddelse af** de punktafgiftspligtige varer, og vedkommendes **begrundelse** for at være i besiddelse af dem
- b) stedet, hvor de punktafgiftspligtige varer befinder sig, eller, **når det er relevant, den anvendte transportform**
- c) ethvert dokument vedrørende de punktafgiftspligtige varer
- d) arten af de punktafgiftspligtige varer
- e) mængden af de punktafgiftspligtige varer<sup>126</sup>

SKAT har valgt at betegne personen som *den rejsende*, mens personen i direktivet beskrives som *den person der er i besiddelse af varerne*. Dette skyldes formentlig at kriterierne også gælder for varer omfattet af de nationale punktafgifter, hvori der i toldlovens § 11, stk. 1, er brugt formuleringen rejsende, som beskrevet ovenfor i afsnit. 4.3.1. Direktivets punkt a benævner, at der skal tages hensyn til personens forretningsmæssige status *og* begrundelsen for at være i besiddelse af varerne, mens Den Juridiske vejledning har delt hensynene op i 1) forretningsmæssig status og 2) årsagerne til købet af varerne. En begrundelse for at være i besiddelse af og begrundelse for at købe varerne vil ikke nødvendigvis den

---

<sup>126</sup> Citeret fra Den Juridiske vejledning 2016-2 afsnit E.A.1.4.3 og artikel 32, stk. 2, med skribentens fremhævelser, steder hvor der foreligger forskelle i formuleringen.

samme, idet en person kan være i besiddelse af varer som andre personer har købt. Der gøres også i Den Juridiske vejledning opmærksom på, at varer der medbringes for andre eller med henblik på videresalg eller lignende, regnes for at have erhvervmæssig karakter. Problemstillingen er ikke benævnt i direktivet, men er i overensstemmelse med dette formål, EU-Domstolens praksis, jf. sag C-05/05 Joustra præmis 35 og desuden fortolkning af national ret. Domstolen udtalte, at det fremgik klart af daværende cirkulationsdirektivs artikel 8s ordlyd, at det er forudsat at varerne er bestemt til brug for den person der har erhvervet dem og ikke til andre privatpersoners brug<sup>127</sup>. Landsskatteren kom frem til samme konklusion ved SKM2002.247.LSR.

Med hensyn til om der kan ske opdeling af indførslen i en eget brug del og til erhvervmæssig brug- del, var

Et andet sted hvor kriterierne i den Juridiske vejledning skiller sig ud, er ved *den anvendte transportform*. SKAT har valgt at gøre denne til et selvstændigt punkt i bedømmelsen og transportformen skal, jf. ordlyden derfor altid tages med i vurderingen, hvorimod formuleringen i direktivet angiver at der kun skal tages hensyn til transportformen hvor det er relevant. Dette forventes ikke at have betydning ved bedømmelsen i praksis, idet transportformen ikke vil blive tillagt betydning, hvor denne ikke er relevant.

Det er i øvrigt i Den Juridiske Vejledning, anført at der anvendes vejledende mængder til vurderingen. Disse er de samme som de vejledende mængder i direktivets artikel 32, stk. 2. Herefter anfører SKAT at der er sket en praksis ændring ved SKM2013.52VLR, som åbner mulighed for at privatpersoner i én og samme indførsel kan indføre varer til eget brug og ikke eget brug. SKATs hidtidige praksis, var at indførslen *enten* havde erhvervmæssig karakter *eller* udelukkende var til privat brug, jf. SKM2013.199.SKAT. Dog blev en del af indførslen i SKM2002.247LSR, vurderet som bestemt til eget brug, hvilket antyder at der har været forskellig fortolkning af reglen over tid. Efter bemærkningen om SKM2013.52VLR er SKM2015.712 VLR indsat som eksempel, hvilket antyder at SKAT heller ikke finder det helt tydeligt hvad retsstillingen er. Der er ikke nogle kommentarer til denne og den er indsat i Den Juridiske Vejledning 2016-1 og ikke yderligere kommenteret i 2016-2.

---

<sup>127</sup> Som tidligere beskrevet er der ikke betydningsmæssig forskel på artikel 8 og 9 i det gamle direktiv og artikel 32 i det nye direktiv, jf. Cash and Carry, præmis 42.

## 4.4 Sammenfattende om gældende ret ved grænsehandel

### **o.lign**

---

I de i specialet valgte harmoniserede afgifter, befinder sig en særlig hjemmel til fritagelse for dansk afgift. Denne fritagelse gives på tre overordnede betingelser: 1) indførslen af varerne udføres af en *privatperson* 2) denne person *medfører selv* varerne og 3) varerne er til *eget brug*. Der ligges i den praktiske vurdering mere vægt på om selve indførslen har erhvervsmæssig karakter, end der gør på at personen er en privatperson. Det er et krav, at personen personligt og fysisk fører varen med sig og der kan ikke medbringes varer til andre personer, selvom disse også er privatpersoner og varen er til deres eget brug. Dog er det accepteret at der kan medbringes varer til brug i husholdningen og til gaver. Dette har dog ikke givet anledning til at forhøje de vejledende mængder i praksis.

Den vurdering der volder flest problemer i praksis er at varen er til *eget brug*. Når det i praksis vurderes om varerne er til eget brug, henses der til *transportformen, personens erhvervsmæssige status, mængden* og om der er tale om *gentagne indførsler*. Der ligges i høj grad vægt på *mængden* og der henses ved bedømmelsen af denne på de vejledende mængder opstillet af SKAT, som stemmer overens med de vejledende minimumsmængder fra cirkulationsdirektivets artikel 32, stk. 2. Det er denne skribents opfattelse, at brugen af de vejledende mængder i SKATs administration og retspraksis bliver brugt i så høj grad at det er stridende mod EU-retten og at det grænser op til, at have karakter af at myndigheden sætter skøn under regel. Det er uklart hvorvidt de vejledende mængder skal fratrækkes, når private personer indfører større mængder end der kan betragtes som værende til eget brug efter SKM2013.52VLR. Det er denne skribents opfattelse at denne dom ikke har haft præjudikatværdi, idet fratrækning af de vejledende mængder for det første, ikke siden er anvendt i trykt praksis og for det andet, fordi en sådan anvendelse strider imod en EU-konform fortolkning, jf. Joustra og Cirkulationsdirektivets ordlyd.

For de nationale afgifter, er der ikke på samme måde indsat en specifik hjemmel til at fritage private personers indførsel af varer. Dog kan der ud fra toldlovens § 11, stk. 1, som beskriver forvaltningens kompetence til at opkræve afgifterne, slutes at der er en lignende fritagelse. Betingelserne for afgiftsfritagelse for de nationale afgifter er: 1) personen er *rejsende* 2) denne *medfører* varerne og 3) varerne er til *eget brug*. Betingelserne minder meget om betingelserne for de harmoniserede afgifter og fortolkes ikke anderledes end disse af hverken retspraksis eller SKAT. Derfor skal fritagelsen i toldlovens § 11, stk. 1, fortolkes på samme måde som fritagelserne i de harmoniserede afgifter. Mange af varerne i de nationale afgifter, vil dog automatisk blive fritaget allerede på grund af bagatelgrænsen på 80 kr. Det blev tillige i afsnittet undersøgt, hvorvidt SKAT's retningslinjer er i overensstemmelse med

EU-retten og gældende ret og det er denne skribents opfattelse at retningslinjerne er i overensstemmelse med de i direktivet fastsatte kriterier og vejledende mængder.

## **5. National regulering: Online handel o. lign.**

### **5.1 Generelt**

En af måderne hvorpå private kan bringe punktafgiftspligtige varer ind i Danmark, er ved onlinehandel og lignende, f.eks. postordre salg og fjernbestilling af varer fra butikker i andre lande via andre medier.

Det er retsstillingen under sådanne forhold dette kapitel har til formål at belyse.

### **5.2 EU-retlig regulering: artikel 36**

Som ovenfor beskrevet, gælder fritagelsen i artikel 32, kun for varer som privat personer selv medfører. Artikel 33, stk. 1 gælder også kun ved egen transport af varerne. Hjemlen for køb af varer ved onlinehandel, som transporteres af sælger, skal i stedet findes i artikel 36 dvs. at reglen hører ind under fjernsalg.

Cirkulationsdirektivets Artikel 36, lyder:

*” 1. Punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, som indkøbes af en person, der ikke er en godkendt oplagshaver eller en registreret modtager, etableret i en anden medlemsstat og ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed, og som fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat, pålægges punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten.*

*I denne artikel forstås ved »bestemmelsesmedlemsstaten« den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport.*

*2. I det i stk. 1 nævnte tilfælde forfalder punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten, når de punktafgiftspligtige varer leveres. ....*

*3. Sælger er den person, der hæfter for betaling af punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten.”*

Sælgeren kan i øvrigt få godtgjort eller eftergivet den afgift der er betalt i anskaffelsesstaten, jf. artikel 36, stk. 5, såfremt betingelserne i stk. 4 er overholdte (Krav til udfærdigelse af ledsagedokument). Især formuleringen: *”fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne”* fremstår som uklar, idet det ikke er præciseret hvad indirekte transport er eller hvornår transport er på sælgers vegne.



Ved sælgers indirekte transport, må der ved ordlydsfortolkning forstås en transport som sælger ikke selv foretager, men på anden måde deltager i<sup>128</sup>. Det kunne f.eks. være ved, at sælger fast anvendte den samme fragtmænd til transport af varerne og/eller at kunden kun betaler til sælger, som derefter arrangerer transport via en eller flere eksterne fragtmænd. I EU-Domstolen har i sin praksis er sparsom med hensyn til fortolkning af begrebet *indirekte transport*, dog kan EMU Tabac og Joustra sagerne igen bidrage til fortolkningen.

I EMU Tabac, blev omstændighederne fastslået, at henhøre under reglerne om fjernsalg. I denne sag var det selskabet EMU Tabac, som solgte tobaksvarer og selskabet MBL som opfordrede privatpersoner til afgivelse af ordrer på tobaksprodukter hos EMU, mens MBL arrangerede transporten via en privat transportvirksomhed. EMU og MBL var datterselskaber af samme selskab og EU-Domstolen bemærkede hertil at selskaberne måtte anses for at tilhøre samme økonomiske enhed, selvom de var to forskellige juridiske personer<sup>129</sup>. EU-domstolen udtalte hertil at: ” *Det må følgelig fastslås, at selv om MBL har handlet som mellemmand for køberne efter engelsk ret, er de i hovedsagen omhandlede varer blevet forsendt eller transporteret direkte eller indirekte af sælgeren eller på hans vegne i direktivets artikel 10's forstand ..* ”<sup>130</sup>

I Joustra, udtalte EU-Domstolen at: ” ... *direktivets artikel 10, der omhandler privatpersoners anskaffelser, som er blevet forsendt eller transporteret direkte eller indirekte af sælgeren eller på hans vegne, imidlertid ikke kan finde anvendelse, når som i hovedsagen transporten ikke er foranlediget af sælgeren, men af den privatperson, der har anskaffet de punktafgiftspligtige varer. ..* ”<sup>131</sup> Det kan heraf at der lægges vægt på om transporten er *foranlediget af sælgeren*, når det skal vurderes hvorvidt transport er sket på sælgers vegne.

I en situation hvor varen købes af en privatperson, der selv arrangerer transporten, men ikke selv fysisk medfører varen, kan artikel 32, jf. ovenstående fortolkning og bidrag af praksis fra EMU Tabac og Joustra sagerne, således ikke finde anvendelse.<sup>132</sup> Artikel 33, omfatter heller ikke denne situation, idet det er en betingelse at: ” *transport er foretaget af denne i overensstemmelse med artikel 32* ”. Og endelig omfatter artikel 36, ej heller denne situation, idet der i så fald ikke vil være tale om fjernsalg.

Det må således i under den type omstændigheder være den overordnede hovedregel i artikel 7, der finder anvendelse.

Artikel 7, stk. 1 lyder således: ” *Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.* ” Overgang til forbrug skal, jf. artikel 7, stk. 2 d) bl.a. forstås som ” *når punktafgiftspligtige varer*

---

<sup>128</sup> <https://www.ordbogen.com/opslag.php?word=indirekte&dict=ddno>

<sup>129</sup> Jf. C-296/95, præmis 47

<sup>130</sup> Jf. C-296/95, præmis 49

<sup>131</sup> Jf. C-5/05, præmis 49

<sup>132</sup> Jf. C-5/05 præmis 37 og C-296/95 præmis 4133



*indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførslen henføres under en afgiftssuspensionsordning. ”.*

Afgiften må dermed forfalde når varerne indføres i Danmark. Den person der indfører varerne, hæfter for afgiften, jf. artikel 8 d) hvoraf det lyder: ” *Den person der hæfter for betalingen af den forfaldne afgift er: d) når der indføres punktafgiftspligtige varer i henhold til artikel 7, stk. 2, litra d): den person, som angiver de punktafgiftspligtige varer, eller på hvis vegne de angives ved indførsel eller i tilfælde af uretmæssig indførsel enhver anden person, som angiver de punktafgiftspligtige varer*”. Under omstændigheder hvor en privatperson køber punktafgiftspligtige varer ved onlinehandel o.lign. og selv arrangerer transporten af disse (uden selv personligt at medføre varerne), er det således privatpersonen selv der er afgiftspligtig. Der findes i øvrigt ikke en særlig bestemmelse der giver hjemmel til at godtgøre den afgift der er forfalden og betalt i anskaffelsesstaten, dog kan myndighederne i den stat hvor varen er overgået til forbrug: ” *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.*”<sup>133</sup>

I forbindelse med salget af varerne kan der opstå tvivl om hvorvidt sælger, ved salget skal tage hensyn til køberens hensigt med købet, når sælger ikke har noget med transporten af varerne at gøre. Dette er afprøvet ved dom C-315/12, Metro Cash and Carry, som beskrevet nedenfor.

I Metro Cash and Carry Danmark, var af skatteministeriet blevet pålagt, at kræve et forenklet ledsagedokument, jf. forordning 3649/92 udleveret af kunder som var momspligtige i Sverige, ved salg af punktafgiftspligtige varer (spiritus). I Metro blev varerne solgt på den måde, at kunderne selv tog dem ned fra hylderne, betalte dem ved kassen og selv transporterede dem videre. For at kunne handle i Metro skulle kunderne være i besiddelse af et Metrokort, som kunne udstedes til virksomheder registreret i Danmark eller virksomheder momsregistreret i Sverige. Virksomhederne kunne stille kortene til rådighed for fysiske personer til brug for egne indkøb. Salg af spiritus skete altid pålagt dansk punktafgift, uafhængigt af kundetype. SKAT pålagde Metro at kræve et ledsagedokument, ved salg af spiritus til svenske kunder. SKAT blev frifundet i Landsretten og Højesteret forelagde EU-Domstolen præjudicielle spørgsmål i forbindelse hermed. EU-domstolen udtalte i den forbindelse, at det ikke er sælgers ansvar at kontrollere hvorvidt punktafgiftspligtige varer er til eget brug, når køber selv forestår transporten.<sup>134</sup> Det blev ligeledes fastslået, at artikel 8 (nuværende artikel 32), godt kunne anvendes

---

<sup>133</sup> Dir. 2008.118 Artikel 11

<sup>134</sup> Se præmis 38

under disse omstændigheder, hvis købet blev foretaget af privatpersoner til eget brug i Sverige og at det er op til nationale myndigheder at efterprøve i de konkrete tilfælde<sup>135</sup>.

Det kan således konkluderes at når private køber varer, er købet omfattet af reglen i artikel 36 om fjernsalg, hvis varen transporteres *direkte* eller *indirekte* af sælgeren eller *på dennes vegne* og at der godt kan være tale om fjernsalg, selvom det er en mellemmand der står for transporten såfremt denne har en hvis tilknytning til sælgeren, jf. EMU Tabac. I sådanne tilfælde forfalder afgiften i bestemmelsesstaten ved levering og det er sælgeren der hæfter for afgiften.

Transporteres varen ikke direkte, indirekte eller på vegne af sælgeren, er købet omfattet af artikel 7, og afgiften forfalder til betaling når varerne indføres (dvs. afgiften betales i bestemmelsesstaten) og det er den person der indfører varen, som hæfter for afgiften, jf. artikel 8.

## 5.3 National regulering

---

### 5.3.1 Harmoniserede afgifter

Fritagelserne i øl og vinafgiftslovens § 11, stk. 2, 1 pkt., spiritusafgiftslovens § 15, stk. 3, 1. pkt. og tobaksafgiftslovens § 29, stk. 2, 1 pkt., gælder ikke for køb af varer ved onlinehandel, idet det er et krav, at det er *”varer, som privatpersoner selv medfører”*, hvilket, jf. fortolkningen i ovenstående afsnit 4.2.3 indebærer, at varen personligt og fysisk transporteres af privatpersonen.

Reglerne for køb af varer, fra et andet EU-land ved online handel og lign., skal i stedet findes i bl.a. øl og vinafgiftslovens § 6a, stk. 1, hvor det fremgår at:

*”Afgift af varer forfalder ved levering her i landet, i forbindelse med at de pågældende varer efter overgang til forbrug og betaling af eventuelle afgifter i et andet EU-land transporteres her til landet som bestemmelsesland med henblik på*

*1) erhvervsmæssig oplægning af varerne, herunder indkøb af varer, som en her i landet hjemmehørende privat person foretager i et andet EU-land og enten selv transporterer eller på egne vegne lader transportere her til landet, og hvor omfanget og karakteren af de pågældende vareindkøb overstiger, hvad der må anses for at skulle medgå til den pågældende privatpersons eget brug og egen transport, eller*

---

<sup>135</sup> Se præmis 47

2) **fjernsalg**, når en person, der ikke er autoriseret oplagshaver, registreret varemottager eller midlertidigt registreret varemottager her i landet, eller som ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed her i landet, **køber varer i et andet EU-land, og når varerne direkte eller indirekte transporteres af sælgeren eller på dennes vegne her til landet.**”

Identiske bestemmelser findes i spiritusafgiftslovens § 8 og tobaksafgiftslovens § 10a.<sup>136</sup> Dette er således fælles for de harmoniserede afgifter, der behandles i specialet.

Det er således, jf. stk. 1. nr. 2, afgiftspligtigt fjernsalg når sælger, *direkte* eller *indirekte* bistår transporten varerne og er dette tilfældet har sælger pligt til at anmelde og stille sikkerhed for betaling af afgiften, jf. § 6a, stk. 6. Er det derimod køberen der selv forestår transporten af varer købt i et andet EU-land, er der en solidarisk forpligtelse til at anmelde transporten og stille sikkerhed for afgiftsbetalingen, jf. § 6a, stk. 4.

Der sondres således imellem måderne hvorpå varerne transporteres. Den første mulighed er, at varen købes og transporteres af sælgeren. Den anden mulighed er, at varen købes af sælgeren, men transporteres *på egne vegne* af den private køber. Det kunne f.eks. ske ved at køberen gjorde brug af en uafhængig fragtmænd. Med hensyn til en erhvervsmæssig oplægning i stk. 1 nr.1's forstand, er der kun tale om erhvervsmæssig oplægning: ”*hvor omfanget og karakteren af de pågældende vareindkøb overstiger, hvad der må anses for at skulle medgå til den pågældende privatpersons eget brug og egen transport,*” Der må derfor, jf. naturlig forståelse af bestemmelsens formulering, kun forfalde afgift her i landet, i den situation hvor en privatperson køber varer i et andet EU-land, selv forestår transporten og når dette ikke er til eget brug. Der henvises her til omfanget og karakteren af de pågældende varekøb. Der kunne argumenteres for at der i tvivlstilfælde ville kunne anvendes samme elementer i vurderingen, som når det vurderes om noget er til eget brug, jf. fortolkningen af fritagelsesbestemmelserne i afsnit 4.2. Idet reglen er lavet ud fra toldlovgivning og praksis.<sup>137</sup> Der er endnu ikke noget trykt praksis vedrørende sådanne tilfælde. Længt de fleste onlinehandler vil formentlig også foregå som fjernsalg, af hensyn til købers bekvemmelighed.

I tilfælde hvor der er fjernsalg, kan formuleringen *indirekte* transport, som ovenfor nævnt give anledning til problemer i forhold til fortolkningen. Der findes til dato ikke noget dansk retspraksis vedrørende sådanne omstændigheder for de i specialet valgte afgifter, der kan hjælpe med at belyse problemet. Dog skal reglerne fortolkes EU-konformt og der kan derfor argumenteres for, at der ikke må være en direkte

---

<sup>136</sup> Med undtagelse af henvisninger til paragraf nr. som varierer fra lovene imellem

<sup>137</sup> Jf. bemærkningerne til Lovforslag nr. 20, 21. oktober 2009, s. 43-44, som beskrevet ovenfor i afsnit 4.1.1

tilknytning imellem den virksomhed der sælger varerne og den der forestår transporten, selvom denne agerer som mellemmand, jf. EMU Tabac. Det bemærkes endvidere, at Joustra sagen netop omhandlede en person der købte og på egne vegne fik transporteret varer, til ham selv og andre privatpersoner, men at Joustra i denne dom ikke blev fritaget for den del af afgiften der var til hans eget brug. Henses der til EU-praksis og fortolkning af EU-retlige regler på ifølge ovenstående fortolkning, er de nationale regler således ikke i overensstemmelse med den EU-retlige regulering. Reglerne i øl og vinafgiftslovens § 6a, stk. 1, spiritusafgiftslovens § 8, stk. 1 og tobaksafgiftslovens § 10a, stk. 1, modsætningsvist fritager således også varer for afgift i Danmark, når de transporteres på vegne af en privatperson til dennes eget brug.

### 5.3.2 Nationale afgifter

For de ikke-harmoniserede afgifter, er der som ovenfor nævnt i toldlovens § 11, stk. 1, en fritagelse for privates indførsel af punktafgiftspligtige varer. Denne afgiftsfritagelse gælder dog heller ikke ved køb af varer i online handelskoncepter, idet det, jf. ordlyden er et krav at *den rejsende medfører* varen.

Hvilket, jf. ovenstående analyse indebærer at personen, personligt transporterer varen, f.eks. i egen bil eller bagage, som eksemplificeret i Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.1.4.3.

Varerne må i stedet være afgiftspligtige ved modtagelsen, jf. henholdsvis chokoladeafgiftslovens § 10a, konsumisafgiftsloven § 1, stk. 5, forbrugsafgiftslovens § 14a, og kvælstofafgiftsloven § 19.

Dette bekræftes i øvrigt af skatteforvaltningen hjemmel til at opkræve sådanne afgifter, som fremgår af toldlovens § 11, stk. 2, der lyder således:

”Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen opkræver punktafgifter af punktafgiftspligtige varer, som **sendes til privatpersoner** i det danske toldområde fra et andet sted i EU's toldområde. Told- og skatteforvaltningen fører den fornødne kontrol hermed. ” Af bemærkninger til lovforslaget ved indførelse af reglen anførtes det endvidere at: ” *Forslaget skal give myndighederne mulighed for at kontrollere og gribe ind over for, at personer bosiddende i et andet EU-land med lavere punktafgifter kan sende bl.a. cigaretter og spiritus til private personer i Danmark, samt gribe ind over for at personer på ferie i et andet EU-land kan sende varerne til sig selv på hjemmeadressen.* ”<sup>138</sup>

Varerne bliver således afgiftspligtige, når de modtages i Danmark. Der er således, jf. denne formuleringen af stk. 2 ikke, som i de harmoniserede afgiftsregler en fritagelse, når private personer selv

---

<sup>138</sup> Lovforslag nr. 28, af 9. oktober 2003. Bemærkninger

står for transport efter køb af varer i udlandet. Bagatelgrænsen på 80 kr., som nævnt ovenfor i afsnit 4.3.1 gælder også for varer der modtages fra udlandet.<sup>139</sup>

## 5.4 Administrativ praksis

---

SKAT's praksis i forbindelse køb af punktafgiftspligtige varer over internettet er, jf. Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.1.4.3, at der opkræves punktafgift.

Det var i Den Juridiske Vejledning 2016-1, ganske kort beskrevet at: ” *Når **privatpersoner indfører eller modtager varer** fra udlandet, herunder andre EU-lande, som de pågældende **ikke selv medbringer, skal de betale punktafgift.** ... Ved modtagelse af varer fra EU-lande, hvoraf der skal betales punktafgift, skal modtageren straks give anmeldelse om dette til SKAT efter OPKL<sup>140</sup> § 9. Modtageren vil efterfølgende få tilsendt et indbetalingskort på afgiftsbeløbet.* ”

I den nyeste version 2016-2 er der yderligere blevet tilføjet: ” *Ved køb af varer, der er omfattet af EU-punktafgifterne, dvs. spiritus, vin, øl, tobaksvarer og mineralolieprodukter, i andre EU-lande til levering her i landet, betales afgifter således:*

*Hvis køberen **selv forestår varens forsendelse** fra udlandet, skal køberen fremsende en mail via TastSelv med oplysning om købet. Herefter modtages en svarmail fra SKAT med oplysning om afgiftens størrelse og betaling. Se i øvrigt guiden **"Varer, du skal betale særlig afgift af"**, der ligger på [www.skat.dk](http://www.skat.dk) under Borger.*

*Hvis **sælgeren sender varen** (internethandel/postordresalg), skal sælgeren betale punktafgiften og dansk moms. ”*

Varer som købes ved onlinehandel, er således ifølge administrativpraksis afgiftspligtige, uanset om de er til eget brug eller ej, også når denne selv står for transporten af varerne. Dette stemmer ikke overens med ovenstående analyse af den danske regulering af de harmoniserede afgifter. Dog stemmer det overens med cirkulationsdirektivets artikel 31 og fortolkning af denne jf. ovenstående afsnit 5.2.

Personen skal således selv anmelde leveringen til SKAT. Den nylige indføjelser giver indtryk af, at SKAT har adresseret, et evt. problem der kunne opstå i forbindelse med privatpersoners angivelse og beregning af en eventuel afgift. Afgifterne skulle, jf. opkrævningslovens § 9, stk. 3, betales samtidigt

---

<sup>139</sup> Se Chokoladeafgiftslovens § 11, Konsumisafgiftslovens § 1, stk. 6, Forbrugsafgiftslovens § 24, stk. 2 og Kvalstofafgiftslovens § 9

<sup>140</sup> Opkrævningsloven, Lovbekendtgørelse nr. 1180 af 30 september 2015

med anmeldelsen. Havde SKAT ikke lavet den nyligt anførte service, ville personen således også selv skulle beregne afgiften.

At den private person selv skal betale afgiften, når denne selv arrangerer transporten, bekræftes også af Skatterådets bindende svar, som beskrevet herunder:

**SKM2013.720SR - Skatterådets bindende svar, online-handelskoncept med kolonialvarer<sup>141</sup>.**

Skatterådet oplyste som sidebemærkning til momsretlige spørgsmål, at det er kundens ansvar at angive og betale punktafgifter på købte afgiftspligtige varer, når denne selv arrangerer transport til Danmark. Rådet opstillede derefter en ikke udtømmende liste, over varer der er afgiftspligtige og bemærkede at der ikke var taget stilling til emballager og pant.

**SR-14-4543426- Skatterådets bindende svar, online-handelskoncept med forbrugsvarer<sup>142</sup>.**

De faktiske omstændigheder i situationen var, at en erhvervsdrivende havde fysiske butikker i Tyskland hvorfra der solgtes alkohol, slik, tobak, sodavand og andre forbrugsvarer. Disse solgtes til bl.a. kunder fra Danmark. Det var påtænkt, at supplere med en onlinebutik, som skulle sælge samme varer til privat- og erhvervskunder. Kunderne kunne så vælge selv at hente varerne på lageret i Tyskland eller arrangere transport med uafhængig fragtmand. Onlinebutikken ville ikke beskæftige sig med fragtafregningen. På onlinebutikkens hjemmeside ville det blive angivet, at der kunne vælges mellem afhentning og fragt med uafhængig fragtmand, samt hvad prisen på fragt ville forventes at være. Der ville endvidere være en henvisning til en googlesøgning vedr. fragt og varerne vil blive udleveret til fragtmænd, hvorefter transporten ville være for kundens regning og risiko. Den erhvervsdrivende ønskede, at vide om der i den forbindelse ville være anmeldelsespligt, betalingspligt eller hæftelse for danske afgifter, hvis der blev givet generelle informationer om fragt og hvis der ikke gjorde. Skatterådet bekræftede, at der ikke er nogen anmeldelsespligt, betalingspligt eller hæftelse for betaling af afgifter, uanset der gives generelle informationer om fragt. Rådet bemærkede i øvrigt, at der skal sondres mellem private kunder og erhvervskunder, idet der bl.a. er krav om at et ledsagedokument udarbejdes og opbevares af sælger ved salg af harmoniserede afgifter til erhvervsdrivende. Der blev i begrundelse henvist til SKM2013.720SR og kommissionens forordning nr. 3649/92 artikel 1 om ledsagedokumenter.

---

<sup>141</sup> Spørgsmålene i dette bindende svar angik momspligt og beskrivelsen af svaret der angår disse er undladt denne fremstilling.

<sup>142</sup> Spørgsmålene i dette bindende svar angik både moms og afgifter. Beskrivelse af de momsretlige spørgsmål er undladt denne fremstilling.

Det bemærkes, at skatterådet ikke udtaler sig om, at der er forskel på om varer pålagt harmoniserede afgifter er til eget brug eller ej. Det kan formodes, at Skatterådet ikke vil skelne herimellem, hvis der henses til Den Juridiske vejledning og de tidligere gældende regler.<sup>143</sup> Formuleringen i bestemmelserne er efter skribentens opfattelse også i strid med EU-retten. Ikke desto mindre er sådanne varer fritaget ifølge ordlyden af de ovenfor beskrevne bestemmelser i de danske harmoniserede afgifter, modsætningsvist. Skatteforvaltningen kompetence ifølge toldlovens § 11, stk. 4, kan dog ikke gå forud for bestemmelserne i de harmoniserede love, idet disse må være *lex specialis*.

## **5.5 Sammenfattende om gældende ret ved onlinehandel**

---

Den måske mest hyppigt brugte form for online handel, hvor både vare og transport bestilles ved sælger er omfattet af regler om fjernsalg jf. henholdsvis øl og vinafgiftslovens § 6a, stk. 1 nr. 2, spiritusafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 2, tobaksafgiftslovens § 10a, stk. 1, nr. 2 og toldlovens § 11, stk. 2. Af disse regler fremgår, at der skal betales dansk afgift, og at det er sælger der har pligt til at anmelde forsendelsen og betale afgiften. Betingelsen for at købet går ind under fjernsalgsreglerne er, at sælger direkte eller indirekte transporterer varen til køberen. I den lidt mere atypiske situation hvor køberen selv står for transporten af varerne, betragtes salget ifølge de harmoniserede reglerne som afgiftspligtigt oplag, såfremt der købes en større mængde varer end der var til eget brug. Det betyder efter denne skribents opfattelse at der kan bestilles varer, hvor køber selv står for transporten, som kun er afgiftspligtige i anskaffelsesstaten, såfremt de er til eget brug. Sådanne regler vil være i overensstemmelse med princippet for det indre marked, men ikke med EU-domstolens praksis på området. Det samme gør sig ikke gældende for varer pålagt national afgift. Disse er kun afgiftsfritaget i Danmark hvis varens værdi uden punktafgift er under 80 kr. Det samme gælder hvis private personer i andre lande sender varer til private personer i Danmark og ligeledes situationen hvor en privat person på ferie sender varen til sig selv.

---

<sup>143</sup> Toldlovens § 11, stk. 4, var gældende indtil reglerne i Øl og vinafgiftslovens § 6a, stk. 1, Spiritusafgiftslovens § 8, stk. 1 og tobaksafgiftslovens § 10a, stk. 1.



## 6. Konklusion

Det er i specialet søgt at udrede hvad retsstillingen er, når private personer køber punktafgiftspligtige varer i et andet EU-land og bringer varerne til Danmark. Der er i den forbindelse taget udgangspunkt i syv forskellige afgifter: chokoladeafgift, konsumisafgift, forbrugsafgift, kvælstofafgift, tobaksafgift, øl og vinafgift og spiritusafgift.

I specialets første del, kap 3, behandles de EU-retlige regler der kan anvendes på en grænsehandelssituation. Dette skyldes at afgifterne Spiritusafgift, tobaksafgift og Øl-og vinafgift er harmoniseret af EU ved cirkulationsdirektiv 2008.118EF. På baggrund af analysen konkluderes det, at afgiften skal betales i anskaffelsesstaten, såfremt betingelserne i artikel 32, stk. 1 er opfyldte. Betingelserne for at afgiften kun betales i anskaffelsesstaten er, at det skal være en *privatperson*, der *selv medfører* varerne og at varerne er til denne persons *eget brug*. Hvor vidt varerne er til eget brug, skal vurderes ud fra kriterierne nævnt i artikel 32, stk. 2. Omvendt er det i artikel 33 præciseret, hvad der skal forstås ved *oplægning til erhvervsmæssige* formål. Erhvervsmæssig oplægning er ifølge denne, negativt afgrænset til alt andet en det der omfattes af artikel 32. Det kan i øvrigt konkluderes at artikel 32 og 33 er korrekt implementerede. EU-domstolspraksis, har desuden fastslået at eget brug ikke omfatter situationer, hvor varen købes gennem en mellemmand, selvom varen i sidste led bliver anvendt af en privatperson og at reglen kun omfatter tilfælde, hvor personen selv har transporteret de punktafgiftspligtige varer og de pågældende varer er til denne privatpersons eget brug. Hertil tilføjes i øvrigt, at det reglerne ikke omfatter opbevaring af varer for andre personer. Slutteligt blev det konkluderet, at det ikke er tilladt udelukkende at anvende de vejledende mængder til bedømmelse af om der er tale om varer til eget brug.

I specialets andet afsnit, kap. 4, belyses gældende ret i Danmark med udgangspunkt i en grænsehandelssituation. I de i specialet valgte harmoniserede afgifter, befinder sig særlige hjemler til fritagelse for dansk afgift, jf. spiritusafgiftslovens § 15, stk. 3, 1. pkt., tobaksafgiftslovens § 29, stk. 2, 1 pkt. og øl- og vin afgiftslovens § 11, stk. 2, 1 pkt. Disse hjemler er i hovedreglen enslydende og fritagelse gives på tre overordnede betingelser: 1) indførslen af varerne udføres af en *privatperson* 2) denne person *medfører selv* varerne og 3) varerne er til *eget brug*. Der findes ikke noget trykt praksis der kun vedrører de nationale afgifter, men det er denne skribents opfattelse at fritagelsen i Toldlovens § 11, stk. 1, ikke skal tolkes anderledes end fritagelserne de harmoniserede afgifter. Dette begrundes med, at det ikke har været lovgivers hensigt, samt at reglerne ikke tolkes anderledes i retspraksis. Mange af



varerne i de nationale afgifter, vil desuden blive fritaget på grund af en bagatelgrænse på 80 kr. Tilsvarende bagatelgrænse findes ikke for de harmoniserede afgifter. Der ligges i den praktiske vurdering af om indførte varer er til *eget brug* mere vægt på om selve indførslen har erhvervmæssig karakter, end der gør på at personen er en privatperson. Det er et krav, at personen personligt og fysisk fører varen med sig og der kan ikke medbringes varer til andre personer, selvom disse også er privatpersoner og varen er til deres eget brug. Dog er det accepteret, at der kan medbringes varer til brug i husholdningen og til gaver i den administrative praksis. Ved vurdering af om indførte varer er til eget brug, henses der til *transportformen*, personens *erhvervmæssige status*, *mængden* og om der er sket *gentagne indførsler*. Der ligges i høj grad vægt på mængden og der henses ved bedømmelsen af denne på de vejledende mængder opstillet af SKAT, som stammer fra cirkulationsdirektivets artikel 32, stk. 2. Det er denne skribents opfattelse, at vægten der bliver tillagt de vejledende mængder i praksis er så høj, at det er stridende mod EU-retten og at brug af de vejledende mængder er på grænsen til at myndigheden sætter skøn under regel. Det desuden denne skribents opfattelse, at det ikke er muligt både at indføre varer til eget brug og varer til erhvervmæssig brug i samme indførsel, idet det ikke stemmer overens med EU-Domstolens fortolkning af reglerne, selvom Vestre Landsret i et enkelt tilfælde har delt indførslen op. Det blev tillige i afsnittet undersøgt, hvorvidt SKAT's retningslinjer er i overensstemmelse med EU-retten og gældende ret og det er denne skribents opfattelse at retningslinjerne er i overensstemmelse med de i direktivet fastsatte kriterier, vejledende mængder og i øvrigt gældende ret i Danmark. Dog lægger SKAT tillige for stor vægt på de vejledende mængder.

I specialet sidste afsnit, kap. 5, belyses retsstillingen ved privates brug af onlinehandel o. lign. Afsnittet behandler først den EU-retlige regulering af forholdet og dernæst den nationale, opdelt i henholdsvis nationale og harmoniserede afgifter. Det kan heraf konkluderes at fritagelserne, som behandles i kapitel 4 ikke finder anvendelse på privates brug af onlinehandel. Retstillingen er forskellig afhængigt af om det er sælger der *direkte eller indirekte* står for transporten eller om det er den private køber selv, der står for transporten. Er det sælger der står for transporten, gælder det reglerne om fjernsalg jf. øl og vinafgiftslovens § 6a, stk. 1, spiritusafgiftslovens § 8, stk. 1 og tobaksafgiftslovens § 10a, stk. 1, med hensyn til de harmoniserede afgifter. Og efter toldlovens § 11, stk. 2 for de nationale afgifter. Ifølge disse er der afgiftspligt til Danmark, hvortil det er sælgers ansvar at betale afgiften og anmelde transporten. Står den private person selv for transporten er denne solidarisk ansvarlig for at anmelde og betale afgift. Er varen, som bestilles af sælger og transporteres på vegne af køber, pålagt en harmoniseret afgift, er det denne skribents opfattelse at der kun betales afgift til Danmark i det omfang der er bestilt varer, udover eget brug. Dette stemmer ikke overens med EU-rettens praksis. Er varen

pålagt en national afgift i samme situation, gælder bagatelgrænsen for varens værdi på 80. kr., ekskl. afgift, hvilket vil gøre en del varer i lavere prisklasse afgiftsfrie i ved indførsel Danmark.

## 7. English summary/Abstract

The purpose of this master thesis has been to examine, what the legal status is, when private individuals purchase excise goods in other EU-countries, thereby bringing the goods to Denmark. The analysis is approached using the Danish dogmatic legal method. The analysis is based on seven different excise dutys: Chocolate duty, consumption-icecream duty, nitrogen duty, tobacco duty, beer- and wine duty and liquor duty.

In the thesis' first part, chapter 3, the EU rules, that apply on a cross-border purchase situation, are descibed. The reason for this is the fact that the EU, by the Circulation Directive 2008.118EF, has harmonized excise dutys on Liquor, Tobacco, Beer and wine. The analysis concluded that the dutys should be paid in the acquisition state, when the conditions of Article 32. 1 are fulfilled. The requirements for this article to apply is, that it must be a *private individual* who aquires the goods, the goods must be *transported by him* and they must be for his *own use*. Whether the goods are meant for *own use*, must be assessed against in relation to the criteria in Article 32. nr. 2. In opposite of own use, Article 33 defines what *holding for commercial purposes* is. Holding for commercial purposes, according to article 33, is negatively limited to anything but, what is included in Article 32. In addition, it was concluded that Articles 32 and 33 are properly implemented in Danish law. In relation to this, EU court practice has clarified that *own use* does not include situations, where goods are purchased through an intermediary, although another private individual will use the goods in the end. EU court practice also clarified, that the rule only includes cases, where the person himself has transported the excise goods and where these goods are for his own use and that the rules do not include storage of goods for other people, regardless if they are private individuals. Finally, it was concluded that it is not permitted for member states, to use the guide levels for assessing whether there are goods for their own use, alone.

In the thesis' the second part, chapter 4, the statutory rights of Danish excise dutys based on a cross-border situation, were determined. The chosen harmonized taxes in the thesis, permit an exemption for Danish excise dutys, cf. Spirits excise dutys Act § 15 paragraph. 3, 1<sup>st</sup> point, The Tobacco excise dutys Act § 29 paragraph. 2, 1<sup>st</sup> point and beer and wine excise dutys Act § 11 paragraph. 2, 1<sup>st</sup> point. These statutory rights are, in broad outlines identical and exemption is given on three main conditions: 1) the goods are entered by a *traveler* 2) *this person transports the goods* and 3) the goods are for his *own use*. There is no available legal practice involving only the national taxes, but it is this writer's opinion that the exemption of the Customs Act § 11 paragraph. 1, should not be interpreted differently, than the

exemptions in the harmonized excise duties. The reason for this being, that the intentions according to preliminary legislature and the courts interpretations are no different from these. Many of the goods in the national excise duties will also be exempt because of a triviality limit of 80 kr. A similar limit does not exist for harmonized excise duties. In the practical assessment of the purposes of imported goods', more weight is put on whether the goods are for commercial purposes than on whether or not the person is a private individual. For the exemption to apply, the private individual must personally and physically transport the goods with him, and goods can not be transported on behalf of other people, although these too are private persons and the goods are for their own use. However, it is accepted to bring items home for household use and gifts, according to administrative practice. When assessing whether imported goods are for own use to courts take the following into consideration: *means of transportation*, the *person's employment status*, the *amount* of goods, and whether there have *been repeated imports*. A great emphasis is put on *amount* and in relation to the assessment of this, minimum guide levels which stem from Circulation Article 32, paragraph. 2, are set by the tax authorities. It is this writer's opinion that the weight being assigned to the minimum guide levels in practice is so high, that it opposes EU law rules and that the use of the minimum guide levels are on the verge of the authority applying policy instead of discretion. It is also this writer's opinion that it is not possible to import both goods for own use and commercial purposes in one and the same import as it does not comply with the European Court's interpretation of the rules, although the Danish High Court in one case made that conclusion. It was also examined whether SKAT's guidelines correspond with EU law and Danish law and it is this writer's opinion that the guidelines are consistent with the Directive's application criteria, minimum guide level amounts and also Danish regulation. However SKAT also puts a great amount of weight on minimum guide level amounts.

In the thesis the last part, chapter 5, the legal position of private individuals purchase of excise goods in relation to online trading and the like, is clarified. The section first discusses the EU regulation in regards to this and then the national regulation, divided into national and harmonized excise duties. It can be concluded that the exemptions discussed in Chapter 4 do not apply to private individuals' online purchases. The legal status is different depending on whether the seller directly or indirectly arranges the transport or whether it is the private individual himself who in arranges the transport. If the seller arranges the transport the rules of distance selling apply cf. Beer and Wine excise duties Act § 6a. paragraph 1, Liquor excise duties Act § 8 paragraph. 1 and Tobacco excise duties Act § 10a. paragraph 1, for the harmonized excise duties. For the nationally regulated excise duties the Customs Act § 11 paragraph. 2, applies. According to these, it is the seller's responsibility to pay the Danish excise duties and notify SKAT about transportation of the goods. If the private individual arranged the transport

himself, he and the seller have joint and separate liabilities for declaring and paying dutys. If the product being ordered by the vendor and transported on behalf of the purchaser, is subject to a harmonized duty, it is this writer's opinion that he should only pay Danish dutys if the purchase is not for own use. This is not consistent with EU law practice. If the product is subject to a nationally regulated duty in the same situation, the triviality limit of 80 kr., Excl. dutys, will put some items in the lower price range free of Danish excise dutys.

## 8. Kildeliste

### 8.1 Litteratur og opslagsværker

---

**Blume, Peter. 2009.** Juridisk metodelære. 5. udgave s.l. : Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009.

**Det Danske Sprog- og Litteraturselskab. 2016.** Ordnet.dk. *Ordnet*. [Online] 2016. [Citeret: ]  
<http://ordnet.dk/>.

**Neergaard, Ulla og Nielsen, Ruth. 2010.** *EU ret*. 6. reviderede udgave. s.l. : Thomson Reuters, 2010.

**Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina. 2014.** *Retskilder og retsteorier*. 4. udgave. s.l. : Jurist- og økonomforbundets Forlag, 2014.

**Olesen, Karsten Naundrup og Iijl, Troels Michael. 2012.** *Domsanalyse*. 1. udgave. s.l. : Samfundslitteratur, 2012.

**Schaumburg-Müller, Sten og Evald, Jens. 2004.** *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*. 1. udgave. s.l. : Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2004.

### 8.2 Artikler og links

---

FDR 2013.2.26 - Grænsehandel – underkendelse af tidligere praksis, af momskonsulent Karima El Khattoti og momsdirektør Søren Engers Pedersen, Timetax

TfS2013.544 – Indførsel – delvist erhvervsmæssigt, af chefkonsulent Kim Müller, professionshøjskolen Metropol

RR.2015.07.0014

<http://www.business.dk/detailhandel/vi-bruger-tre-milliarder-paa-dagligvarer-paa-nettet>

<http://ordnet.com>

<http://ordbogen.com>

## 8.3 Love

---

**Chokoladeafgiftsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 752 af 10. juni 2013

**Forbrugsafgiftsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 1484 af den 30. november 2015

**Grundloven**, Lov nr. 169 af 5. juni 1953

**Konsumisafgiftsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 115 af 31. januar 2012

**Kvælstofafgiftsloven**, Lov nr. 1034 af 22. august 2013

**Momsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 106 af 23. januar 2013

**Mineralvandsafgiftsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 419 af 7. maj 2012 (historisk)

**Opkrævningsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 1180 af 30 september

**Spiritusafgiftsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 82 af 21. januar 2016

**Tobaksafgiftsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 379 af 1. april 2014

**Toldloven**, Lovbekendtgørelse nr. 867 af 13. september 2005

**Øl og vinafgiftsloven**, Lovbekendtgørelse nr. 1062 af 26. august 2013

**Ændringslov**, Lov nr. 1385 af 21. december 2009

**Ændringslov** nr. 962 af 2. december 2003

**Lov nr. 1017** af 19. december 1992

**Lov nr. 1016** af 19. december 1992

**Lov nr. 1015** af 19. december 1992

**Lov nr. 1116** af 22. december 1993

## 8.4 Forarbejder

---

Betænkning over forslag til ændring af toldloven og af visse afgiftslove afgivet af Skatteudvalget d. 19 november 2003

Lovforslag 28 af 9. oktober 2003

Lovforslag nr. 20 af 21. oktober 2009

## 8.5 Direktiver og forordninger

---

**Cirkulationsdirektivet**, Rådets Direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF, Den Europæiske Unions Tidende nr. L 9/12 den 14. januar 2009

**Det tidligere gældende Cirkulationsdirektiv**, Rådets Direktiv 92 / 12 / EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, De Europæiske Fællesskabers Tidende nr. L 76 / 1 den 23. marts 1992

**Satsdirektiverne**: Direktiv 83/92EØF for alkohol og alkoholholdige drikkevarer, direktiv 95/59EF, 92/79EØF og 92/80 for forarbejdet tobak

## 8.6 Afgørelser mv.

---

TfS 2014.883(SKM2014.546.BR)

SKM 2013.52VLR

TfS 2014.731 (SKM2014.402.BR)

SKM 2013.119.SKAT

SR 14-4543426

SKM 2002.247.LSR

SKM2013.720SR

LSR 14-0643075

SKM2013.440.SKAT

LSR 13-0078479

SKM2012.280.SKAT

LSR 13-0058931

SKM2011.480BR

LSR 12-0223186

SKM 2015.712.VLR

LSR 09-01056



## **International praksis**

*C-315/12*, Metro Cash and Carry

*C-216/11*, Kommissionen mod Frankrig

*C-5/05*, Joustra

*C-296/95*, EMU Tabac m.fl.

*C-6/64* Costa/ENEL

# Bilag: Aktindsigt

Til  
Annemette Nørgaard Villadsen

SKAT  
Indsats  
Told

Sluseholmen 8 B  
2450 København SV

Telefon 72 22 18 18  
[www.skat.dk](http://www.skat.dk)

4. maj 2016

J.nr. 16-0556226

## Vedrørende din anmodning om aktindsigt

Kære Annemette Nørgaard Villadsen,

Du har ved mail af 26. april 2016 anmodet om aktindsigt i afgørelser i sager, som er genoptaget som følge af SKM2013.199SKAT.

SKAT har fundet én sag, som er genoptaget som følge af styresignal SKM 2013.199SKAT.

Afgørelse i sagen, samt tilhørende klagevejledning og sagsfremstilling vedlægges.

Da SKAT i medfør af skatteforvaltningslovens § 17 har tavshedspligt, er afgørelsen mv. anonymiseret. Dette skyldes offentlighedslovens § 35, hvoraf fremgår, at adgang til aktindsigt er begrænset af særlige bestemmelser om tavshedspligt. Det er endvidere ikke muligt at give meroffentlighed i oplysninger, der er omfattet af tavshedspligt, jf. offentlighedslovens § 14, stk. 1.

### Klagevejledning

Denne afgørelse kan uden klagefrist påklages til Skatteankestyrelsen, jf. § 2, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 1564 af 13. december 2013 om afgørelse i sager om aktindsigt, sammenstilling af oplysninger og indsigt i databeskrivelser m.v. på Skatteministeriets område, jf. § 1, stk. 1, nr. 97, i bekendtgørelse nr. 1 af 2. januar 2014 om afgørelse af visse klager i Skatteankestyrelsen.

Klagen skal være skriftlig, og den afgørelse, der klages over, skal følge klagebrevet i original eller kopi. Klagen skal angive, hvorfor du mener, afgørelsen fra SKAT er forkert. Dokumenter, der støtter og underbygger klagen, medsendes.

Klagen skal indsendes til SKAT, Østbanegade 123, 2100 København Ø, att.: Jura, Proces og Administration eller til [JuraSkat@skat.dk](mailto:JuraSkat@skat.dk). Hvis klagen ikke giver SKAT anledning til at ændre afgørelsen, sender SKAT din klage samt sagens akter, herunder afgørelsen, til Skatteankestyrelsen. Dette vil som udgangspunkt ske senest syv arbejdsdage efter modtagelsen af klagen hos SKAT, jf. offentlighedslovens § 37, stk. 1 og 2.

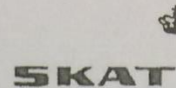
Der betales ikke gebyr ved en evt. klage.

Med venlig hilsen

Dimitri Weil

Side 2 / 2





Syddanmark  
Indsats

Teglårdsparken 19  
5500 Middelfart

Telefon 72 22 18 18  
E-mail via [www.skat.dk/kontakt](http://www.skat.dk/kontakt)  
[www.skat.dk](http://www.skat.dk)

14. maj 2013

J.nr. [redacted]  
CPR-nr. [redacted]

K O P I

## Afgørelse vedr. indførsel af punktafgiftspligtige varer

SKAT fastholder de opkrævede afgifter, idet varerne ikke anses for at være til eget brug.

Afgiften er opgjort således:

| Art                               | Sats                     | Beløb i kr. |
|-----------------------------------|--------------------------|-------------|
| 264 ds. sodavand á 0,33 cl        | 1,58 kr./l               | 137,65 kr.  |
| 2808 ds. øl á 0,33 cl.            | 63,60 kr./l ren alkohol  | 2710,98 kr. |
| 54 ds. cider á 0,33 cl.           | 4,88 kr./l +             |             |
|                                   | 6,52 kr./l tillægsafgift | 203,15 kr.  |
| 10 flasker spiritus á 0,7 liter,  | 150 kr./ren alkohol      | 405,30 kr.  |
| I alt (nædrundet til hele kroner) |                          | 3.457 kr.   |

Afgiftssatserne er gældende på kontroltidspunktet.

Du har betalt 3.457 kr. til dækning af afgifterne.

Du har også betalt depositum for de bøder, der kan påløbe sagen, i alt 25.000 kr.  
Endelig afgørelse af bødestørrelse sendes til dig efterfølgende.

Sagen overgår efter klagefristen til afdelingen for ansvarsvurdering for et evt. bodeforlæg. Du vil senere modtage afgørelse om dette og det indbetalte depositum for bødebeløb, vil stå på din konto og afvente den afgørelse.

### Hvis du vil klage

Hvis du ikke er enig i SKATs afgørelse, kan du klage til Landsskatteretten. Det står i skatteforvaltningslovens § 11.

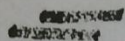
Landsskatteretten skal have din klage senest tre måneder efter den dag, hvor du får denne afgørelse.

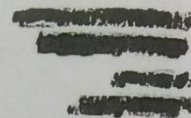


Hvis du har spørgsmål, er du velkommen til at ringe til mig.

Med venlig hilsen

Susanne Suhr Andersen  
[Susanne.suhr.andersen@skat.dk](mailto:Susanne.suhr.andersen@skat.dk)  
Direkte tlf. 7238 1568





## KLAGEVEJLEDNING VED KLAGE TIL LANDSSKATTERETTEN

### Hvordan skal klagen se ud?

Klagen skal være skriftlig. Du skal skrive alle de punkter, du vil klage over. For hvert punkt skal du skrive, hvorfor du mener, at SKATs afgørelse er forkert.

Du skal vedlægge:

- denne afgørelse
- sagsfremstilling
- dokumenter der støtter og underbygger din klage. Det kan f.eks. være regninger eller kontoudtog.

Du bestemmer selv, om du vil sende de originale papirer eller om du vil sende kopier.

Send klagen til:  
Landsskatteretten  
Ved Vesterport 6, 6. sal  
1612 København V

### Hvad koster det at klage?

Det koster 800 kr. at klage. Du kan sende en check på 800 kr. sammen med klagen, eller du kan sætte beløbet ind på registreringsnummer 5010, kontonummer 121398-6. Skriv dit navn og CPR-nummer.

Hvis Landsskatteretten giver dig ret i hele din klage eller i en del af den, får du pengene tilbage. Du får også pengene tilbage, hvis du senere får ret i klagen ved domstolen.

### Du kan få et møde med Landsskatteretten

Landsskatteretten kan give dig mulighed for at få et møde med en sagsbehandler. Skriv dit ønske i klagen og et telefonnummer, hvor Landsskatteretten kan få fat i dig.

### Du kan søge om at få SKAT til at betale din rådgiver i klagesagen

Hvis du får en rådgiver til at hjælpe med klagesagen, kan du søge om at få SKAT til helt eller delvist at betale for rådgivningen. Du kan læse mere om denne mulighed på [skat.dk/borger](http://skat.dk/borger) => vejledninger => omkostningsgodtgørelse – når du klager i en skatte- eller afgiftssag.

### Har du brug for flere oplysninger?

Du kan læse mere på [www.landsskatteretten.dk](http://www.landsskatteretten.dk)

KOPI

## Sagsfremstilling

Journal nr.

CPR-nr.

Navn

Kontrol dato

17.10.2012

### Vedrørende følgende punkter

Opkrævning af afgifter i forbindelse med afgiftspligtens indtræden ved indførsel i Danmark efter følgende love

- § 4, stk. 1 nr. 2 i øl- og vinafgiftsloven<sup>1</sup> og
- § 10a, stk. 1, 2. punktum i mineralvandsafgiftsloven<sup>2</sup>
- § 2a, stk. 1, nr. 2 i spiritusafgiftsloven<sup>3</sup>

Afgiftssatserne er gældende på kontroltidspunktet.

Sagsbehandler

Susanne Suhr Andersen

<sup>1</sup> Lovbekendtgørelse nr. 890 af 17. august 2006 om afgift af øl, vin og frugtvín m.m.

<sup>2</sup> Lovbekendtgørelse nr. 109 af 22. januar 2007 om afgift af mineralvand m.v.

<sup>3</sup> Lovbekendtgørelse nr. 1239 af 22. oktober 2007 om afgift af spiritus m.m.



#### SKATs opgørelse

| Art                               | Sats                     | Beløb i kr. |
|-----------------------------------|--------------------------|-------------|
| 264 ds. sodavand á 0,33 cl        | 1,58 kr./l               | 137,65 kr.  |
| 2808 ds. øl á 0,33 cl.            | 63,60 kr./l ren alkohol  | 2710,98 kr. |
| 54 ds. cider á 0,33 cl.           | 4,88 kr./l +             |             |
|                                   | 6,52 kr./l tillægsafgift | 203,15 kr.  |
| 10 flasker spiritus á 0,7 liter,  | 150 kr./ren alkohol      | 405,30 kr.  |
| I alt (nedrundet til hele kroner) |                          | 3.457 kr.   |

Afgiften beregnes på baggrund af § 1, stk. 1 i øl- og vinfafgiftsloven og § 2, stk. 1 i mineralvandsafgiftsloven og § 2 i spiritusafgiftsloven. Afgiftssatserne er gældende på kontrollidspunktet.

Du har betalt afgiften på 3.457 kr. og fået udleveret kvittering nr. 120.352.

Du har også betalt depositum for de bøder, der kan påløbe sagen, i alt 25.000 kr. Endelig afgørelse af bødestørrelse sendes til dig efterfølgende.

#### Sagens faktiske forhold

Den 17. oktober 2012, kl. 13.15 foretog SKAT kontrol ved Sød Grænse og din varebil, [redacted], reg.nr. [redacted] blev stoppet på Beierskrovej. Du er ejer og var fører af bilen. Vi konstaterede, at der var 3126 dåser øl, sodavand og cider i engangsemballage, som er pantpligtige. Derudover var der 10 fl. spiritus.

Varene er ikke beregnet til eget brug. Du forklarede ved kontrollen, at drikkevarerne skulle bruges i 2 jagtkonsortier, som du er medlem af. Du underskrev en efterangivelse hvor stod at "varerne ikke er beregnet til privat brug". Da du ikke på noget tidspunkt under kontrollen anførte, at nogle af varerne var til eget forbrug og fremlagde særskilte bonner, opkrævede vi afgifter af drikkevarerne.

Du kunne ikke fremvise tilmeldingsbeviser for de indførte varer og emballagetyper, idet der ikke er foretaget registrering som importør af varer i engangsemballage hos Dansk Retursystem A/S. Emballagerne er beslaglagt med henblik på lovliggørelse efter miljøbeskyttelsesloven<sup>4</sup>. Du bliver kontaktet af Dansk Retursystem A/S omkring lovliggørelsen.

Den 28.10 2012 henvender du dig skriftligt til SKAT og anfører at du var blevet opkrævet "toldbøde" i forbindelse med indførsel af øl til eget forbrug. Du anførte også, at de mængder spiritus og sodavand du medbragte, ikke oversteg de vejledende mængder for indførsel til eget forbrug. SKAT svarer i mail retur den 1.11.2012 at vi ikke på noget tidspunkt under kontrollen, havde opfattelse af at nogen af varerne var til eget forbrug og at vi fastholder, at der skal opkræves afgifter af alle varerne. Afgiftsbeløbet 3.457 kr. som du har indbetalt på kontrollidspunktet betragtes nu som et depositum indtil afgiftssagen er afgjort. Det opkrævede depositum for bøder er derfor korrekt beregnet. Endvidere sender vi den

<sup>4</sup> Lovbekendtgørelse nr. 1757 af 22. december 2006 om miljøbeskyttelse.

30.11.2012 en skriftlig afgørelse med klageadgang til Landsskatteretten. SKAT modtager ingen indsigelse, eller klage til Landsskatteretten inden for fristen over afgiftsavgørelsen. Den 22.3.2013 (efter du har modtaget et bødeforlæg) modtager SKAT en mail med henvisning til en artikel om en dom som er faldet i en punkt-afgiftssag med indførsel af drikkevarer. Heri får klageren medhold i, at han havde nogle af varerne "til eget forbrug". Der er herefter udsendt et styresignal til SKATs kontrolmedarbejdere, at man efter den 19.3.2013 kan betragte en del af de indførte varer "til eget forbrug".

#### SKATs begrundelse

Ved opkrævning af afgifter for punktafgiftspligtige varer, som privatpersoner indfører til Danmark fra en anden EU-medlemsstat, er danske myndigheder underlagt retningslinjerne i EU. Rådet for Den Europæiske Union har vedtaget et direktiv af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF.

Det fremgår af direktivet, at når punktafgiftspligtige varer anskaffes af privatpersoner til eget brug, og de selv transporterer dem til en anden medlemsstat, bør punktafgiften betales i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet, ifølge princippet for det indre marked.

I direktivets kapitel V, Punktafgiftspligtige varers bevægelse efter overgang til forbrug og beskatning heraf, fremgår det i afdeling 1, *Anskaffelser foretaget af privatpersoner*, i artikel 32

1. Punktafgiften for punktafgiftspligtige varer, som en privatperson anskaffer til eget brug og selv transporterer fra en medlemsstat til en anden, forfalder kun i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer anskaffes.
2. For at kunne fastslå, om de i stk. 1 omhandlede punktafgiftspligtige varer er bestemt til en privatpersons eget brug, skal medlemsstaterne mindst tage hensyn til følgende:
  - a. den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af de punktafgiftspligtige varer, og vedkommendes begrundelse for at være i besiddelse af dem
  - b. stedet, hvor de punktafgiftspligtige varer befinder sig, eller, når det er relevant, den anvendte transportform
  - c. ethvert dokument vedrørende de punktafgiftspligtige varer
  - d. arten af de punktafgiftspligtige varer
  - e. mængden af de punktafgiftspligtige varer
3. Med henblik på anvendelsen af stk. 2, litra e), kan medlemsstaterne opstille vejledende mængder, men kun for at godtgøre ovennævnte forhold. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:
  - a. for tobaksvarer:
    - i. cigaretter: 800 stk.
    - ii. cerutter og cigarillos (cigarer med en maksimumsvægt på 3 g/stk.): 400 stk.
    - iii. cigarer: 200 stk.
    - iv. røgtobak: 1,0 kg
  - b. for alkoholholdige drikkevarer:
    - i. spiritus: 10 l



- ii. mellemklasseprodukter: 20 l
- iii. vin: 90 l (heraf højst 60 l mousserende vin)
- iv. øl: 110 l

4. Medlemsstaterne kan ligeledes fastsætte, at punktafgiften forfalder i forbrugsmedlemsstaten ved køb af mineralolier, der allerede er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, hvis disse varer transporteres af en privatperson eller på dennes vegne ved anvendelse af atypiske transportformer. I dette stykke betragtes som "atypisk transportform" andre måder at transportere brændstof på end i køretøjernes brændstoftanke eller i en egnet reservedunk samt andre måder at transportere flydende brændsel på end erhvervsmæssigt i tankbiler.

Danmark har i den forbindelse valgt at henholde sig til mængderne fastsat af EU, og derfor kan indførsler af punktafgiftspligtige varer, som overstiger de nævnte mængder ikke umiddelbart anses for at være indført til eget brug.

Det fremgår af lovgivningen, at privatpersoner ved indrejse fra et andet EU-land frit kan medføre varer, når varerne dér er pålagt nationale afgifter og på betingelse af, at varerne er medført til Danmark til eget brug. Der er dog fastsat en vejledende mængde for, hvad der kan anses for eget brug. De vejledende mængder for drikkevarer er fastsat til 110 liter øl, 90 liter vin og 10 liter spiritus.

Mineralvand er ikke omfattet af ovennævnte direktiv, og der er derfor ikke fastsat en vejledende mængde. Af praktiske årsager anvendes den vejledende mængde for øl som udgangspunkt for vurderingen af mængden af mineralvand.

#### **Personens bemærkninger**

Skat har ikke modtaget yderligere til sagen i høringsperioden.

#### **SKATs endelige afgørelse**

På baggrund af retningslinjerne i direktivet fra EU og din egen fremlæggelse af hvad varerne skal bruges til, fastholder SKAT, at der ikke er tale om indførsel af punktafgiftspligtige varer til eget brug. Vi ville have behandlet din afgiftssag nøjagtig på samme måde selvom det ovenfor omtalte styresignal havde foreligget på kontroltidspunktet.

SKAT fastholder opgørelsen af afgifterne 3.457 kr. jf. ovenstående beregning.

SKAT betragter denne indførsel af varer for overtrædelser af øl- og vinafgiftsloven, mineralvandsafgiftsloven og spiritusafgiftsloven, idet du heller ikke har ladet dig registrere som varemodtager, ikke har indgivet anmeldelse og ikke har stillet sikkerhed forud for transporten af varerne.