

Titel:	Fortolkning af chokoladeafgiftslovens vareområde med særligt henblik på CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i forhold til §1, stk. 1, nr. 1.
Engelsk titel:	Definition of the dutiability levied in accordance with The Danish Act on Excise Duties levied on Chocolate and Sugar Products, with an emphasis on Section 1, Subsection 1, No. 9 and compared to No. 1
Projektbetegnelse:	Kandidatspeciale
Fagområde:	Punktafgifter
Studieretning:	Cand.merc.jur.
Uddannelse:	Aalborg Universitet
Vejleder:	Charlotte Sørensen
Dato for aflevering:	19. maj 2019
Sideantal:	78
Antal anslag:	151.028
Udarbejdet af:	Rikke Munkholm, 20155841 Anne Sophie Krogh, 20155945
Redigering stoppede:	18. maj 2020

Abstract

The aim of this master thesis is contributing to the interpretation of section 1, subsection 1, no. 9 of the Danish chocolate tax law. The product area of the provisions is not clearly defined in the wording. To clearly define the area of no. 9, the provision will be compared to section 1, subsection 1, no. 1, throughout. This leads to the problem definition:

Definition of the dutiability levied in accordance with The Danish Act on Excise Duties levied on Chocolate and Sugar Products, with an emphasis on Section 1, Subsection 1, No. 9 and compared to No. 1

To investigate the provisions the concepts 'any chocolate products', 'substitutes of chocolate products goods' and 'imitations of chocolate products' will be defined throughout the master thesis. In interpreting the provisions, literal and purposive interpretations of the legal text will be included

Because the possibility to derive conclusions from the legal text and the legislative history going back to the original "chocolate law" is not adequate, legal dogmatic method will be used. The case law on the subject will be incorporated in finding the applicable law.

The purpose of the "chocolate law" has changed through time. Originally in 1922 the purpose was purely fiscal in taxing luxury products. This has been the case for a long time with the addition of the provision on substitutions and imitations in 1955. In 2012 the purpose changed to ensure public health. The wording of the law did not change in 2012, hence the problem of legality in accordance with Article 43 of the Danish Constitution.

From the analysis based primarily on the case law and subsequently on the tax administration's view, the concept 'any chocolate product' covers any product that is made from chocolate or a product that has a characteristic flavour of chocolate. A fully chocolate covered product is a chocolate product. Otherwise, when determining if a product is a chocolate product, the relative amount of chocolate, how the product appears visually and how distinctive the chocolate flavour is.

In terms of substitutes and imitations of chocolate products the extend is not clear. Based on the analysis carob powder is a substitute for cocoa. Chocolate flavour can, in one case so far, be substituted with caramel. The sweet taste of apple and yoghurt, as well as cereal bars with a low

amount of chocolate in a BAR is not dutiable, except from the part that is chocolate or other dutiable parts. Cereal bars might be dutiable in some cases. The court will have to make a specific overall evaluation based on each products characteristics, application and marketing. A product has to look and taste as a chocolate product or as a product that can substitute or imitate it. The visual has to be compared with how it is used and marketed. In this comparison the court has in some cases clarified that the product has to cover the same need as a chocolate product or has to be marketed as such to be dutiable.

Indhold

1. KAPITEL - INDLEDNING	6
1.1. PROBLEMFORMULERING	6
1.2. AFGRÆNSNING.....	7
1.3. SPECIALETS OPBYGNING	8
2. KAPITEL - METODEVALG	10
3. KAPITEL - FORTOLKNING	14
3.1. ORDLYDSFORTOLKNING AF NR. 1	14
3.2. ORDLYDSFORTOLKNING AF NR. 9	14
3.3. FORMÅLSFORTOLKNING	15
3.4. FORTOLKNING I FORHOLD TIL GRUNDLOVENS §43	20
4. KAPITEL - CHOKOLADEVARER AF ENHVER ART	22
4.1. PRAKSISÆNDRING FOR CHOAL §1, STK. 1, NR. 9?	22
4.2. KAKAOPRODUKTER DER ER FRITAGET FOR AFGIFT.....	23
5. KAPITEL – BESKAFFENHED	31
5.1. FORM OG STØRRELSE.....	32
5.2. UDSEENDE	36
5.3. SMAG.....	41
5.4. OPSUMMERING.....	48
6. KAPITEL – ANVENDELSE.....	50
6.1. DYREFODER.....	50
6.2. SPORTSPRODUKTER.....	51
6.3. DÆKKER VAREN DET SAMME BEHOV?	52
6.4. OPSUMMERING.....	58
7. KAPITEL - MARKEDSFØRING	61
7.1. AFTAGERGRUPPE ELLER PLACERING	62
7.2. PRODUKTETS NAVN.....	65
7.3. JOHANNESBRØDMEL VS KAKAOPULVER.....	66
7.4. OPSUMMERING.....	68
8. KAPITEL – KONKLUSION.....	70
9. KAPITEL – PERSPEKTIVERING	73

9.1.	ØKONOMISKE KONSEKVENSER	73
9.2.	RETSPOLITIK – PROCENTSATSER	73
9.3.	JOHANNESBRØDMEL.....	74
10.	KAPITEL – LITTERATURLISTE	76
11.	BILAG.....	78
	BILAG A – CHOKOLADEAFGIFTSLOVEN FRA 1922	78
	BILAG B – LOVFORSLAG OG BEMÆRKNINGER TIL CHOKOLADEAFGIFTSLOVEN FRA 1922.....	78
	BILAG C – SAMARBEJDSAFTALE.....	78
	BILAG D – PROCESAFSNIT.....	78
	BILAG E – ANTAL ORD.....	78

1. Kapitel - Indledning

Formålet med en afgift er at være adfærdsregulerende. Den skal få forbrugeren til at lade være med købe eller købe færre produkter der indeholder afgiftspligtige bestanddele. Chokoladeafgiftsloven blev for første gang indført som Lov om Omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m., LOV nr. 254 af 12. juni 1922.¹ Loven blev indført som en forøgelse af luksusbeskatningen for at påvirke borgernes luksusforbrug. Gennem tiden har lovens formål været at påvirke forbrugernes forbrug af luksusgoder og senere er formålet blevet ændret til at fremme folkesundheden, hvilket ses i Lov nr. 1383 af 28. december 2011.

Formålet med specialet er at bidrage til fortolkningen af chokoladeafgiftslovens anvendelsesområde i forhold til §1, stk. 1, nr. 1 og 9. Fælles for alle de udgaver der har været af chokoladeafgiftsloven, er at det ikke er blevet beskrevet udtømmende, hvad der er omfattet af chokoladeafgiftsloven. CHOAL (Chokoladeafgiftsloven) §1, stk. 1, nr. 9 har følgende ordlyd:

"Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-7."

Denne åbne måde at beskrive vareområdet på, fører til spørgsmålet om hvilke varer der er omfattet af loven.

1.1. Problemformulering

Formålet med dette kandidatspeciale er at finde gældende ret i forhold til det afgiftspligtige vareområde der udspringer af chokoladeafgiftsloven. Af dette opstår denne problemformulering:

Fortolkning af chokoladeafgiftslovens vareområde med særligt henblik på CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i forhold til §1, stk. 1, nr. 1.

¹ Se Bilag A

For at kunne finde gældende ret af det afgiftspligtige vareområde for nr. 9 i forhold til nr. 1 er det nødvendigt at finde ud af hvad der forstås ved begrebet "chokoladevarer af enhver art" og om det er et problem at det ikke fremgår, af formulering i bestemmelsens ordlyd, hvad der præcist skal til for at være omfattet. For at kunne besvare hvilke produkter der kan anses for værende erstatningsvare eller efterligninger, er det nødvendigt at analysere hvilke kriterier som indgår i en vares beskaffenhed, anvendelse og markedsføring.

1.2. Afgrænsning

Dette afsnit vil indeholde en beskrivelse af de emner der vil blive behandlet i specialet. Dette vil være med til at skabe et overblik over de beslutninger der er blevet taget i forbindelse med udformningen af specialet.

Gennem specialet vil der blive henvist til flere forskellige versioner af chokoladeafgiftsloven. Den nugældende version af chokoladeafgiftsloven findes i LBK nr. 1010 af den 2. juli 2018, bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. I denne lovbekendtgørelse har bestemmelsen om efterligning og erstatningsvare nr. 11. Der er siden foretaget ændringer af chokoladeafgiftsloven, hvilket udmønter sig i at bestemmelsen om efterligninger og erstatningsvarer er at finde i chokoladeafgiftsloven §1, stk. 1, nr. 9. Fremover, når der henvises til chokoladeafgiftsloven er det den omtalte udgave der menes. Henvisningen vil ske ved forkortelsen CHOAL. Hvis der henvises til andre versioner af chokoladeafgiftsloven, vil det fremgå af teksten. Når en afgørelse bliver analyseret vil det ske på basis af den lov som gælder på tidspunktet for sagen. I nogle udgaver af chokoladeafgiftsloven, er den nuværende nr. 9 angivet som nr. 10..

Der vil være et fokus på CHOAL §1, stk. 1, nr. 9, om erstatningsvarer og efterligninger. Denne bestemmelse vil blive sammenholdt med begrebet chokoladevarer af enhver art i §1, stk. 1, nr. 1, i det omfang der er relevant for at finde en forståelse af omfanget for de to bestemmelser. Nogle af de øvrige bestemmelser der fremgår af CHOAL §1, stk. 1, vil blive nævnt, men der vil ikke ske en nærmere gennemgang af deres anvendelsesområde.

De afgiftsfritagede varer som fremgår af CHOAL § 1, stk. 2 vil blive behandlet i specialet. For at finde det afgiftspligtige vareområde er det nødvendigt at finde de varetyper som gennem loven er fritaget for afgift.

Alt punktafgiftsretligt der falder udenfor chokoladeafgiftslovens anvendelsesområde for CHOAL §1, vil ikke blive inddraget. Udover ovennævnte vil der blive henvist til dækningsafgift i chokoladeafgiftslovens §22. Begrebet dækningsafgift vil ikke blive behandlet nærmere. Den juridiske vejledning vil udelukkende blive anvendt i det omfang, der er relevant for besvarelsen af de opstillede problemstillinger. Som et led i besvarelsen vil grundlovens §43 blive inddraget. Grundloven vil udelukkende blive inddraget når der skal tages stilling til hvorledes CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 forholder sig til grundlovens §43.

Da specialet beskæftiger sig med en national lov, vil der ikke blive arbejdet med EU eller Toldregler, selvom disse kan blive nævnt i et eksempel.

1.3. Specialets opbygning

1. kapitel, indledning, er specialets indledende del. Kapitlet indeholder indledning, problemformulering, samt en afgrænsning af emner der vil blive behandlet i specialet. Kapitlet skal danne et grundlag for forståelsen af specialet.
2. kapitel, metodevalg, indeholder de metodemæssige valg der er blevet truffet for at kunne svare på specialets problemformulering.
3. kapitel, fortolkning, handler om fortolkning af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 og 9. Først vil der ske en ordlydsfortolkning af hhv. nr. 1 og 9, dernæst vil formålet med chokoladeafgiftsloven gennem tiden blive analyseret. Til sidst vil formålets lovlighed blive undersøgt. Her vil grundlovens §43 blive inddraget.
4. kapitel, chokoladevarer af enhver art, indeholder en analyse af begrebet 'chokoladevarer af enhver art'. Derudover vil fritagelsesbestemmelserne i CHOAL §1, stk. 2 og 3 blive behandlet, for at der kan ske en afgrænsning af varer der er omfattet af chokoladeafgiftslovens vareområde for

CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Derudover vil lovforslaget om ændring af fritagelse for kakaomælk blive behandlet.

5. kapitel, beskaffenhed, vil behandle begrebet 'beskaffenhed', som findes i CHOAL §1, stk. 1, nr. 9. Her vil retspraksis og Den juridiske vejledning blive inddraget. Begrebet vil blive delt op i mindre dele, så der skal tages stilling til varernes 'Form og størrelse', 'Udseende' og 'Smag'. Det vil desuden blive analyseret hvilke krav der er tilstrækkelige for at en vare vil blive betragtet som en chokoladevare, efterligning heraf eller erstatningsvare herfor.

6. kapitel, anvendelse, beskæftiger sig med begrebet 'anvendelse', som findes i CHOAL §1 stk. 1, nr. 9. I kapitlet vil det blive undersøgt hvilke typer varer, der kan blive omfattet af chokoladeafgiftsloven baseret på måden hvorpå de bliver anvendt. Det vil også blive undersøgt om anvendelsen har en betydning for bedømmelse af om varen er en chokoladevare, en erstatningsvare eller en efterligning.

7. kapitel, markedsføring, handler om begrebet 'markedsføring' som ligeledes fremgår af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9. Det vil blive undersøgt om måden hvorpå en vare er blevet markedsført har haft en indflydelse på bedømmelse af om varen kan betragtes som en chokoladevare eller som en efterligning af eller erstatningsvare for en chokoladevare. I undersøgelsen vil aftagergruppen og placeringen i butikken blive inddraget.

8. Kapitel, samlet konklusion, vil udgøre den samlede konklusion for specialet. Der vil blive svaret på specialets problemformulering.

9. kapitel, perspektivering, indeholder nogle emner der kan behandles i forlængelse af dette speciale.

10. Kapitel, litteraturliste, indeholder en oversigt over de kilder der er blevet anvendt til behandlingen af specialet.

2. Kapitel - Metodevalg

Formålet med specialet er at definere gældende ret for CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i forhold til nr. 1. Dette vil foregå ved hjælp af retsdogmatisk metode.

Retsdogmatikken har til formål at analysere og beskrive gældende ret.² Ved den retsdogmatiske metode er perspektivet på det undersøgte, systematik af retsreglerne og beskrivelse af usikkerhed om retstilstanden. Ved at systematisere retsreglerne bliver det muligt at iagttage ligheder og forskelle. Den retsdogmatiske metode vil blive anvendt i specialet, da den muliggør det beskrive og analysere retstilstanden. I den retsdogmatiske metode bliver der ikke taget stilling til konkrete problemstillinger. Derfor vil den juridiske metode også blive anvendt i specialet.³

Den juridiske metode bliver anvendt for at tage stilling til et konkret problem. Det er ikke alle problemer der har en simpel løsning.⁴ Tankegangen for den juridiske metode er at et faktum og en retsnorm fører til en konkret løsning. Retsreglen bliver fundet ud fra retskilderne ved hjælp af fortolkning, hvor udstrækningen af retsreglen bliver fastlagt, og retlig subsumption, hvor der bliver henført et givet retsfaktum under en retsregel, for dermed at nå den retlige løsning.⁵

Den juridiske metode vil i specialet blive benyttet for at finde løsninger på konkrete problemstillinger, da dette er med til at danne et billede af problemerne hver især. Dette kan være med til at finde frem til hvad den generelle løsning er på et problem. For at kunne finde den gældende ret vil afgørelser blive analyseret hver for sig, for derefter at være med til at danne en overordnet ramme for hvad der kan betragtes for at være gældende ret.⁶

Legalitetsprincippet er et princip der anvendes i dansk ret. Det er et princip der indebærer at alle myndighedsbeslutninger der påvirker borgerne, altid skal have hjemmel i lov. En lov kan kun findes gyldig, hvis den er *"vedtaget i overensstemmelse med forfatningens regler og love med et indhold, der ikke strider mod forfatningen"*.⁷ Ifølge retskildelæren gælder grundloven over alle andre love,

² Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014 s. 86-87

³ Retsvidenskabsteori s. 90

⁴ Retsvidenskabsteori s. 197

⁵ Retsvidenskabsteori s. 192

⁶ Retsvidenskabsteori s. 190

⁷ Retsvidenskabsteori s. 244

såfremt en lov strider mod grundloven gælder grundloven, på grund af lex superior.⁸ Ifølge grundlovens §43 må skat hverken pålægges, ændres eller ophæves uden det står i loven. Det har betydning for hvorledes skattelovningen må fortolkes. Inden for skatteområdet er legalitetsprincippet fremhævet ved denne bestemmelse.

Den juridiske vejledning er en samling af cirkulærer, der fremviser skattemyndighedens opfattelse af lovgivningen på skatteområdet, som omhandler alle former for beskatning i Danmark. I Den juridiske vejledning er domme og afgørelser indarbejdet i teksten, da skattemyndigheden er forpligtet til at agere efter gældende retspraksis. Skattemyndighedens praksis bliver anset for en bindende retskilde, fordi SKAT er forpligtet af lighedshensyn. Det betyder at en borger skal kunne indrette sig på at være stillet som andre borgere. Den administrative praksis er ikke bindende for domstolen, men hvis den har afgørende betydning, kan den anses for retsmæssig. Hvis den administrative praksis bliver tilsidesat af domstolene, vil dette være bindende for myndighedens fremtidige afgørelser, fordi den hidtidig praksis ikke bliver anset for retsmæssig. Den juridiske vejledning vil i specialet blive benyttet til at fremhæve skattemyndighedens tolkning af gældende ret.

Det fremgår af bekendtgørelsen af skatteforvaltningsloven, LBK nr. 678 af 31. maj 2018, at det er muligt for en borger at få et bindende svar på fx om en vare skal afgiftspålægges. Et bindende svar er gyldigt i 5 år, såfremt at der ikke sker ændringer i forudsætningerne for det bindende svar. Herunder også ændringer i love eller bekendtgørelser som har lagt til grund for afgørelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2. Da der er et lighedshensyn, bør en borger, som stiller et identisk spørgsmål, få samme svar, som borgeren som har fået et bindende svar. Derfor kan det have betydning for administrationen, hvad der fremgår af det bindende svar.

Landsskatteretten er et uafhængigt nævn som afgør klager over skatterådets afgørelser, sager der er henvist fra et vurderingsankenævn eller skatteankeforvaltningen, sager som Skatteministeriet har indbragt for Landsskatteretten og øvrige klager, der efter anden lovgivning, er henlagt Landsskatteretten at afgøre, jf. Skatteforvaltningslovens § 11

⁸ Retsvidenskabsteori s. 294

Formålet med lovfortolkning er at fastlægge den gældende rets udstrækning. Lovfortolkningen har kun til formål at kvalificere, hvilke tilfælde der er omfattet af bestemmelsen og hvilken betydning det har.⁹

Ordlydsfortolkningen bliver typisk anvendt i forhold til en naturlig sproglig forståelse. Ved ordlydsfortolkningen vil forståelsen af bestemmelsens sproglige betydning sammenholdt med ordenes betydning ud fra lovens kontekst blive afsøgt. Ved ordlydsfortolkningen bliver idealet om en konsekvent og ensartet fortolkning, som gør det muligt at forudberegne retstilstanden, tilgodeset. Derfor er den ofte udgangspunkt for al fortolkning.¹⁰

Ved anvendelse af indskrænkende fortolkning vil en regels anvendelsesområde blive reduceret. Det betyder at nogle tilfælde, som er omfattet af lovens ordlyd ud fra en naturlig forståelse, vil blive undtaget fra loven.¹¹ Det modsatte gør sig gældende ved udvidende fortolkning hvor et tilfælde, som ikke ud fra en naturlig forståelse er omfattet lovens ordlyd, vil blive omfattet. Indskrænkende og udvidende fortolkning vil ikke blive anvendt i specialet, da det vel stride mod Grundlovens § 43, hvor det fremgår at pålæggelse, ændring og ophævelse af skat skal vedtages ved lov. Derfor vil en udvidende fortolkning gøre mere omfattet af bestemmelsen end hvad der fremgår af ordlyden. Ud fra et lighedshensyn vil det heller ikke være muligt at fortage en indskrænkende fortolkning, da dette vil undtage noget som er omfattet af lovens ordlyd.¹²

Subjektiv fortolkning er en fortolkning ud fra lovgivers hensigt med de fortolkede regler. Dette støttes af lovens forarbejder og eventuelle efterarbejder til den fortolkede lov.¹³ I en objektiv fortolkning bliver bestemmelsens ordlyd og sammenhængen med loven fortolket.¹⁴ Formålet er at fremhæve en betænkelighed ved at lægge vægt på lovgiverens hensigt, når den ikke er udtrykt i lovens tekst.¹⁵

⁹ Retsvidenskabsteori s. 274

¹⁰ Retsvidenskabsteori s. 281

¹¹ Retsvidenskabsteori s. 278-280

¹² Retsvidenskabsteori s. 278-280

¹³ Retsvidenskabsteori s. 282

¹⁴ Retsvidenskabsteori s. 287

¹⁵ Retsvidenskabsteori s. 274

I formålsfortolkningen bliver en rimelig antagelse, omkring lovens konkrete formål frembragt og deraf er det muligt at fastlægge bestemmelsens anvendelsesområde ud fra en begrundet antagelse af lovgiverens hensigt med loven.¹⁶ Lovgiverens hensigt med loven kan findes i lovforarbejderne. Forarbejder i sig selv er ikke en retskilde, men kan være en hjælp til fortolkning af en lov.¹⁷

I retspolitikken bliver problemer analyseret og mulige løsninger anført. Løsningerne er typisk ud fra et traditionelt hensyn til borgernes retssikkerhed, beskyttelse mod vilkårlighed og overgreb etc. I retspolitikken er der ofte hensynsafvejninger, som kan være ens med de afvejninger, som er i retsdogmatikken.¹⁸ Undervejs i specialet vil der ske en afvejning af mulige løsninger på usikkerheden ved bestemmelserne, der vil ikke være et særskilt afsnit hvor de mulige løsninger behandles.

Det er vigtigt for specialet, at det bliver forholdt kritisk til kildernes indhold. Det som er blevet brugt som kilder er love, forarbejderne til lovene, bøger og internetkilder. Internetkilderne er kun blevet brugt til at finde eksempler på priser eller som til opslag i online ordbog. Lovene er fundet på retsinformtion.dk, forarbejderne er fundet ved hjælp af ft.dk. Dommene og afgørelserne kan bl.a. findes på SKAT's hjemmeside eller på Karnovs hjemmeside.

¹⁶ Retsvidenskabsteori s. 287

¹⁷ Retsvidenskabsteori s. 347

¹⁸ Retsvidenskabsteori s. 107

3. Kapitel - Fortolkning

I dette kapitel vil der først ske en ordlydsfortolkning af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 og derefter nr. 9. Bagefter vil der ske en fortolkning af formålet med loven. Lovens formål har ændret sig gennem tiden, hvorfor der afslutningsvist vil ske en afvejning af om lovens formål kan have indflydelse, i forhold til grundlovens §43.

3.1. Ordlydsfortolkning af nr. 1

Chokoladeafgiftslovens §1, stk. 1, nr. 1 har følgende ordlyd:

"Chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art."

Betegnelsen "af enhver art" kan betyde at alt der har et tydeligt indehold af kakao er omfattet. Det fremgår dog ikke af bestemmelsen, hvor meget kakao der er tilstrækkeligt til at en vare bliver til en kakao- eller chokoladevare. Ord som kakaomasse må have den betydning at massen skal bestå af kakao. Der kunne blive blandet kakao i en masse, hvor en anden smag overdøver kakaosmagen. Der må være en grænse for hvor lidt kakao der er i massen før det kan blive kaldt en kakaomasse. Det samme må gøre sig gældende for de andre betegnelser. Ud fra ordlyden alene kan det tolkes at, hvis en vare har kakao i sig, så er den omfattet.

3.2. Ordlydsfortolkning af nr. 9

Chokoladeafgiftslovens §1, stk. 1, nr. 9 har følgende ordlyd:

"Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-7."

Ud fra bestemmelsens ordlyd, skal der foretages en samlet vurdering af en vare på baggrund af tre kriterier for at en vare kan kvalificeres som en erstatning for eller en efterligning af en chokoladevare. De tre kriterier der skal vurderes, er beskaffenhed, anvendelse og markedsføring.

Når der skal ske en samlet vurdering af en vares beskaffenhed, skal det ske ud fra de egenskaber og forhold der tilsammen giver varens dets særpræg og bestemmer dens kvalitet.¹⁹ Da bestemmelsen handler om en fødevare, må det, i denne her sammenhæng, betyde at der skal tages stilling til om varens udseende og smag, kan gøre varen til en erstatningsvarer for eller efterligning af de varer der er nævnt under nr. 1-7.

Ved en samlet vurdering af en vares anvendelse, må der skulle lægges vægt på om en vare bliver anvendt, som en vare der er nævnt i nr. 1-7. Eller om anvendelsesmetoden efterligner en vare der er nævnt i nr. 1-7.

Ved den samlede vurdering skal måden hvorpå en vare markedsføres også undersøges. Det må betyde at det skal vurderes om en vare markedsføres på samme måde som det den efterligner eller erstatter.

Fortolkningen af ordlyden giver ikke et præcist overblik over hvad der er omfattet af bestemmelsen. Det gør at borgeren ikke kender retstilstanden ud fra lovtekstens ordlyd. For at tydeliggøre anvendelsesområdet for §1, stk. 1, nr. 9, bliver det derfor nødvendigt at foretage en formålsfortolkning.

3.3. Formålsfortolkning

Chokoladeafgiftsloven blev indført i 1922 for at beskatte landets luksusforbrug. Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 254 af 12. juni 1922 at “[...]men der er dog stadig her et saa betydeligt Forbrug af udpræget Luksuskarakter, at man har ment at burde tage det i Anvendelse som Beskatningsobjekt, naar Balance i Statens Budget skal tilvejebringes.²⁰” Ud fra dette kan det konkluderes at formålet med loven var at beskatte forbrugernes luksusforbrug, for at tjene penge til statskassen. Loven havde dermed et fiskalt formål.

¹⁹ <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=beskaffenhed> 15-05-2020 kl. 13:47

²⁰ Se Bilag B

I 1955 blev §1, stk.1, litra f,²¹ der svarer til nutidens CHOAL §1, stk. 1, nr. 9, indført. Bestemmelsen havde til formål at forhindre konkurrenceforvridning, så producenter der opfandt produkter som kunne erstatte chokoladevarer, ikke ville opnå en uretmæssig fordel. Hvis producenten kunne producere produkter, som smagsmæssigt efterlignede chokoladevarer, men ikke indeholder chokolade, vil producenten kunne opnå en fordel ved at kunne sætte prisen på produktet lavere eller opnå en større fortjeneste, end producenten af chokoladevaren, fordi efterligningen ikke var afgiftspligtig. Bestemmelsens oprindelig ordlyd er *“Andre varer, der efter beskaffenhed, anvendelse eller smag kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af de under punkt a-e omhandlede varer”*. Det fremgår af bestemmelsens ordlyd at ikke-afgiftspligtige varer, kunne blive omfattet af bestemmelsen, hvis produktet ud fra produktets beskaffenhed, anvendelse eller smag kunne blive betragtet som en efterligning af eller erstatningsvare for fx chokoladevare. Da ordet ‘eller’ er blevet brugt i bestemmelsen, må det udledes at det var tilstrækkeligt for en vare at blive omfattet af bestemmelsen hvis ét af kriterierne var opfyldt.

Ordlyden i det der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 blev i 1979 ændret til *“Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-8”*.²² Ændringen betyder at der skal foretages en samlet vurdering af produktets beskaffenhed, anvendelse og markedsføring for at en vare kan blive anset for at være en efterligning af eller en erstatningsvare for fx en chokoladevare. Dermed er det ikke tilstrækkeligt at ét kriterie er opfyldt, men det er nødvendigt at foretage en vurdering af produktet i sin helhed.

Kriteriet ‘smag’ er fjernet fra bestemmelsens ordlyd og det gør at kriteriet ikke bør være en del af den samlede bedømmelse. Ved beskatning af en vare skal de kriterier, som en vare skal bedømmes ud fra, være oplyst i loven, ellers strider det mod Grundlovens § 43. Af 43 fremgår det at det skal være vedtaget ved lov når en vare skal pålægges en skat. Hvis et kriterie bliver fjernet fra ordlyden, vil det betyde at der ikke må beskattes ud fra det kriterie, da det ikke længere vil have en lovhjemmel. Når det omhandler afgiftspligtige fødevarer og produkter som kan erstatte disse, vil

²¹ Lov nr. 22 af 11. februar

²² Lov nr. 516 af 21. december 1979

det være oplagt at vurdere erstatningsproduktets smag, for at vurdere om den smagsmæssigt kan erstatte det afgiftspligtige produkt. Da det er et af de kriterier som forbrugeren vil tillægge mest vægt, når de skal vælge mellem produkterne.

Det kan diskuteres om et produkts smag bør tillægges vægt i den samlede bedømmelse. Idet ordet beskaffenhed betyder *“de egenskaber og forhold der tilsammen giver noget dets særpræg og bestemmer dets kvalitet”*,²³ vil kriteriet smag kunne være en del af en vares beskaffenhed. Det fremgår i lovteksten fra 1955 at et produkt skulle vurderes ud fra dets beskaffenhed eller smag. Dermed må det konkluderes at forarbejderne til loven ikke anså en vares smag, som en del af en vares beskaffenhed. I lovteksten fra 1979 fremgår det ikke, at smag bliver en del af varens beskaffenhed. Derfor kan det diskuteres om en vares smag, faktisk skal være en del af den samlede vurdering, da kriteriet smag, efter lovændringen, ikke fremgår af lovens ordlyd.

I 1. behandling af Lov nr. 516 af 21. december 1979, bemærker Ervin Jensen at lovforslaget er en ajourføring af de nuværende bestemmelser og han udtaler at *“Forslaget medfører, at varer, der er af en sådan beskaffenhed, anvendelse eller smag, at de må betragtes som erstatninger for eller efterligninger af de varer, som i øjeblikket er omfattet, også fremover vil blive omfattet af afgiftspligten.”*

Forarbejderne forventer at produkter der i forvejen er omfattet af bestemmelsen, fortsat vil være omfattet. Der må dog stilles spørgsmål til denne forventning, da der ved ændringen af ordlyden, blev indført at der skulle foretages en samlet vurdering ud fra forskellige kriterier. Dermed ændrer det sig fra tidligere, hvor det ud fra ordlyden var muligt at blive omfattet af bestemmelsen ud fra ét kriterie. Ud fra dette vil ændringen betyde at varer, som før var omfattet alene pga. fx deres anvendelse, muligvis burde blive fritage, da den ud fra en samlet vurdering ikke længere kunne anses for værende en erstatningsvare.

Idet det fremgår at varer der tidligere var omfattet bestemmelsen, også fremadrettet vil være omfattet af bestemmelsen, må det konkluderes at forarbejderne forventede at varerne stadig skulle vurderes ud fra bl.a. smag. Da smag var et kriterie, som alene kunne gøre en vare omfattet og da

²³ <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=beskaffenhed> 15-05-2020 kl. 13:47

forarbejderne forventede at varerne som før var omfattet, stadig vil være omfattet, kan det udledes af forarbejderne forventede at varens smag stadig skulle indgå i vurderingen.

Hvis smag ikke må tillægges vægt i den samlede vurdering, vil det betyde at hvis varens andre karakteristika ellers ikke ligner en afgiftspligtig vare og den ikke bliver markedsført som en erstatningsvare eller et alternativ til chokolade, så vil det være uden betydning at varen smagsmæssigt er identisk med chokoladevaren, fordi dette ikke ville blive anset for værende et gyldigt kriterie i den samlede vurdering. Dog vil det også skulle vurderes om varen bliver anvendt til det samme som en chokoladevare. Som udgangspunkt vil de fleste fødevarer blive anvendt ens i forhold til at de bliver spist, men det er nødvendigvis ikke det samme behov ved forbrugeren som de forskellige fødevarer dækker.

I forarbejderne til lov nr. 1383 af 28. december 2011 fremgår det at *“Regeringen foreslår også at øge afgifterne på usunde fødevarer som chokolade, slik, konsum-is og sodavand. Usunde fødevarer udgør i dag en stor sundhedsrisiko for danskerne og er en hovedårsag til et for stort indtag af specielt fedt og sukker, ikke mindst blandt personer med lav indkomst, der i forvejen er udsat for livsstilssygdomme”*. Ud fra dette kan det udledes at loven fremadrettet har et sundhedsmæssigt formål. Afgifterne bliver forøget, fordi loven fremadrettet skal være medvirkende til at forhindre livsstilssygdomme, og dermed ændre forbrugerens forbrug af ’usunde varer’ som fx chokoladevarer. Dette betyder at forarbejderne gerne vil have at forbrugeren fremadrettet ikke skal købe de usunde produkter, fordi det er skadende for folkesundheden.

Når loven har et sundhedsmæssigt formål, som skal adfærdsregulere forbrugeren, betyder det at hvis lovens formål faktisk bliver indfriet, så vil indbetalingen af afgiften falde. Ved at forbrugeren fravælger at købe fx chokoladevarer opfyldes lovens sundhedsmæssige formål. Idet loven også har et fiskalt formål, vil dette ikke blive opfyldt, hvis forbrugeren ikke køber de afgiftspligtige produkter. Det må dog pointeres at formålet med det sundhedsmæssige hensyn er at reducerer livsstilssygdomme, som er dyrt for staten.

Hvis forbrugeren fravælger de usunde varer og regeringens forventning omkring forbedringen af folkesundheden deraf bliver opfyldt, så vil staten spare penge på sundhedssektoren. Det kan have den betydning at selvom der ikke er indtjening på afgiften, så vil staten spare flere penge end den

mister på manglende indtjening. Det må også pointeres at indbetalingen af afgiften på chokolade, formentlig ikke vil forsvinde, da der er et stort forbrug af dette, derfor vil en øget afgift, og dermed en større indtjening, gøre at de forbrugere, som køber 'usunde' varer skal være med til at finansiere sundhedssystemet.

Ved at CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9²⁴ er indført med henblik på at forhindre konkurrenceforvridning, gør det at produkter der bliver produceret, som et alternativ til chokoladevarer bliver omfattet af afgiftspligten. Dette betyder at et produkt, som er et sundt alternativ til en chokoladevare og som ikke indeholde 'usunde' bestanddele, kan blive betragtet som en erstatningsvare for en chokoladevare og skal pålægges afgift. Dette vil medføre at der ikke er en økonomisk fordel for virksomhederne eller forbrugeren ved at vælge det sundere alternativ, hvilket kan betyde at det sundhedsmæssige formål ikke bliver opfyldt.

I 1. behandling af lov nr. 516 af 21. december 1979 bemærkede Gammelgaard (KF) at *"Ud fra et konkurrencemæssigt synspunkt vil det være rigtigt, at alle varer, der udgiver sig for at være chokolade- og sukkervarer, bliver beskattet ens, [...]".* Ud fra dette må det konstateres at forarbejderne havde et fokus på konkurrenceforvridning og det problem ved at producenter kunne producere produkter som ikke indeholdte afgiftspligtige bestanddele, men blev markedsført som en afgiftspligtigvare og dermed kunne opnå en fordel ved ikke at skulle betale afgift.

I lov nr. 1383 af 28. december 2011 blev afgiften hævet fra 17,75 til 23,75 kr. pr. kg. Det er en stigning på 6 kr. pr. kg. Stigningen er, som det fremgår af tidligere afsnit, begrundet med at forbedre folkesundheden. Dog kan det diskuteres om dette faktisk vil blive opfyldt, da sunde alternativer til chokoladevarer også vil blive afgiftsbelagt, da de kan være en erstatning for en chokoladevare. Dermed vil de varer som kan være med til at fremme folkesundheden, som er lovens formål, også blive pålagt at betale afgift. For at kunne opnå formålet, at mindske forbruget af usunde varer, vil det være fordelagtigt at fremme produkter som er det sunde alternativ, så forbrugeren kan drage økonomisk fordel ved at købe de sunde produkter, som dækker de samme behov, som en usund vare.

²⁴ §1, stk.1, litra f i Lov nr. 22 af 11. februar 1955

Skatteministeren har, under udvalgsbehandlingen af B 20 Forslag til folketingsbeslutning om nedsættelse af et forsimpningsudvalg, besvaret spørgsmål 11, der omhandler oplystning af afgifter, som har et fiskalt formål. I svaret fremgår det at chokoladeafgiftslovens formål var fiskalt ved indførslen, men den har senere fået et sundhedsfremmende sigte. Dermed må det konkluderes at Skatteministeriet anser det nuværende formål med loven både er fiskalt og sundhedsfremmende.²⁵

3.4. Fortolkning i forhold til grundlovens §43

Som forklaret, i afsnittet med ordlydsfortolkningen af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9, så er formuleringen af nr. 9 uklar. Der står ikke direkte hvad en erstatningsvare eller en efterligning er. Når ordlyden er uklar, skal forarbejderne inddrages for at danne en forståelse af hvad formålet med bestemmelsen er. Men er det imod grundlovens §43? Det fremgår af §43 at der kun kan pålægges, forandres eller ophæves skat ved lov. Det betyder at en vare afgiftspligtig baseret på loven, skal der betales afgift. Hvis det ikke fremgår af loven, skal der ikke betales afgift. Der må generelt ikke lovgives i forarbejderne, men med grundlovens §43 bliver dette understreget inden for skatteområdet.

Formålet med formuleringen i nr. 9 var ifølge retspraksis at give §1 et bredt anvendelsesområde. I 1955 skete der en ændring i lovens formål mens erstatningsvare og efterligning blev tilføjet i loven. Hvis lovteksten skulle tolkes ved ordlyd, skulle enhver vare der enten efter beskaffenhed, anvendelse eller smag kunne erstatte eller efterligne afgiftspålægges. Af forarbejderne fremgår det at formålet er at undgå ubillig konkurrence. Ifølge forarbejderne var prisen på chokolade steget 12 gange, mens prisen for sukker kun var steget 3 gange. Der ønskedes en udjævning som gjorde chokoladevarer lidt billigere, mens sukkervarer steg lidt i pris. Dette fremgår ikke af ordlyden, men resultatet kan blive det samme når erstatningsvarer og efterligninger bliver inkluderet. Det er problematisk at det ikke fremgår af lovteksten at der skal foretages dette konkurrencehensyn, når bestemmelsen skal overholde grundlovens § 43, da der ikke må lovgives i forarbejder. Det er kun

²⁵ <https://www.ft.dk/samling/20191/beslutningsforslag/B20/spm.htm> (spørgsmål 11) 15-05-2020

lidt problematisk da ordlyden gør at varer der ikke indeholder eller indeholder små mængder chokolade også vil blive omfattet efter denne tilføjelse. Formålet kan i mange tilfælde overholdes ud fra lovteksten. Det bliver mere problematisk med de senere ændringer.

I 1979 ændres indholdet af bestemmelsen så "smag" bliver fjernet og der skal fremover ske en samlet vurdering af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Det fremgår af forarbejderne at smag stadig skal indgå i bedømmelsen. Det fremgår endnu engang ikke af bestemmelsens ordlyd at der skal tages stilling til om en vare vil have en konkurrencefordel, hvis den ikke bliver dømt afgiftspligtig.

Da loven ændrede formål, ved Lov nr. 1383 af 28. december 2011, skulle varer fremover også beskattes ud fra en sundhedsmæssig vinkel, jf. bemærkningerne til L33 2011-12. Hvordan kan en part i en sag vide hvad nr. 9 omfatter? Når det fremgår af grundlovens §43 at der skal beskattes ved lov, burde en part kunne læse nr. 9 og forstå om vedkommendes vare er omfattet. Ordlyden af nr. 9 ændrede sig ikke ved ændringen af formålet i loven fra 2011.

Når der kun må beskattes ved lov, er det problematisk at der skal tages højde for noget som ikke fremgår ved en almindelig sprogforståelse af loven. Det fremgår hverken at der skal tages højde for om en vare kan skabe en skæv konkurrence eller om samme vare er sundere end alternativet.

Når det ikke fremgår af ordlyden at der skal tages højde for om folkesundheden forbedres, kan et selskab risikere at skulle betale afgift for en vare der er et sundere alternativ end en normal chokoladevare. Egentlig burde et sundere alternativ stadig blive beskattet, da en skat heller ikke må ændres eller ophæves uden ved lov ifølge grundlovens §43. Der må ikke lovgives i forarbejder og specielt ikke ved skattelovgivning, da det fremgår af grundlovens §43.

4. Kapitel - Chokoladevarer af enhver art

Som beskrevet ovenfor, i Afsnit 3.1. Ordlydsfortolkning af nr. 1, er formuleringen "Chokoladevarer af enhver art" en bred formulering. Ifølge Den juridiske vejledning 2020-1 E.A.2.3.3. kan chokolade og chokoladevarer være formet "*som blokke, plader, stænger, pastiller, korn eller pulver, dels som varer fyldt med creme, frugter, likør osv.*"

Det fremgår desuden at en vare kan blive omfattet som chokoladevare uanset mængden af kakao, så længe den indeholder kakao eller chokolade. En vare med fuldt chokoladeovertræk er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1, ifølge Den juridiske vejledning 2020-1 E.A.2.3.3.

Østre Landsret præciserede i SKM.2015.654.ØLR, hvad der er omfattet af nr. 1. I dommen blev begrebet chokoladevare præciseret. Det fremgår ikke af loven, hvad der er omfattet af ordet. Derudover præciserer Østre Landsret at anvendelsen af ordene "chokolade og chokoladevarer af enhver art" viser at lovgivningsmagten ønsker at bestemmelsen skal have et bredt anvendelsesområde. Ifølge dommen er et produkt omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1, hvis chokolade er karaktergivende for et produkt. Ved denne bedømmelse bliver der lagt vægt på hvor fremtrædende smagen er, om varen fremstår som værende af chokolade og hvor kraftig chokoladesmagen er. En chokoladevare må gerne have andre karaktergivende træk end chokolade. Den bliver fx ikke fritaget alene fordi den også har karakter af at være et sportsprodukt. Desuden skal varens pris, ernæringsindhold og aftagergruppe ikke indgå i bedømmelsen af om en vare er omfattet af nr. 1. Dette er en præcisering i forhold til før, hvor der skulle lægges vægt på om chokoladen er karaktergivende for produktet eller ej. Indholdet af dommen er blevet indskrevet i Den juridiske vejledning ved styresignalet SKM.2016.253.SKAT.

4.1. Praksisændring for CHOAL §1, stk. 1, nr. 9?

Ifølge styresignalet SKM.2016.253.SKAT skal der fremover foretages en samlet bedømmelse af varens beskaffenhed, herunder smag samt anvendelse og markedsføring, ved vurdering af om en vare er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 10 (det der svarer til nr. 9 i dag). Hvis en vare efter en sådan

bedømmelse kan betragtes som en erstatning eller efterligning af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1-8, er den som udgangspunkt omfattet af nr. 10. Varer der afviger i smag eller ikke indeholder chokolade er i udgangspunktet ikke omfattet. Det gælder selvom varen har samme form og sælges samme sted.

Dette er en ændring i forhold til før, hvor varens fremtræden og markedsføring var lige så væsentlig som indholdet. Dengang skulle varen omfattes af afgiften, hvis varen efter beskaffenhed og anvendelse mindede om en chokoladevare. I styresignalet fremgår det ikke at smag var en faktor for bedømmelsen. Det fremgår heller ikke af beskrivelsen hvad der er omfattet af nr. 10 i Den juridiske vejledning 2016-1, afsnit E.A.2.3.3, som der henvises til. Der er dog et par eksempler på varer, hvor der bl.a. er lagt vægt på smagen, der enten er eller ikke er omfattet.

For at kunne lave en opridsning af chokoladeafgiftsloven anvendelsesområde i forhold til nr. 1, vil fritagelserne i CHOAL §1, stk. 2 blive behandlet herunder.

4.2. Kakaoprodukter der er fritaget for afgift

I chokoladeafgiftsloven er der i § 1, stk. 2. en række forskellige produkter, som er blevet fritaget for afgiftspligt. Det fremgår af CHOAL § 1, stk. 2, nr. 1 at *“Varer, hvis forhandling efter § 60 i lov nr. 1180 af 12. december 2005 om lægemidler er forbeholdt apotekerne, og varer, der er lægemidler, men er undtaget fra § 60 i lov om lægemidler ud fra en konkret sundhedsfaglig vurdering, jf. bekendtgørelse om forhandling af håndkøbslægemidler uden for apotek.”* er fritaget for afgift.

4.2.1. Kakaopulver som er bestemt til fremstilling af kakaodrikke.

I chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 2 fremgår det at kakaopulver, som udelukkende er bestemt til fremstilling af kakaodrikke, er fritaget fra afgift efter kapitel 1. Bestemmelsen blev indført i lov 509 af 18. december 1970, hvor den stod under §1, stk. 2, nr. 3. Det fremgik af bestemmelsen, at mælkepulvere med indhold af kakao, der udelukkende falholdes som bestemt til fremstilling af kakaodrikke var fritaget afgift efter chokoladeafgiftsloven. Den blev ændret i lov 518 af 13. december 1972, hvor den fik nuværende ordlyd og position i loven.

Bestemmelsen omkring fritagelse af afgiftspligten for kakaopulver, som udelukkende er bestemt til fremstillingen af kakaodrikke, blev indført for at undgå konkurrenceforvridning mellem færdigt producerede kakaomælk og kakaopulver. I første behandling af lov 509 af 18. december 1970 fremhævede Dagmar Andreasen at kakaomælkepulver bør blive ligestillet med kakaomælken. Problemet var at ved køb af kakaomælkepulver skulle der betales afgift af hele produktet og ved kakaomælk skulle der kun betales afgift af den mængde kakao, kakaomælken indeholdte. Dermed var der en konkurrenceforvridning, ved at det var billigere at købe den flydende kakaomælk frem for at købe kakaomælkepulveret, som kan bruges til at lave kakaomælk.

I forbindelse med indførslen af afgiftsfritagelsen, blev det indført nogle betingelser for afgiftsfritagelsen. For at opnå afgiftsfritagelse for kakaomælkepulver, var den ene betingelse at det udelukkende skulle være bestemt til fremstilling af kakaomælk. Den anden betingelse var at kakaoindholdet skulle udgøre mindre end 50% af varens vægt, og at fabrikanten, importøren eller grossisten tydeligt skulle deklarere kakaoindholdet i varerne på fakturaer, prislister og lignende. Det skulle også fremgå på varernes detailemballage. Betingelserne blev indført, fordi chokoladebranchen, i forbindelse med ændringsforslaget om at ligestille kakaomælk og kakaomælkepulver, erklærede at det i realiteten ville være umuligt at afgrænse hvornår der var skattefrihed, delvis beskatning og fuld beskatning.²⁶

I lov 518 af 13. december 1972 blev ordlyden ændret, fra mælkepulvere med indhold af kakao, til pulvere med indhold af kakao. Det betyder ud fra ordlyden at pulveret ikke skal indeholde mælk for at blive omfattet af bestemmelsen. Dermed er det muligt for pulvere, som indeholder kakao, der er bestemt til at fremstille kakaodrikke, at blive fritaget for afgift efter kapitel 1. Da det inden ændringen fremgik at mælkepulvere var fritaget, betød det at produkter, som fx benytter soja frem for mælk, ikke kunne blive omfattet af fritagelsen, fordi de ikke indeholdte mælkepulver. Det må derfor betyde at pulvere med kakaoindhold, som er bestemt til fremstilling af kakaodrikke, men som ikke indeholder mælkepulver, ved lovændringen er blevet omfattet af bestemmelsen.

For at undgå afgrænsningsmæssige problemer vedrørende kakaopulver, blev det indført at pulveret skal være bestemt til fremstilling af kakaodrikke. Det betyder dermed at hvis pulveret ikke bliver

²⁶ 2. Behandling af lov 509 af 18. december 1970, side 2420.

brugt til fremstilling af kakaodrikke, er det afgiftspligtig efter kapitel 1. Idet det ikke fremgår af bestemmelsen om pulveret skal sælges til fabrikanter af kakaodrikke eller slutforbrugeren, må det dermed konstateres at det ikke har betydning for, om pulveret kan blive fritaget for afgift.

Ved indførslen af betingelserne for kakaopulveret, var en af betingelserne at pulveret kun måtte indeholde mindre end 50% kakao. Grænsen for hvor meget kakao, pulveret maksimalt må indeholde, er senere blevet sænket og er i nuværende gældende lov på 30%.

4.2.2. Kakaoekstrakt

Det fremgår af Den juridiske vejledning at kakaoekstrakt er fritaget for afgift, hvis det opfylder betingelserne for pulvere med kakaoindhold. Dette kan skabe et problem for producentens forståelse af bestemmelsen vedrørende pulvere. Et ekstrakt kan enten være i pulverform eller flydende. Ud fra at SKAT henviser til bestemmelsen vedrørende kakaoholdige pulvere, må det være SKAT's hensigt at formuleringen vedrørende ekstrakter er ment til ekstrakter i pulverform. Det kan dog betvivles da der i afsnittet over kakaoekstrakter er et afsnit med pulvere og lignede til fremstilling af kakaodrikke og det derfor kan diskuteres at hvis kakaoekstraktet er i pulverform, hvorfor står det så ikke under afsnittet med pulvere. Det kan også diskuteres, fordi en af betingelserne, som fremgår af Den juridiske vejledning, er at varens kakaobestanddele for kakaoekstrakter, skal udgøre mindre end 30% af varens tørstofindhold, hvor det ved kakaopulveret står, at kakaobestandsdelen skal udgøre mindre end 30 % af varens rene nettovægt (tørstofindhold). Ud fra dette kan det diskuteres om det er nettovægten ved ekstraktet, som kakaoen ikke må udgøre mere end 30% af, da det ikke fremgår at det er nettovægten, men blot at det er ud fra tørstofindholdet.

Hvis SKAT mener at flydende kakaoekstrakt kan blive fritaget for afgift med henvisning til § 1, stk. 2, nr. 2 vil dette stride mod bestemmelsens ordlyd, da den kun fritager pulvere med kakaoindhold, som er bestemt til fremstilling af kakaodrikke. Hvis SKAT mener der er forskel på pulvere med kakaoindhold og kakaoekstrakt, som begge er bestemt til fremstilling af kakaodrikke, vil det betyde at SKAT mener at ud fra bestemmelsens formulering at kakaoekstrakt ikke direkte er omfattet af bestemmelsen. Er dette tilfældet vil dette stride mod Grundlovens § 43, da beskatning og fritagelse

for beskatning skal være hjemlet i lov. Hvis SKAT dermed mener at ekstrakt ikke direkte er omfattet af bestemmelsen vedrørende pulvere, vil det være en udvidende fortolkning af § 1, stk. 2, nr. 2, at omfatte kakaoekstrakter. Det må dog pointeres at hvis ekstraktet er i pulverform, må det ikke indeholde mere end 30 % kakao, det skal være bestemt til fremstilling af kakaodrikke, kakaoindholdet skal fremgå af fakturaer, prislistes mm. og det skal stå på produktets detailemballage, for at kakaoekstraktet vil være omfattet af § 1, stk. 2, nr. 2. Dog vil et flydende kakaokoncentrat ikke være omfattet, da bestemmelsen vedrører pulvere og ikke flydende koncenter/ekstrakter.

4.2.3. Kakaomælk

Kakao- og chokolademælk og andre kakaoholdige mælkeprodukter, der er færdigfremstillede til forbrug er fritaget afgift efter kapitel 1, jf. CHOAL § 1, stk. 2 nr. 3. Bestemmelsens oprindelige ordlyd blev indført i lov 509 af 18. december 1970, hvor den stod under § 1, stk. 2, nr. 2. Det fremgik af bestemmelsen, at færdige drikkevarer fremstillet på basis af kakao, var fritaget for afgift efter chokoladeafgiftsloven. Den blev ændret lov 518 af 13. december 1972, hvor bestemmelsen fik den nuværende ordlyd og position.

Ved at bestemmelsens ordlyd bliver ændret fra færdige drikkevarer, der er fremstillet på basis af kakao til kakao- og chokolademælk samt andre kakaoholdige mælkeprodukter, der er fremstillet til forbrug, betyder det at for at et produkt kan blive fritaget fra afgift skal det indeholde mælk. Før ændringen ville det være muligt for kakaodrikke uden mælk, at blive fritage fra afgift og dermed have de samme fordele, som kakaomælken. Når bestemmelsen er blevet ændret, til at det er en betingelse at kakaodrikkevaren skal indeholde mælk, gør det at produkter uden mælk, som fx sojakakaomælk eller andre kakaodrikke som ikke indeholder komælk, ikke kan blive fritaget for afgift efter lovens kapitel 1 og skal dermed betale afgift af hele varens vægt og ikke kun af kakaoindholdet.

I lov 518 af 13. december 1972 blev kakaomælk omfattet af § 1, stk. 3. Det betød at for at blive fritaget for afgift efter kapitel 1 skulle kakaomælken opfylde nogle betingelser. Den ene betingelse var at kakaoindholdet ikke måtte udgøre mere end 5 % i kakaomælkens vægt. Dermed betød det at

de kakaodrikke som før var omfattet af fritagelsen ikke længere kunne være omfattet, medmindre de havde et indhold af kakao, der udgjorde mindre end 5% i produktets samlede vægt. Før ændringen ville det være muligt for alle drikke som var baseret på kakao at blive fritaget selvom der fx var 30% kakao i. Dermed ville alle drikbare kakaoprodukter blive fritaget og kun betale afgift af det kakao varen indeholdte. Inden lovændringen var det muligt for fabrikanter af kakaodrikke at indkøbe både det afgiftsfritagede mælkekakaopulver og det afgiftspligtige kakaopulver og producere afgiftsfrie kakaodrikke af begge produkter, da det afgiftsfrie pulver skulle indeholde mindre end 50 % kakao ud fra pulverets vægt, ville det være muligt at producere kakaodrikke med højt kakaoindhold. Efter lovændringen blev det muligt for pulvere, som ikke indeholdte mælkepulver også at blive fritaget fra afgiften efter kapitel 1, og producenterne vil kunne købe begge produkter, dog vil producenten være nødsaget til at tilsætte mælk i kakaodrikken, for at opnå afgiftsfritagelse. Ved at kakaomælken ikke må have mere end 5 % kakao i indhold, gør det at producenten enten ikke kan bruge kakaopulver med højt kakaoindhold eller at de kun kan bruge lidt af kakaopulveret til fremstilling af kakaomælk.

I fritagelsen for kakaomælk blev andre kakaoholdige mælkeprodukter også fritaget. Betingelsen for fritagelsen var dog at de skulle være færdigfremstillet til forbrug. Produktet må dermed ikke være beregnet til at bruge som ingrediens i fx kage. Dermed kan de kakaoholdige mælkeprodukter kun blive solgt til endeligt konsum. Dermed ment at den kan blive solgt til grossister eller detailhandlere, som enten selv konsumere produktet eller videresælger det til endeligt konsum.

Afgiftsfritagelsen blev indført for at mejeribruget kunne udvikle nye kakaoholdige mælkeprodukter, som fx kvarg, budding og fromage.²⁷ Begrundelsen fra mejerierne var at det ringe kakaoindhold i produkterne ville gøre at produkterne ikke kunne konkurrere med de afgiftspligtige chokoladevarer. Efterfølgende kom der nogle mælkeprodukter med under 5 % kakaoindhold, som sammensætningsmæssigt og udseendemæssigt lignede afgiftspligtige chokoladevarer og nogle blev fx markedsført som chokoladepålæg. For at undgå konkurrenceforvridning indførte lovgiverne en ny betingelse for kakaoholdige mælkeprodukter.

²⁷ Ifølge betænkning til Lov nr. 518 af 13. december 1972

Derfor blev der i lov 168 af 27. april 1977 indført en ekstra betingelse for afgiftsfritagelsen for de varer som var nævnt i § 1, stk. 2, nr. 3. Betingelsen var at varerne efter deres beskaffenhed eller anvendelse ikke måtte kunne blive betragtet som erstatningsvarer for eller efterligninger af afgiftspligtige chokolade- og sukkervarer. Det betyder dermed at for at kakaoholdige mælkeprodukter kan blive fritaget for afgift, må de ikke kunne være en erstatning for en afgiftspligtig chokoladevare. Det kan betyde at der opstår nogle afgrænsningsmæssige problemer, da der ved hver enkelte vare skal foretages en konkret vurdering om de ligner eller kan anvendes på samme måde som en chokoladevare. Det kan være svært at vurdere hvornår en vares beskaffenhed ligner eller kan erstatte en chokoladevare, fordi det vil være forskelligt for forbrugere om de ville kunne erstatte et produkt med et andet og hvad årsagen til at erstatte produktet er. Budding og fromage bliver typisk brugt til dessert, så de ville kunne erstatte andre kakaoholdige desserter, som fx chokoladecake. Den afgiftsfritagte kakaobudding vil også kunne erstatte den afgiftspligtige kakaobudding, som indeholder mere end 5 % kakao eller som er produceret uden brug af mælk. Ud fra dette vil det være svært for buddingen at blive fritaget, da den for nogle forbrugere vil kunne erstatte et chokoladeprodukt.

Ved at det fremgår af bestemmelsen ordlyd at det er kakaomælk og andre kakaoholdige mælkeprodukter, som kan blive fritaget for afgift, gør det at kakaodrikke, som ikke indeholder mælk skal betale afgift af hele varen og ikke kun af kakaoindholdet. Det betyder dermed at kakaodrikke, som fx indeholder soja i stedet for mælk ikke kan blive fritaget. Dermed skaber fritagelsen en konkurrenceforvridning mellem kakaomælken og sojakakaodrikken. For at undgå konkurrenceforvridningen er der blevet fremsat et nyt lovforslag.

Det fremgår af L 155 forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven og forskellige andre love, som er fra 2020, at ordlyden i § 1, stk. 2, nr. 3 ændres fra kakao- og chokolademælk til kakaodrikke og vil indsætte "og lignende" efter andre kakaoholdige mælkeprodukter. I bemærkningerne til loven fremgår det at begrundelsen for lovændringen er at ligestille kakaodrikke med kakaomælk og dermed gøre det muligt for kakaoholdige drikkevarer, som indeholder mindre end 5 % kakao at blive fritaget fra afgift efter kapitel 1 og kun betale afgift af kakaoandelen og ikke hele varen. Ved at indsætte "og lignende" efter kakaoholdige mælkeprodukter, vil det gøre det muligt at få afgiftsfritagelse for fx en kakaobudding, som ikke indeholder komælk. Ved at indsætte 'og lignende'

kan det også skabe problemstillinger, da det ikke fremgår af bestemmelsens ordlyd hvad der skal til for at varen ligner andre kakaoholdige mælkeprodukter. Det vil derfor være nødvendigt at fortage en konkret vurdering af varens beskaffenhed, for at varen kan blive afgiftsfritaget.

I lovforslagets § 7, stk. 2 fremgår det at lovens § 1, som er ændringen af chokoladeafgiftsloven, skal have virkning fra og med den 1. september 2016. Det betyder dermed at loven skal ændres med tilbagevirkende kraft. Dermed vil skattestyrelsen ikke kunne efteropkræve chokoladeafgift af nettovægten for plantebaseret kakaomælk eller andre plantebaseret kakaoholdige mælkeprodukter. Det betyder også at producenterne af plantebaseret kakaomælkeprodukter, vil kunne kræve differencen af nettovægtsafgiften og dækningsafgiften af kakaoindholdet tilbage. Hvis lovforslaget bliver vedtaget, uden ændring, vil producenten fremover kun skulle betale 25,97 kr. pr. kg. for kakaoen som indgår i produktet og ikke 25,97 kr. pr. kg. af varens nettovægt.

4.2.4. Buddingpulver mv.

Afgiftsfritagelse for buddingpulver, dessertpulver, fromagepulver og kagepulver med kakaoindhold blev indført i lov 518 af 13. december 1972. Betingelsen for fritagelsen var at kakaoindholdet højst måtte udgøre 25% af pulverets vægt. Ligesom kakaopulver til fremstilling af kakaodrikke og kakaomælken er det også betinget at kakaoindholdet skal være tydeligt deklareret på fakturaer, prislister og på varens detailemballage. Det at pulver til fremstilling af fx budding kan blive afgiftsfritaget, gør at der ikke er konkurrenceforvridning mellem pulveret og den færdigproducerede vare. Dog gør betingelsen, for hvor meget kakao der må være i pulveret og den færdigproducerede varer, at det kan være en fordel for slutbrugeren at købe pulveret og selv producere kakaobuddingen og dermed kunne opnå et højere indhold af kakao end den afgiftsfritagede kakaobudding må indeholde. Dermed vil det være billigere for forbrugeren der ønsker en budding med mere end 5% kakao at købe buddingpulveret. Hvis den færdigproducerede kakaobudding formår at have samme niveau af kakaosmag og kun indeholde under 5%, vil det være en fordel for forbrugeren at købe den færdigproducerede kakaobudding, da den har et lavere kakaoindhold og der dermed skal betales mindre i afgift pr. vare end pulveret der indeholder lige under 25% kakao.

4.2.5. Masser med kakao indhold

Masser som indeholder kakao er den sidste varetype, som er fritaget for afgift, jf. CHOAL § 1, stk. 2, nr. 5. Masser var tidligere nr. 6, men efter den som tidligere var nr. 5, som var afgiftsfritagelse for isvafler, er blevet ophævet i lov nr. 1295 af 5. december 2019 § 1, er masser blevet til nr. 5. Betingelserne for fritagelse for afgift af masser som indeholder kakao er, at massen ikke må indeholde mere end 5% kakao og at fabrikant, varemodtager eller grossist skal deklarere kakaoindholdet på fakturaer, prislister og på varernes detailemballage. Inden 2018 var det også en betingelse for fritagelsen at massen skulle afsættes i pakninger på mindst 5 kg. Dette bortfaldt i lov nr. 1686 af 26. december 2017.

En masse er i ordbogen defineret som, stof eller blanding med en konsistens der hverken er fast eller flydende, men plastisk eller tyktflydende. Det må dermed betyde at tyktflydende blandinger, som indeholder mindre end 5 % kakao er fritaget for afgift. Ifølge Den juridiske vejledning er de produkter, som bestemmelsen omfatter fx kagemasse og smørcreme. Dermed vil det være muligt at købe en chokoladekagemasse og kun betale for den mængde kakao den indeholder, men hvis en forbruger køber chokoladekagen med et kakaoindhold der er mindre end 5 % vil den være afgiftspligtig efter kap. 1 og dermed skulle betale afgift af hele varens vægt. Det kan derfor skabe en konkurrenceforvridning, da det vil være mere økonomisk fordelagtigt for forbrugeren at købe den færdigblandede men ubagte dej, i stedet for at købe den færdigbagte kage.

5. Kapitel – Beskaffenhed

I dette afsnit vil begrebet beskaffenhed blive præciseret ved først at undersøge hvordan SKAT ifølge Den juridiske vejledning 2020-1. afsnit E.A.2.3.3. har defineret beskaffenhed. Herefter er beskaffenhed blevet delt op i kategorierne Form og størrelse, Udseende og Smag. I undersøgelsen af disse vil retspraksis blive analyseret. Der vil være et fokus på hvad der skal til før en vares form og størrelse, smag eller udseende kan gøre at en vare vil blive betragtet som en efterligning af eller en erstatning for en chokoladevare. I denne afgrænsning vil der også ske en analyse af begrebet "chokoladevarer af enhver art". Dette skyldes at der i en afgørelse af om en vare er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9, først vil ske en undersøgelse af om en vare er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1-7. I analysen vil det desuden blive undersøgt hvorledes CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 og 9 adskiller sig fra hinanden.

Ifølge Den juridiske vejledning er smag en del af varens beskaffenhed. Når en vares beskaffenhed skal vurderes, skal der ske en samlet bedømmelse af varens form, størrelse, smag og andre karakteristika.

I Den juridiske vejledning er der eksempler på tre typer romkugler, som er afgiftspligtige efter forskellige bestemmelser. Romkugle 1 er 2 cm i diameter og indeholder ikke kageaffald. Romkugle 2 er 3 cm i diameter og indeholder kageaffald. Romkugle 3 er 4,5 cm i diameter og indeholder kageaffald.

Romkugle 1 er blevet vurderet til at være omfattet af §1, stk. 1, nr. 1. Romkugle 1 bliver dermed betragtet som en chokoladevare. Romkugle 2 er ifølge Den juridiske vejledning afgiftspligtig efter §1, stk. 1, nr. 9. Romkugle 2 ligner Romkugle 1, men er større og har et anderledes indhold.

Størrelsen i sig selv burde ikke gøre forskellen på hvilken bestemmelse de bliver omfattet af. Hvis størrelsen i sig selv havde en betydning for om en vare er afgiftspligtig, ville en producent have incitament til at lave varen større og dermed undgå at skulle betale afgift. Det ville skabe en konkurrenceforvridning.

Romkugle 1 og 2 har ikke samme indhold. Det fremgår af den juridiske vejledning at Romkugle 1 ikke indeholder kageaffald og Romkugle 2 indeholder kageaffald. Det må antages at dette er en faktor ved bedømmelsen af hvilken bestemmelse de hører under. Selve det at der er kageaffald

i Romkugle 2 er ikke nødvendigvis den afgørende faktor for at den ikke er omfattet af §1, stk. 1, nr. 1. Ud fra beskrivelserne må Romkugle 2 ligne Romkugle 1. De ligner hinanden ud fra formen og umiddelbart smagen, men da indholdet er forskelligt må Romkugle 2 være en efterligning af Romkugle 1. Romkugle 2 kan ydermere være omfattet af §1, stk. 1, nr. 9, for at undgå konkurrenceforvridning. Det ville give producenten af Romkugle 2 en uhensigtsmæssig konkurrencefordel i forhold til producenten bag Romkugle 1.

I forhold til beskaffenheden er Romkugle 2 og 3 ens med undtagelse af størrelsen. De to typer har det samme indhold. Hvis det kun havde været beskaffenheden der var en faktor i bedømmelsen ville 2 og 3 ligne hinanden så meget at begge enten ville blive fritaget for eller omfattet af afgiftspligt. Når en vare ikke bliver omfattet af CHOAL §1, skal der betales dækningsafgift af de afgiftspligtige bestanddele.

5.1. Form og størrelse

I afgørelsen SKM.2004.398.LSR fremgår det at *“For så vidt angår de yoghurtovertrukne og de uovertrukne energibarar finder Landsskatteretten, at disse må anses for omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.²⁸ Der er herved lagt vægt på barernes form og størrelse, [...]”* Det betyder at, det faktum at barerne har samme form og størrelse, som fx en chokoladebar, har haft indflydelse på at barerne er blevet anset for værende en efterligning af eller erstatningsvare for en chokoladevare. Det fremgår ikke af afgørelsen om barerne med yoghurtovertræk og den uden overtræk indeholder kakao eller chokolade. Det må dermed kunne udledes af afgørelsen at barer som ikke indeholder kakao eller chokolade, men har en bestemt form og størrelse, kan blive omfattet af fuld afgiftspligt. Dette gælder også selvom den ene bar fremstår som en brunlig frugtmasse uden overtræk.

Selskabet har i afgørelsen SKM.2013.513.LSR anført, at hvis afgiftspålæggelsen alene er begrundet i barens form og størrelse, så strider dette mod lovens formål. Selskabet henviser til

²⁸ Den der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i dag

lovforarbejderne 2011/12 L33, hvor det fremgår at lovforslaget har til formål at forebygge og forhindre sygdomme, og dermed forbedre folkesundheden. Selskabets begrundelse er at et produkts form og størrelse ikke er med til at forværre folkesundheden. Hvis der kun bliver lagt vægt på form og størrelse frem for dets faktiske indhold, som selskabet mener er med til at forbedre folkesundheden, vil det stride mod lovens formål.

Den omhandlede bar er et måltidserstatningsprodukt, som markedsføres som et slankeprodukt. Baren har et yoghurtovertræk og indeholder ikke kakao. I afgørelsen finder Landsskatteretten at baren, efter en samlet bedømmelse, er omfattet af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 10.²⁹ Her blev barens form og størrelse bl.a. lagt til grund for afgørelsen. Det må udledes af afgørelsen at Landsskatteretten ikke finder kriteriet form og størrelse for værende mod lovens formål. Det skal pointeres at der i afgørelsen ikke alene er lagt vægt på barens form og størrelse. Der er foretaget en samlet vurdering, hvor det bl.a. har været et kriterie at baren i dens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring har kunne være en efterligning af eller en erstatningsvare for fx en chokoladevare. Ud fra dette kan det foreløbigt konkluderes at en vares form og størrelse kan have en indflydelse på den samlede vurdering. Form og størrelse kan dog ikke være det eneste argument for at en vare skal være omfattet. Der må altså være andre faktorer der har en bestemmende indflydelse. Når en vare har andre karaktertræk der indikerer at denne er omfattet som en efterligning eller erstatning, kan form og størrelsen have en understøttende effekt.

I SKM.2015.654.ØLR finder Landsretten at et produkt ikke havde karakter af at være en efterligning af eller en erstatningsvare for en chokoladevare, selvom produktet havde den samme form og størrelse som en chokoladevare. Baren indeholdt ingen kakao eller chokolade og smagte af æble og yoghurt. Det kan udledes af dommen at hvis baren ikke indeholder kakao og smagen afviger i forhold til hvordan en chokoladevare smager, er en bars form og størrelse underordnet og ikke det afgørende for hvorvidt en vare er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9.

Det afviger fra tidligere praksis, hvor en bar er blevet omfattet bl.a. baseret på barens form og størrelse. Det må udledes af dommen at et produkts form og størrelse er et underordnet kriterie i den samlede vurdering af en vares beskaffenhed. Formen og størrelsen alene kan ikke gøre et

²⁹ Den der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i dag.

produkt, som ikke har karakter af en erstatningsvare for en chokoladevare, omfattet af bestemmelsen.

Efter Landsrettens dom udkom styresignalet SKM.2016.253.SKAT, som ændrede på forståelsen af begrebet chokoladevarer af enhver art. Det betyder at en vare, der ikke indeholder chokolade eller kakao og som afviger i smagen fra en chokoladevarer, som udgangspunkt ikke er omfattet af afgiftspligten. Det gælder også selvom varerne har samme form som en chokoladevare og sælges det samme sted. Der er dermed sket en ændring fra Landsskatterettens afgørelse i SKM.2009.816.LSR, hvor Landsskatteretten bemærkede, at en vare uden kakaoindhold kan betragtes som værende en efterligning eller en erstatningsvare ud fra en samlet vurdering, hvis dens form og størrelse er meget lig traditionelle slikvarer. Denne ændring betyder at det at en vare som ikke indeholder kakao eller chokolade, ikke bør blive afgiftspligtig udelukkende pga. dens form.

Landsskatteretten fandt i afgørelsen SKM.2017.305.LSR at *“Det forhold at de tre varer i form og udseende delvis kan minde om en chokoladebar er i denne sammenhæng underordnet.”* Udseende og form kan derfor få en bar til at minde om en chokoladebar. Når baren kun delvist minder om en chokoladebar, må der være andre faktorer som gør at baren bliver omfattet af afgiften efter §1, stk. 1, nr. 1.

I afgørelsen SKM.2019.36.LSR anfører selskabet at der er andre ikke-afgiftspligtige produkter, som har samme form som en chokoladevare. Det er ud fra deres vurdering ikke afgørende hvilken udformning selskabet har valgt til deres müslibarer. De pointerer, at hvis form og størrelse havde en betydning, så ville det være muligt for producenter at ændre formen og fx producere runde müsliprodukter. I Landsskatterettens afgørelse bliver der i vurderingen ikke lagt vægt på barens udformning og det er dermed andre kriterier der har haft afgørende betydning for afgørelsens udfald. Selskabet har en pointe omkring et produkts udformning. Hvis selve det at et produkt har en rektangulær form og har størrelsen som en chokoladebar gør at et ellers ikke afgiftspligtigt produkt kan anses for værende en efterligning af eller en erstatningsvare for en chokoladevare, så vil det være fordelagtigt for en producent at vælge en anden form. Det kan virke urimeligt for en producent at skulle betale afgift af en vare som ikke indeholder afgiftspligtige bestanddele, alene baseret på formen.

5.1.1. Har formen indflydelse på om en vare er omfattet af nr. 1 eller 9?

I SKM.2013.513.LSR mente selskabet ikke at en vares form og størrelse kan betragtes som en bidragende årsag til forværring af folkesundheden. Argumentet tog afsæt i at SKAT kan lægge vægt på en bars form og størrelse, når det skal vurderes om en vare er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9. I SKM.2019.36.LSR var der udvalgt tre eksempler på varer der har samme form som de i sagen omfattede müslibarer. Eksemplerne var en Mars-bar, en Kinder Milk-Slice fra Ferrero (mælkesnitte) og et Sandwichknækbrød fra WASA. Selskabet er enig med SKAT om at deres müslibar har samme form som andre chokoladevarer, men fremhæver at andre varer også kan have den samme form. Selskabet er også enig i at en Mars-bar må være en chokoladevare. Sandwichknækbrød er ikke omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1, fordi de ikke har karakter af at være af chokolade, ifølge retspraksis på området samt formuleringen i Den juridiske vejledning 2020-1 E.A.2.3.3. Eksemplet med mælkesnittet stammer sandsynligvis også fra Vejledningen, da der er et eksempel på et produkt der sælges som kage, der består af to skiver brunligt bagværk (som indeholder kakao) med mellemlag af hvidlig creme. Denne vare er ikke omfattet af afgiften. Ud fra dette vil det være urimeligt udelukkende at basere afgiften på produktets form. Hvis det var tilfældet ville både sandwichknækbrød og mælkesnitte være omfattet. Hvis en vare derimod havde været rund, ville den ikke blive omfattet, da det ikke er lige så normal en form for en chokoladevare. Mange producenter ville, som det også fremgår af sagen: *"producere runde mysli-produkter og dermed undgå afgift"*.

I Den juridiske vejledning er der et eksempel på et produkt der består af to cirkelrunde kiks med et lag creme i mellem. Både cremen og kiksene indeholder kakao og er chokoladebrune. Hvis en producent kunne producere et slanke- eller proteinprodukt i samme form frem for i den rektangulære form, kunne det være de kunne blive fritaget for afgift. Det må være et krav at produkterne skal sælges som kiks før præmissen er opfyldt. Hvis de ikke er vurderet til at være afgiftsfri på den baggrund at de sælges som kiks, vil selskabet i førnævnte sag have ret. Hvis kiksene var i samme form som en bar, ville det måske gøre en forskel, men de ville stadig blive solgt som kiks. Måske er det tilstrækkeligt at ændre lidt på konsistensen? Der er ikke nogen indikationer for at form og størrelse har særlig stor indflydelse på CHOAL §1, stk. 1, nr. 1.

5.2. Udseende

I dette afsnit vil varernes udseende blive analyseret. Der er i Den juridiske vejledning 2020-1. afsnit E.A.2.3.3. et eksempel på kokosstænger med chokoladeovertræk, som dækker oversiden helt og undersiden delvist. Kokosstængerne er omfattet af §1, stk. 1, nr. 9. Det fremgår ikke af beskrivelsen at kokosstængerne indeholder chokolade udover overtrækket. Kokosstængerne fremtræder delvist som en chokoladevare. Ud fra beskaffenheden må kokosstængerne altså blive betragtet som en efterligning af en chokoladevare. Det fremgår af Den juridiske vejledning at en vare med fuldt chokoladeovertræk er omfattet af §1, stk. 1, nr. 1. Kokosstængerne har et næsten fuldt overtræk, med undtagelse af et stykke af bunden. Kokosstængerne er ikke omfattet af nr. 1, da de ikke er fuldt overtrukne. Det ville være ukompliceret for en producent af kokosstænger at lade en del af bunden være fri for overtræk, hvis de dermed kunne undgå afgiftspligt. Kokosstængerne bliver muligvis også omfattet af konkurrencemæssige hensyn.

5.2.1. Fuldt chokoladeovertræk eller yoghurtovertræk

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-1. afsnit E.A.2.3.3 at SKAT anser produkter der er fuldt overtrukket med chokolade, som værende chokoladevarer.

I afgørelsen SKM.2004.398.LSR fandt Landsskatteretten at selskabets chokoladeovertrukne barer var omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. De lagde vægt på at barerne var chokoladeovertrukne og at overtrækket udgjorde 20 % af barerne. Barerne i afgørelsen SKM.2009.816.LSR bliver også omfattet af nr. 1, hvor der blev lagt vægt på barernes chokoladeovertræk eller indhold. Dermed må det konkluderes at når en bar har et fuldt chokoladeovertræk får den karakter af at være en chokoladevare. Det fremgår af dommen SKM.2015.654.ØLR at et fuldt chokoladeovertræk også bliver omfattet af nr. 1, selvom formålet med overtrækket er at maskere barens egentlige smag. Dermed kan det udledes, at selvom overtrækket har et bestemt formål, så har det ikke betydning for om overtrækket gør varen til en chokoladevare.

I afgørelsen SKM.2013.513.LSR fremgår det at *“Landsskatteretten finder, at selskabets produkt, efter en samlet vurdering af produktets karakter, må anses for omfattet af chokoladeafgiftslovens §*

1, stk. 1, nr. 10,³⁰ jf. nr. 1. Der er herved henset til, at barerne er overtrukket med yoghurt, der kan betragtes som en efterligning af chokolade, samt barernes form og størrelse.” At yoghurtovertræk kan betragtes som en erstatning for chokolade, kan føre til en diskussion om hvorvidt ethvert fuldt overtræk på en bar, kan blive anset for værende en erstatning for en chokoladevare. Yoghurt kan muligvis udseendemæssigt efterligne eller erstatte en chokoladevare, det kan dog diskuteres hvorvidt den smagsmæssigt kan.

I SKM.2015.654.ØLR finder Østre Landsret at baren med yoghurtovertræk ikke har karakter af at være en efterligning af eller en erstatningsvare for en chokoladevare. Landsretten lagde vægt på at baren smagte sødt af yoghurt og æble. Dermed må det konstateres at yoghurtovertrækket ikke smagsmæssigt kan erstatte chokoladeovertræk. Det fremgår ikke af dommen hvorvidt yoghurtovertræk udseendemæssigt kan erstatte en chokoladevare. Det må konkluderes at hvis det har indgået i vurderingen, så må Landsretten have fundet det underordnet at overtrækket kan ligne et chokoladeovertræk.

Når SKAT har en praksis, som gør at de som udgangspunkt anser produkter med et fuldt overtræk af chokolade som en chokoladevare, gør det at når der opstår nye produkter, varianter eller nye variantsammensætninger af produkter, er det vigtigt at vurdere om produktet kan anses for at være en chokoladevare.

Det findes et slik-/chokoladeprodukt på det danske marked, som er chips der er overtrukket med chokolade. Chips uden chokoladeovertræk er ikke omfattet af chokoladeafgiftsloven, men da chipsene har et chokoladeovertræk vil de ud fra SKAT's praksis blive anset som en chokoladevare. Hvis chipsene med chokoladeovertræk bliver anset som en chokoladevare vil det betyde at produkter, der kan erstatte den vil blive omfattet af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9. For at blive omfattet af nr. 9, er det ikke nødvendigt at produktet indeholder chokolade, blot at den ud fra en samlet bedømmelse af dens beskaffenhed, anvendelse og den måde den bliver markedsført på, kan blive anset for værende en efterligning af eller erstatningsvare for et chokoladeproduktet, som i dette tilfælde er de chokoladeovertrukne chips. Dermed vil chips uden chokolade skulle vurderes om de

³⁰ Den der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i dag.

kunne være en erstatningsvare for de chokoladeovertrukne chips. Det kan have den betydning at chipsene uden chokolade, som før ikke var omfattet af chokoladeafgift, bliver omfattet af nr. 9 fordi der kommer et nyt produkt på markedet, som bliver anset som en chokoladevare og derfor vil produkter som kan erstatte eller efterligner chokoladevaren, blive omfattet af nr. 9, for at undgå konkurrenceforvridning.

Det kan for en producent af almindelige chips virke urimeligt at blive pålagt afgift af varer, som ikke indeholder afgiftspligtige bestanddele, fordi en af konkurrenterne har lanceret et nyt produkt. Det kan derfor diskuteres om de allerede etablerede chips bør blive omfattet af nr. 9, dog vil det ud fra lovens ordlyd ikke være muligt at skelne mellem hvilket af produkterne var udviklet og solgt først. En producent af almindelige chips ville protestere mod at blive pålagt afgift, da deres produkt var på markedet først og dermed ville det være de chokoladeovertrukne chips, som efterlignede de allerede etablerede varianter og det derfor ville være urimeligt at blive pålagt afgift fordi et nyt produkt, som lignede og som blev anvendt og markedsført på samme måde som almindelige chips. Hvis det har betydning hvilket produkt som blev udviklet først, vil det ikke være muligt for de almindelige chips producenter at udvikle nye smagsvarianter, som ikke er afgiftspligtige, da de så ville blive anset som en efterligning af de chokoladeovertrukne chips, fordi den var på markedet først og dermed efterligner den nye smagsvariant, chokoladechipsen. Hvis den almindelig chips bliver omfattet af nr. 9 fordi en ny smagsvariant er overtrukket med chokolade og derfor bliver anset som en chokoladevarer, betyder det at produkter, som ikke er omfattet af loven, kan blive omfattet, hvis der kommer et nyt produkt på marked, som bliver anset som en chokoladevare. Det vil gøre at producenter vil være nødsaget til konstant at undersøge markedet for nye produkter, som muligvis er omfattet af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1, fordi deres produkter så muligvis kan blive omfattet af nr. 9 og de derfor skal betale afgift. Hvis de ikke holder sig orienterede om deres produkter bliver omfattet af nr. 9, kan de risikerer at, hvis de bliver udtaget til kontrol af SKAT, så vil de blive pålagt at skulle betale afgift, for de produkter de har solgt flere år tilbage og fremadrettet også skal betale afgift af produkterne og dermed vil de også være nød til at hæve deres priser.

Et eksempel på chokoladeovertrukne chips er KiMs produkt SMASH!. Ved at KiMs, som er en stor chipsproducent, lancerer chokoladeovertrukne chips, risikerer de at deres andre chipsvarianter vil blive associeret med chokoladechipsen og dermed kunne blive anset som en efterligning af eller

erstatningsvare for de chokoladeovertrukne chips. SMASH! er placeret i slikafdelingen og ikke ved de almindelige chips. Det kan have betydning for om almindelige chips bliver anset for at være erstatningsvarer til SMASH!. Ved at placerer dem forskelligt kan producenten argumentere med at forbrugeren ikke køber almindelige chips i stedet for SMASH, fordi de er placeret i forskellige afdelinger og forbrugeren dermed ikke købe dem for at dække samme behov.

5.2.2. Overtræk på bunden eller pynt på toppen

Fælles for nogle barer med et chokoladeovertræk, der ligger som et tyndt lag i bunden, er at de ikke på den baggrund vil blive omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Dette fremgår både af SKM.2017.305.LSR og SKM.2018.202.LSR. I de to afgørelser kommer Landsskatteretten frem til at chokolade på bunden som udgør henholdsvis 8 % og 10,9 % ikke var tilstrækkeligt til at chokoladeovertrækket i sig selv var nok til at barerne blev omfattet af nr. 1.

I SKM.2019.36.LSR er der ligeledes en bar med et chokoladeovertræk i bunden. Denne bar adskiller sig fra de to andre. Baren indeholdt 24 % chokolade. Det er relativt meget i forhold til de to førstnævnte barer. Derudover har baren ikke kun et chokoladeovertræk i bunden, men også på siderne og som pynt på toppen. Denne bar blev vurderet til at være en chokoladevare, der er omfattet af nr. 1.

Der skelnes, ifølge ovenstående eksempler, mellem et overtræk der kun dækker bunden og et overtræk der også dækker siderne, hvis der også er pynt på toppen. Ud fra eksemplerne kan et selskab kun være sikker på at undgå fuld afgift, hvis varen ikke i sig selv fremstår som værende af chokolade, mens bunden gerne må være dækket med et tyndt lag chokolade. Det fremgår ikke om en bar med chokolade på bunden og siderne vil blive omfattet af nr. 1. Det fremgår heller ikke at et overtræk der kun dækker siderne vil gøre baren til en chokoladevare. Under alle omstændigheder må der ske en samlet vurdering, før det kan afgøres om et produkt bliver omfattet af nr. 1 eller nr. 9.

En bar med chokolade som pynt på toppen vil fremstå som visuelt indeholdende chokolade, men ikke nødvendigvis som værende en chokoladevare. I SKM.2018.172.LSR skulle Landsskatteretten

tage stilling til om en bar, der indeholdt 13 % chokoladestykker, skulle omfattes af afgiften. Chokoladen var fordelt i små stykker ovenpå baren. Baren smagte mildt af chokolade men det var ikke tilstrækkeligt til at den var omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Der blev også lagt vægt på at baren hverken have fuldt eller delvist chokoladeovertræk. I SKM.2019.36.SR havde den en müslibar et chokoladeindhold på 9 %. Chokoladen var fordelt i baren og placeret som dekoration på toppen. I dette tilfælde var den relative andel heller ikke tilstrækkelig til at gøre chokoladen karaktergivende for varen og der blev ligeledes lagt vægt på at baren hverken havde fuldt eller delvist overtræk.

Selvom det lader til at chokolade som pynt på toppen ikke er tilstrækkeligt til at en vare bliver omfattet af nr. 1, kan det ikke udelukkes at den kan blive omfattet. Det må komme an på hvor meget chokolade der bliver placeret på toppen. Antageligvis vil en bar der består af en stor andel chokolade, men som kun er placeret på toppen, blive omfattet af nr. 1 på grund af den relative andel. Der må også være en grænse for hvornår mængde af chokolade kan betragtes som pynt og hvornår chokoladen er en karaktergivende bestanddel for varens samlede udtryk.

5.2.3. Relativ mængde chokolade i forhold til varens størrelse

I Den juridiske vejledning 2020-1. afsnit E.A.2.3.3. er der et eksempel på en vare der er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9. Varen fremstår som biskuitter. Biskuitterne har et fuldt chokoladeovertræk på ½ mm. Beskrivelsen melder ikke noget om hvor stor biskuitten er, så når der bare står ½ mm, er det så ligegyldigt hvor stor varen er? Når det drejer sig om en småkage er der relativt mere chokolade end hvis en større vare havde ½ mm overtræk.

Det er ikke blevet oplyst hvor tykt et lag chokolade der var i afgørelserne. Her var det kun den relative mængde og at baren fremstod som værende af chokolade der blev fremhævet i forhold til udseendet og indholdet. Når det ligeledes fremgår af Den juridiske vejledning at en vare der har chokoladeovertræk som udgangspunkt er omfattet, kan en vare da stadig blive undtaget af nr. 1? Hvis en vare fx er en kage der ikke indeholder chokolade og kagen har en vis størrelse, men er dækket af ½ mm chokolade, er den så omfattet? Vil chokoladen være karaktergivende for varen? Og hvis ikke, er den så omfattet af nr. 9 i stedet? I SKM.2018.172.LSR har en af barerne et indhold af chokolade på 13 %. Chokoladen er fordelt i stykker på toppen af baren. Det blev afgjort at der

skulle betales dækningsafgift. Når en vare med fuldt chokoladeovertræk ifølge Den juridiske vejledning er omfattet af fuld afgift efter CHOAL §1, stk. 1, nr. 1, rejser det spørgsmålet om hvorvidt 13 % chokolade eller mindre, som er fordelt som et fuldt overtræk er tilstrækkeligt. Der må være en grænse for hvor tyndt et overtræk må eller kan være. Kan det bare være en skal eller en hinde, som gør at varen bliver omfattet af nr. 1?

5.3. Smag

I chokoladeafgiftsloven fra 1955³¹ fremgår det at en vare kan betragtes som en erstatningsvare for eller en efterligning af en chokolade- eller sukkervare på grund af beskaffenhed, anvendelse eller smag. Dette er sidenhen blevet ændret ved at 'smag' er blevet fjernet. Ifølge bemærkninger til Lov nr. 516 af 21. december 1979 om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.v. skal smag stadig inddrages når der skal tages stilling til om en vare er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9. Nedenfor vil det blive undersøgt om smagen bliver inddraget i bedømmelsen i en række afgørelser. Først kommer der et afsnit om produkter hvor det skal vurderes om smagen af chokolade er karaktergivende for produkterne. Det skal afgøres om en vare er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Dernæst er der nogle afsnit om et par andre smage som kan gøre at en vare bliver omfattet af nr. 9.

5.3.1. Smag af chokolade – barer

Landsskatteretten tager i SKM.2019.36.LSR stilling til om en müslibar med et chokoladeindhold på 24 % er tilstrækkelig for at varen kan blive omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Landsskatteretten vurderede at 24 % chokolade, i det her tilfælde, var tilstrækkeligt til at chokoladesmagen var karaktergivende for varen. Selskabet påstod at det 'kun' var 24 % af varen der var chokolade. Det

³¹ Lov nr. 22 af 11. februar 1955

var Landsskatteretten enig i, men mente at det var tilstrækkeligt, da en vare gerne må have andre karaktergivende træk end chokolade.

Østre Landsret pointerede i SKM.2015.654.ØLR at et produkt er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1., når smagen af chokolade er karaktergivende for produktet. Produktet må også gerne have andre karaktergivende træk. Vurderingen af om chokolade er karaktergivende for produktet bliver også anvendt til at vurdere at produktet ikke er omfattet af nr. 1. Et produkt er ikke omfattet af nr. 1, når chokoladesmagen ikke er fremtrædende og at den visuelt ikke fremtræder som værende af chokolade. Seks ud af syv proteinbarer i sagen havde et chokoladeindhold på mellem 16,7 % og 19,5 %. De smagte, ifølge begge parter i sagen, af chokolade. Af denne dom kan det udledes at et chokoladeindhold på ned til 16,7 % kan være tilstrækkelig til at smagen af chokolade er karaktergivende for produktet.

I SKM.2018.172.LSR skulle det afgøres om en proteinbar kunne betragtes som en chokoladevare. Proteinbaren indeholdt 13 % chokolade som var fordelt i små stykker på toppen. Ifølge Landsskatteretten blev der lagt vægt på *“at den relative mængde af chokolade udgør 13 % samt, at chokoladen ikke er karaktergivende for produktet.”* Ud fra denne beskrivelse kan det på nuværende tidspunkt konkluderes at grænsen for hvor lidt eller meget chokolade der skal til, for at gøre smagen af chokolade karaktergivende for varen, ligger et sted mellem 13 og 16,7 %. Det samme gør sig gældende når barerne med et endnu mindre chokoladeindhold bliver analyseret herunder.

Landsskatteretten fandt i SKM.2018.202.LSR at et chokoladeovertræk i bunden, som udgør 10,9 % af varen, ikke var tilstrækkeligt for at gøre chokoladeindholdet karaktergivende for varen. I SKM.2017.305.LSR afgjorde Landsskatteretten at tre proteinbarers lave indhold af vekao eller chokolade, i form af et overtræk i bunden af barerne, ikke var tilstrækkelig til at chokoladesmagen blev karaktergivende for barerne. Her blev det fremhævet at den relative andel af chokolade eller vekao udgjorde 8 % af barerne. Det må udledes at et relativt lavt indhold af chokolade har en indflydelse på om en vare bliver omfattet af nr. 1.

I SKM.2019.36.LSR skulle Landsskatteretten tage stilling til om et indhold på 9 % chokolade, som var blandet i baren eller fordelt som pynt på toppen, var tilstrækkeligt for at en müslibar kunne blive omfattet af nr. 1. Dette mente Landsskatteretten ikke. Der blev ikke fremlagt smagsprøver af baren,

men Landsskatteretten fandt alligevel at chokoladen ikke var karaktergivende for varen. Det blev lagt til grund at det relative indhold var 9 % og at chokoladen ikke var karaktergivende for udseendet af baren.

Skatterådet fandt i SKM.2020.113.SR frem til at en chokolade-/sukkerbar ikke var omfattet af nr. 1. Der blev her lagt vægt på at den relative mængde kakao. Baren indeholdt 1,5 % kakaopulver, 0,9 % fedtreduceret kakaopulver samt 0,5 % kakaosmør. Dette udgør tilsammen 2,9 % af hele barens indhold. Skatterådet fandt at dette ikke var tilstrækkeligt til at gøre baren til en chokoladebar. Baren blev alligevel afgiftspligtig, da den indeholdt 34 % sukker og dermed blev betragtet som værende en sukkervare efter CHOAL §1, stk. 1, nr. 4.

Selvom disse procentsatser kan danne et indtryk af grænsen for hvornår der pålægges afgift, kan det ikke udelukkes at en vare kan blive betragtet som en chokoladevare selvom chokoladen udgør 16,7 % eller måske endda endnu mindre. Det hænger sammen med at der skal foretages en samlet vurdering. Hvis chokoladesmagen bliver karaktergivende for produktet, vil den blive betragtet som en chokoladevare. Hvis det smager lidt af chokolade eller minder om en chokoladevare ud fra en samlet vurdering, vil det muligvis blive omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9.

5.3.2. Smag i forhold chokoladens kakaoindhold

Smagen af chokolade skal være karaktergivende for at et produkt kan blive omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Er der meget chokolade i en vare, vil chokoladen være karaktergivende for varen. Men hvor meget er nok? Der må være forskel på hvordan chokolade smager. I SKM.2018.172.LSR blev det vurderet at 13 % chokolade fordelt i små stykker på toppen ikke var tilstrækkeligt. Den relative mængde blev fremhævet. Det fremgår ikke hvor mørk chokoladen var, men det kunne muligvis have haft en effekt. Hvis en müslibar fx indeholder 13 % lys chokolade, vil chokoladesmagen ikke være så kraftig som den der indeholder 13 % af den helt mørke chokolade der består af 80 % eller mere kakao. Varen skal muligvis indeholde en mindre mængde af den helt mørke chokolade, før den bliver omfattet. Det kan være det er nok at anvende det som pynt, da smagen er en del kraftigere end hvis mælkechokolade blev brugt som pynt. Det ville måske være en fordel for det selskab der

producerede en müslibar med 13 % lys chokolade at fremlægge en smagsprøve for at påvise at smagen ikke er så kraftig.

I SKM.2015.654.ØLR indeholder de chokoladeovertrukne barer ned til 16,7 % chokolade. Alle barerne med chokoladeovertræk blev omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Ifølge Den juridiske vejledning 2020-1. afsnit E.A.2.3.3 er en vare omfattet, hvis den har fuldt chokoladeovertræk. Dette kan rejse spørgsmålet om hvor meget chokolade der er tilstrækkelig for at en vare bliver omfattet. Der må være en naturlig grænse for hvor lidt chokolade der er nok til et fuldt overtræk. Hvis det er fysisk muligt at give en bar et fuldt overtræk ved en andel på 13 %, vil chokoladen da blive karaktergivende for varen? Og hvis en bar indeholdt 16,7 % chokolade, ville det så blive karaktergivende for varen, hvis det ikke var som et fuldt overtræk, men derimod i varen eller som delvist overtræk?

I SKM.2018.172.LSR afgjorde Landsskatteretten at en proteinbar der bl.a. bestod af 2,7 % chokolade ikke var omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Chokoladen var blevet blandet i baren. Landsskatteretten lagde vægt på den relativt lille mængde chokolade og at baren ikke visuelt fremstod som en chokoladebar. Baren havde ikke et fuldt overtræk og var heller ikke delvist dækket af chokolade. Afsnit 5.3.1. Smag af chokolade - barer viser at de varer der er blevet gennemgået, har et chokoladeindhold på mindst 16,7 % før de er omfattet af chokoladeafgift. Eksemplerne med chokoladeovertræk i bunden indeholdt 8 % og 10,9 % chokolade. Det fremgår ikke af retspraksis at indhold af chokolade på 8 % eller 10,9 % er for lidt til at gøre chokoladen karaktergivende for produkterne, hvis chokoladen er blandet i produkterne. Det kan være at barerne ville blive bedømt anderledes hvis dette var tilfældet.

I SKM.2017.305.LSR var der tre müslibarer, der i en periode var blevet betalt fuld afgift for. Den ene müslibar havde mørk chokolade i bunden og de to andre havde henholdsvis et lyst og et hvidt lag vekaos i bunden. Selskabet argumenterede mod at der skulle betales fuld afgift. Selskabet lagde bl.a. vægt på at de ikke måtte sælge vekaobarerne som chokoladevarer. Det er ikke lovligt i forhold til markedsføringen at skrive at vekaobarerne er med chokolade, men ifølge SKAT skal der betales chokoladeafgift. Selskabet må ikke sælge et produkt som en chokoladebar, men skal betale fuld afgift. Sagen blev ændret hos Landsskatteretten hvor de fandt at chokolade ikke var karaktergivende

for nogen af barerne, da barerne indeholdt 8 % chokolade eller vekao. Der skulle betales dækningsafgift.

Dette rejser spørgsmålet om en bar med mere vekaoovertræk end 8 %, kan blive omfattet af begrebet 'chokoladevarer af enhver art', eller om det kan betragtes som en erstatningsvare for eller en efterligning af en chokoladevare. Når en vare, ifølge Den juridiske vejledning 2020-1. afsnit E.A.2.3.3., er afgiftspligtig efter CHOAL §1, stk. 1, nr. 1, hvis den har et fuldt overtræk af chokolade, rejser det spørgsmålet om en vare med fuldt vekaoovertræk er omfattet af samme bestemmelse. Vekao er per definition ikke chokolade. Definitionen findes i bilag A i BEK nr. 336 af 12/05/2003 Bekendtgørelse om kakao-, chokolade- og vekaovarer. Om det er lyst, mørk eller hvidt vekaoovertræk er muligvis af mindre betydning da chokolade findes i de samme varianter. Vekao vil muligvis kunne blive betragtet som en efterligning af eller erstatning for chokolade.

5.3.3. Chokoladesirup til fremstilling af milkshake

Et eksempel på en vare der har et mindre chokoladeindhold, men som stadig er omfattet af CHOAL §1, stk.1, nr. 1, er chokoladesirup til milkshake i SKM.2018.532.LSR. Chokoladesiruppen har et kakaoindhold på 6,8 %. Det er mindre end i de ovenstående barer, som havde ned til 16,7 % chokolade før de blev omfattet. To vigtige forskelle er indholdet af kakao og anvendelsesformen. Barerne med chokolade i SKM.2015.654.ØLR havde ned til 16,7 % chokolade i sig. Det fremgår ikke hvor meget kakao chokoladen indeholder. Chokoladesiruppen er angivet til at blive anvendt som en smagsgiver til milkshake. Det at varen skal fungere som en smagsgiver, med en chokoladesmag, må gøre smagen af chokolade karaktergivende for produktet. Hvis chokoladesmagen ikke er karaktergivende for siruppen, må smagen heller ikke blive karaktergivende for milkshaken. En chokolademilkshake må skulle smage af chokolade for at kunne leve op til den beskrivelse.

SKM.2018.532.LSR, Landsskatterettens afgørelse om chokoladesirup til milkshake handler også om et produkt hvor chokoladen er blev blandet i produktet. Trods produktet har et lavere indhold af chokolade end ovenstående, er varen omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1.

Hvis milkshaken når den er færdigfremstillet indeholder mindre end 5% kakao vil det være muligt for producenten af milkshaken at blive fritaget for fuld afgift, jf. CHOAL § 1, stk. 2, nr. 3, da den vil blive anset som et mælkeprodukt som indeholder kakao. Hvis siruppen i stedet havde været et pulver som indeholdte 6,8 % kakao, ville det være muligt at blive fritaget fra afgift, da pulvere der indeholder mindre end 30 % kakao og som bruges til fremstilling af kakaodrikke, kan blive fritaget for afgift, jf. CHOAL § 1, stk. 2, nr. 2. Fordi siruppen er en flydende væske og ikke er et færdigproduceret mælkeprodukt, som indeholder kakao, kan den lovmæssigt ikke blive fritaget for afgift. Det forvrider konkurrencen mellem producenter af chokoladesirup og kakaopulver, at det kun er pulveret, der kan blive fritaget for afgift og det derfor er mere fordelagtigt for fx restauranten eller slutforbrugeren at købe pulveret som er afgiftsfrit end at købe en chokoladesirup.

5.3.4. Andre smage end chokolade

En proteinbar i SKM.2015.654.ØLR havde ikke et indhold af chokolade og var overtrukket af yoghurt. Østre Landsret fandt at en sådan bar ikke kunne betragtes som en efterligning af eller erstatningsvare for en chokoladevare fordi den smagte sødt af æble og yoghurt. Ud fra beskrivelsen er det smagen af æble og yoghurt der er karaktergivende for varen. Der er ingen oplysninger om at varen har andre karaktergivende træk. Det må udledes at yoghurt- og æblesmag ikke kan erstatte en chokoladesmag. Barens smag har derfor haft en betydelig vægt i den samlede vurdering. Ud fra dette kan det konkluderes at selvom smag ikke fremgår af bestemmelsens ordlyd, finder landsretten at hvordan varen smager har betydning for bedømmelsen og om varen i sin helhed kan erstatte en chokoladevare.

Ved at lægge vægt på en vares smag, bliver der taget stilling til om en forbruger faktisk vil købe baren i stedet for en chokoladevare, i stedet for om varen teoretisk ville kunne erstatte en chokoladevare. Af SKM.2013.513.LSR må det derfor kunne udledes at en smagsprøve må kunne påvise at baren ikke smager af chokolade eller som en erstatning for eller efterligning af chokolade.

I Landsskatterettens afgørelse om karamelsovs, SKM2018.531.LSR er følgende anført:

“Det er Landsskatterettens opfattelse, at den pågældende karamelsovs kan anvendes som en blandt flere muligheder for topping/dessertsauce på is eller anden dessert, og at den vil dække samme behov for forbrugeren, som en traditionel chokoladesovs. Det er oplyst om karamelsovsen, at den har en medium gylden brun farve og er en tyktflydende væske med en sød smag af karamel.

Landsskatteretten finder derfor, at karamelsovsen, efter en samlet vurdering af dens beskaffenhed og anvendelse, kan anses for at være en erstatningsvare omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.³²

Ud fra ovenstående fremgår det at en smag af karamel kan betragtes som værende en erstatning for eller efterligning af en chokoladesmag. I afgørelsen finder SKAT at den pågældende karamelsovs er identisk med den dessertsauce med karamelsmag der forefindes i Den juridiske vejledning 2020-1. afsnit E.A.2.3.3.

I Den juridiske vejledning fremgår der ikke andre eksempler på et produkt med karamelsmag, så det er muligvis kun dessertsauce med karamelsmag der er omfattet. Andre varer der smager af karamel kan muligvis blive omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 4, hvis den har karakter af at være en sukkervare. Den kan blive omfattet af nr. 9, hvis den er en erstatningsvare for eller en efterligning af en sukkervare. I sagen om karamelsovs bliver produktet vurderet til at være en erstatning for en chokoladesovs.

I Den juridiske vejledning er der et eksempel på en jordbærsovs, som ikke er omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Det er interessant at eksemplet på jordbærsovs ikke er omfattet af nr. 9, når en karamelsovs er. Ingen af dem smager af eller indeholder chokolade, begge to smager sødt og begge bruges som topping på is. Det er ved smagen og farven de adskiller sig mest. Det kan diskuteres om en forbruger i overvejende grad vil forbinde smagen af karamel med slik- eller chokolade frem for den med jordbær. Derudover er karamelsovsen, ud fra beskrivelsen, lys brun, mens chokoladesovs typisk også er brun i varierende nuance. Her adskiller jordbærsaucen sig ved at have en frugtsmag og ved at farven klart afviger fra den af karamel- og chokoladesovsen.

³² Det der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i dag.

Ud fra ovenstående afgørelser og eksempler må smagen have en medbestemmende indflydelse på om en vare bliver omfattet af enten CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 eller nr. 9. Hvis smagen af chokolade er karaktergivende for produktet, er produktet omfattet af nr. 1. Hvis chokolade ikke er karaktergivende, men produktet i sin helhed bliver vurderet til at være en erstatningsvare for eller en efterligning af en chokoladevare eller en af de andre vare der er omfattet af §1, stk. 1, nr. 2-7. Derudover var der eksemplet med karamelsovs. Den sag betyder at varer med karamelsmag kan blive omfattet af nr. 9. Der var dog kun et eksempel på karamelsovs og ikke andre karamelprodukter, hvilket kan betyde at andre karamelprodukter ikke er omfattet af nr. 9. Hvis karamelsmag er tilstrækkelig for at en vare kan blive omfattet af nr. 9, vil en bar med karamelsmag, som har et overtræk af yoghurt muligvis blive omfattet.

5.4. Opsummering

For at afgøre om en vare skal omfattes af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 eller 9, skal varens beskaffenhed inddrages. Det vil være en naturlig tilgang til en sag at starte med at vurdere en vares beskaffenhed. Hvis varen efter dens beskaffenhed, herunder smag bliver vurderet til at have karakter af at være en chokolade eller kakaovare vil varen blive omfattet af nr. 1. Der er ikke i retspraksis belæg for at en vare der har karakter af at være en chokoladevare kan fritages fra afgift efter nr. 1. Når det er blevet afgjort at en vare smager karaktergivende af chokolade er der ikke nogen grund til at fortsætte med at vurdere en vares anvendelse og markedsføring. Dette kan bl.a. udledes af SKM.2015.654.ØLR hvor det skal tages stilling til om en række barer er omfattet af nr. 1 eller 10.

Ifølge retspraksis og Den juridiske vejledning 2020-1 E.A.2.3.3 er en vare en chokoladevare, når den har fuldt chokoladeovertræk. Det gør det simpelt for en producent at vurdere om dennes vare er en chokoladevare, hvis varen har fuldt chokoladeovertræk. Det er mere kompliceret at vurdere når varen har et delvist overtræk. I nogle tilfælde kan det være nok. Fælles for varerne der blev omfattet af nr. 1, er at de har et relativt indhold af chokolade på 16,7 % eller mere. En bar med et delvist næsten fuldt overtræk blev omfattet baseret på den relative chokolademængde på 24 %, mens barer med 13 % eller derunder ikke blev omfattet. De barer der havde et indhold på 13 % eller mindre havde enten chokolade blandet i baren, chokolade som pynt på toppen eller som et

overtræk i bunden. Hvis en vare bliver vurderet til ikke at være omfattet af §1, vil der under alle omstændigheder blive betalt dækningsafgift for varens indhold af chokolade eller kakao.

Da en vare er omfattet af nr. 1 når den fremstår som værende af chokolade må det være nærliggende at vurdere om varen smager af chokolade. I afgørelserne er det forskellige faktorer der har været afgørende. Fælles for afgørelserne er at varer der smager karaktergivende af chokolade bliver omfattet af nr. 1.³³ Når det skal vurderes om en vare er omfattet af afgift efter nr. 9 skal smag inddrages, ifølge Den juridiske vejledning. I nogle tilfælde har smagen haft en afgørende betydning for om en vare bliver omfattet af nr. 9. I SKM2015.654.ØLR fandt Landsretten at en bar der ikke indeholder chokolade, og som smager af yoghurt og æble, ikke kan være omfattet af nr. 9. Det samme gjorde sig gældende i SKM.2017.305.LSR hvor smagen af chokolade ikke var kraftig nok til at barerne der indeholdt 8 % chokolade eller vekao ikke blev omfattet af afgift efter §1. Der skulle derimod betales dækningsafgift. Det blev afgjort i SKM.2018.531.LSR at en vare med karamelsmag kan blive omfattet som en erstatningsvare for en chokoladevare. Det gælder i hvert fald for en karamelsovs, der kunne anvendes i stedet for en chokoladesovs.

Fælles for de nyere afgørelser har været at formen og størrelsen ikke længere kan have en altafgørende betydning for om der skal pålægges afgift. Udseendet betyder en del, men dette skyldes at når en bar har chokoladeovertræk vil det give et indtryk af at baren er af chokolade. Der skal desuden en vis mængde chokolade til for at dække baren. Dette vil i sidste ende gøre smagen af chokolade kraftigere, da der vil være mere af den.

³³ Jf. SKM.2004.398LSR, SKM.2009.816LSR og SKM.2015.654.ØLR

6. Kapitel – Anvendelse

Det fremgår af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 at en vares anvendelse skal indgå i bedømmelsen af om en vare skal være omfattet af bestemmelsen. Ved en almindelig sprogforståelse betyder begrebet 'anvendelse' ibrugtagen eller benyttelse. At anvende noget betyder at bruge noget.

I Den juridiske vejledning 2020-1 E.A. 2.3.3. er der ikke andre eksempler på varer som kan anvendes som en chokoladevare end johannesbrødmel. Johannesbrødmel bliver solgt som en erstatning for kakao. Johannesbrødmel skulle ligne og smage af kakao. Det fremgår af Den juridiske vejledning at der skal lægges vægt på hvor fremtrædende kakao- eller chokolade smagen er. Der skal lægges vægt på om indholdet af chokolade er karaktergivende for produktet for at være omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Der er hverken chokolade eller kakao i johannesbrødmel, men det kan anvendes på samme måde som kakao. I nogle opskrifter ville der fx kunne bruges mandelmel i stedet for kakao, men så ville resultatet ikke smage af kakao. Det at fx mandelmel kan bruges i stedet for er ikke nødvendigvis tilstrækkeligt til at mandelmel bliver afgiftspligtig. Johannesbrødmel er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9. Det må være en afgørende faktor at johannesbrødmel kan anvendes i stedet for kakao, og bibeholde smagen af chokolade.

Ifølge Den juridiske vejledning er en vare omfattet af nr. 1 når chokoladen er karaktergivende for produktet. Når der skal tages stilling til nr. 1, er det udelukkende beskaffenheden der har en bestemmende indflydelse på om en vare bliver omfattet. Landsretten behøver ikke tage stilling til anvendelsen, da det ikke er en del af afgrænsningen for nr. 1.

De næste par afsnit vil blive delt op i 'Varens anvendelse' og 'Dækker varen det samme behov?'. Under 'Varens anvendelse' vil det blive undersøgt hvorledes der er taget stilling til om en vare kan anvendes på samme måde som en chokoladevare. Herefter vil det blive undersøgt om det har haft en indflydelse på den samlede bedømmelse at en vare dækker det samme behov som en chokoladevare.

6.1. Dyrefoder

Den første afgørelse der er blevet udvalgt, handler om en vare der kan blive betragtet som omfattet af det afgiftspligtige vareområde i CHOAL §1, selvom varen er et dyrefoder. I SKM.2004.202.VLR fandt Vestre Landsret at der ikke, ud fra nuværende eller tidligere loves ordlyd eller af

forarbejderne, var grundlag til at sondre mellem fødevarer og andre varetyper, som bl.a. dyrefoder. Ud fra dommen må det derfor konkluderes, at det faktisk at en vare, som indeholder chokolade og bliver anvendt til dyrefoder frem for menneskeligt konsum, ikke er tilstrækkeligt til at et produkt ikke kan anses for værende en chokoladevare.

Når dyrefoder der indeholder chokolade kan anses for at være en chokoladevare, må det åbne for muligheden for at andet dyrefoder kan betragtes som en erstatning eller efterligning. Hvis chokolademængden blev reduceret eller skiftet ud med noget andet kunne det muligvis betyde at det blev omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 9. Et dyrefoder uden chokolade ville umiddelbart ikke blive omfattet af nr. 9, da den ikke bliver anvendt eller markedsført som en chokoladevare. Et dyrefoder uden chokolade, må dog blive anvendt og markedsført på samme vis som et dyrefoder med chokolade. Et dyrefoder uden chokolade må altså kunne blive vurderet til at være en erstatning for eller en efterligning af et dyrefoder med chokolade.

6.2. Sportsprodukter

Det fremgår af afgørelsen SKM.2013.513.LSR at varen havde til formål at reducere et højt kalorieindtag, som forbrugeren ellers ville have fået hvis de spiste en almindelig chokoladebar. I afgørelsen lagde selskabet vægt på lov 1383 af 28. december 2011. Det blev pointeret at hensigten med Chokoladeafgiftsloven er at *“afgiftsbelægge produkter, der er fremstillet af og indeholder chokolade og/eller sukker under beskrivelsen; usunde fødevarer”*. Formålet er at skabe en bedre folkesundhed. Landsskatteretten bemærkede ved vurderingen af afgiftspligten, at der ikke var belæg for at lægge vægt på at en vare skulle være sundere end andre produkter. Det kan konstateres at selvom en varer er fremstillet for at give forbrugeren et sundere alternativ, ikke havde betydning for om en vare bliver anset for værende en erstatningsvare.

I afgørelsen SKM.2015.654.ØLR fremgår det at *“Produkterne er udviklet med fokus på sportsudøveren ud fra den type sport, vedkommende dyrker”*. Tre af rådsmedlemmerne i Landsskatteretten fandt at barerne ikke blev omfattet af CHOAL §1, stk. 1 nr. 1 og 10.³⁴ De lagde

³⁴ Det der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i dag.

vægt på intentionen ved køb af baren og at den blev spist i forbindelse med fysisk udfoldelse. Dette blev ændret ved Landsretten, hvor de bemærkede at et produkts aftagergruppe ikke kan indskrænke anvendelsesområdet for chokoladevarer. Ud fra dette må det konkluderes at intentionen for at købe baren ikke kan forhindre at baren bliver afgiftsbelagt efter nr. 1. Hvilket også kan udledes af nr. 1, som omfatter 'chokoladevarer af enhver art'. Der skal ikke tages stilling til om det er et sportsprodukt eller lignende. En af barerne blev ikke omfattet af nr. 1, dette blev baseret på barens beskaffenhed. Baren smagte sødt af yoghurt og æble. Chokolade var ikke karaktergivende for baren, da den ikke indeholdt chokolade eller kakao. I denne afgørelse bliver der ikke lagt vægt på at lovens formål har ændret sig ved lov 1383 af 28. december 2011.

I afgørelserne SKM.2018.172.LSR og SKM.2018.202.LSR fandt Landsskatteretten at produkterne ikke kunne anses for værende erstatningsvarer for chokoladevarer. I den samlede vurdering blev der bl.a. lagt vægt på aftagergruppen og intentionen ved købet af produkterne. Dermed må det konstateres at aftagergruppen og formålet med købet skal indgå i den samlede bedømmelse af om produktet er omfattet af nr. 9.

6.3. Dækker varen det samme behov?

Ved definitionen af et produkts anvendelse bør det vurderes om produktet dækker det samme behov, som den vare det er en erstatningsvare for eller efterligning af fx en chokoladevare.

SKM.2004.398.LSR og SKM.2013.513.LSR handler henholdsvis om en bar der skal indtages i forbindelse med sport og en bar der fungerer som et måltidserstatningsprodukt. Begge slags barer dækker, ud fra markedsføringen, et andet behov end det en normal chokoladebar ville gøre. Fælles for de to sager er at der ikke blev taget stilling til om de dækker det samme behov som en chokoladevare. Ifølge Landsskatteretten var der ikke et grundlag for at tillægge det vægt at barerne blev solgt i helsecentre eller lignende, eller at de måtte være sundere end andre tilsvarende produkter. Barerne blev omfattet af nr. 10.³⁵

³⁵ Det der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i dag.

Landsskatterettens opfattelse, som det fremgår af SKM.2017.305.LSR, er at *“er den almindelige forbruger bevidst om, at varerne købes for at tilfredsstille samme behov som f.eks. en chokoladebar, da skal varen anses for at være en erstatningsvare efter § 1, stk. 1, nr. 10.”*³⁶ Anses varen derimod af den almindelige forbruger for at dække andre behov, er der ikke tale om en erstatningsvare jf. § 1, stk. 1, nr. 10.” Landsskatteretten fandt at barerne i sagen ikke dækkede det samme behov som en almindelig chokoladebar, bl.a. fordi de havde et relativt lavt indhold af chokolade og at de skulle anvendes som mellemmåltid i forbindelse med vægttab. Derudover vil en forbruger købe varen ud fra et sundheds- eller ernæringsbehov, frem for at tilfredsstille et behov for chokolade. Dermed kan det konstateres at der er sket en praksisændring ved at der bliver lagt mere vægt på hvorfor forbrugerne køber produktet og ikke kun om varen ligner og har samme udformning som en chokoladevare. Det at landsskatteretten vurderer at forbrugerne er bevidst omkring de køb de foretager sig og hvorfor de køber produktet, gør at sundere produkter, som muligvis ligner almindelige chokoladevarer, men ikke smager ligesådan og ikke bliver anvendt til det samme, kan undgå at blive omfattet af nr. 9. De kan dermed undgå at betale afgift af ikke afgiftspligtige bestanddele, men derimod betale afgift af de eventuelle afgiftspligtige bestanddele som indgår i produktet.

SKM.2018.172.LSR og SKM.2018.202.LSR handler om nogle barer der er henvendt til sportsudøvere. Barerne bliver vurderet til ikke at dække samme behov som en chokoladebar. Der bliver lagt vægt på at de er tiltænkt folk der vil tabe sig eller folk der dyrker sport, hvor de har brug for hurtige og langsomme kulhydrater. Landsskatteretten fandt, at den almindelige forbruger ikke ville købe produktet, som en almindelig chokoladevare. Efter en samlet bedømmelse er barerne ikke omfattet af nr. 10.³⁷ Det kan dermed konstateres at landsskatteretten bibeholder praksisændringen som skete i ovenstående afgørelse, og fastholder at den almindelige forbruger er bevidst omkring behovet vedrørende deres købsvalg. Dermed er det muligt for producenterne at undgå afgift ved at målrette den specifikke målgruppe, hvor produktet skal opfylde et behov, som en chokoladevare ikke vil opfylde.

³⁶ Det der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i dag.

³⁷ Det der svarer til CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i dag.

Ifølge Landsskatterettens afgørelse om karamelsovs, SKM.2018.531.LSR, kan en dessertsauce med en sød smag af karamel dække det samme behov som en dessertsauce med chokoladesmag. Hvis dette er tilfældet, kan det ikke udelukkes at et andet produkt med karamelsmag kan dække det samme behov som et tilsvarende produkt af chokolade. Et karamelprodukt vil muligvis blive omfattet af sukkervarer af enhver art efter CHOAL §1, stk. 1, nr. 4. Det kan dermed have den betydning at et produkt kan blive omfattet nr. 9, fordi den har en sød smag uden at indeholder nok sødme eller sukker til at blive omfattet som en sukkervare. Hvis den heller ikke indeholder kakao, kan den ikke blive anset som en chokoladevare. Hvis den har en sødme som forbindes med karamel, som kan anses for at være en erstatningsvare for en chokoladevare, vil produktet blive omfattet af nr. 9. Dermed vil den blive afgiftspligtig, fordi produktet har en sød smag, som minder om karamel.

Myslibar 2 light i SKM.2019.36.LSR dækker ikke det samme behov som en chokoladebar. Dette skyldes at Myslibar 2 light, efter Landsskatterettens opfattelse, ikke ville blive købt af forbrugeren til at dække det samme behov som en chokoladebar. Der er blevet lagt vægt på at baren bliver anvendt som mellemmåltid, snack eller lignende. Den blev solgt sammen med morgenmadsprodukter og under kategorier som "sunde snacks" eller "nødder og snacks" og lignende. Ved at Landsskatteretten finder at forbrugeren ikke ville vælge baren, som bliver solgt som et morgenmadsprodukt og som en sund snack, for at dække det samme behov som en chokoladebar. Det betyder at når det skal vurderes om baren vil kunne erstatte en chokoladebar, har det betydning, om forbrugeren vil købe baren for at dække det samme behov som en chokoladebar.

De vil være være muligt for producenter af sunde fødevarer ikke at blive omfattet af nr. 9 og dermed gøre det attraktivt for deres kunder at købe deres produkter. Det har stor betydning for de producenter som producerer produkter, der kan ligne chokoladevarer, men som ikke vil blive købt og forbrugt af de samme grunde som en chokoladevare ville. Dog skal det pointeres at hvis det at producenten af den sunde bar ikke skal betale afgift, gør at forbrugeren vælger den frem for chokoladebaren, som er afgiftspålagt, vil den sunde bar blive betragtet som et erstatningsprodukt. Det vil den, selvom den opfylder lovens formål med at forbedre folkesundheden, ved at få forbrugeren til at købe det sunde produkt, til at dække det samme behov, som en chokoladevare ville dække. Dette vil derfor stride mod ordlyden i nr. 9, hvor det fremgår, at produkter som ud fra

en samlet vurdering kan blive anset for en erstatningsvare for en chokoladevare, skal afgiftspålægges for at undgå konkurrenceforvridning. Derfor må det konkluderes, at hvis det sundhedsfremmende produkt bliver brugt til at dække samme behov som en chokoladevare, skal der betales afgift af produktet. Hvis det ikke dækker samme behov, så vil det lægge til vægt for at der ikke skal betales afgift. Det skal dog pointeres at afgørelserne i afsnittet, hvor landsskatteretten vurderer at den almindelige forbruger er bevidst omkring hvilket behov produktet dækker, ikke har været forelagt domstolene og dermed er det ikke blevet afprøvet, om domstolene vurderer at den almindelige forbruger er bevidst omkring hvilke behov de dækker ved deres købsvalg. Ud fra dette kan det derfor diskuteres om afgørelserne ville have samme udfald, hvis de også var blevet ført ved domstolene.

I afgørelserne SKM.2017.305.LSR, SKM.2018.172.LSR, SKM.2018.202.LSR og SKM.2019.36.LSR lagde Landsskatteretten vægt på grunden bag forbrugernes køb af produkterne. Ud fra dette kan det konkluderes, at det er et væsentligt kriterie, for om en vare kan blive anset for at være en erstatningsvare, er forbrugerens grundlag for at købe produktet. Landsskatteretten vurderer at den almindelige forbruger er bevidst om hvorfor de køber varen og hvilket behov den skal dække.

Chokoladeafgiftsloven fik et sundhedsfremmende formål i lov 1383 af 28. december 2011. Da der ikke blev indført en bestemmelse vedrørende fritagelse eller lempelse for produkter, som er et sundere alternativ til en chokoladevare, er det derfor ikke muligt for produkter som fremmer sundheden at undgå afgift. Det kan de ikke fordi selvom de fremmer sundheden, så vil de stadig blive betragtet som et erstatningsprodukt, fordi de kan erstatte en chokoladevare. Hvis et sundhedsfremmende produkt skulle undgå afgift, skulle der være en bestemmelse i loven, hvor det klart fremgik af ordlyden, at produkter som i en samlet bedømmelse kan blive anset for værende en erstatningsvare, skal der i bedømmelsen tages hensyn til produkter som fremmer folkesundheden. Idet der ikke blive ændret i ordlyden af nr. 9 eller blev indsat en ny bestemmelse er der derfor ikke muligt at tage et hensyn eller forskelsbehandle sunde alternativer.

Ved at landsskatteretten finder at den almindelige forbruger er bevidst omkring hvilket behov produkterne, de køber, dækker, gør det at et produkt skal, for en forbruger, kunne erstatte og dække samme behov som en chokoladevare og ikke blot i teorien kunne erstatte. Ved at forbrugeren er bevidst omkring køb i forhold til behov, gør det at hvis en producent fremstiller en

bar, som bliver markedsført som et produkt som indtages i forbindelse med vægttab, vil det være muligt at undgå afgift, fordi forbrugeren ikke vil købe vægttabsbaren i stedet for chokoladebaren. Det kan dog diskuteres, om vægttabsbaren faktisk vil erstatte chokoladebaren, da en forbruger i nogle tilfælde vil vælge vægttabsbaren eller den sunde bar, og bruge den til at dække samme behov, for at undgå at indtage for mange kalorier. Hvis forbrugeren køber baren til det formål at undgå at 'komme til' at spise en chokoladevare, vil baren dermed være en konkurrent til chokoladebaren, fordi baren kan erstatte chokoladebaren og bliver indtaget for at dække samme behov. Det vil derfor være konkurrenceforvridende, hvis vægttabsbaren ikke bliver omfattet. Det skal dog pointeres at baren skal vurderes ud fra en samlet bedømmelse, så der kan være andre kriterier i bedømmelsen, som gør at baren ikke bliver omfattet, selvom forbrugeren køber baren for at dække samme behov.

6.3.1. Hvad er et behov?

Der findes mange alternativer, der kan dække det samme behov som en chokoladevarer. Det kommer an på hvorledes en chokoladevare er for modtageren. Hvad var tanken bag købet? Ifølge ordbogen er et behov en mangel eller en trang til noget. Nervesystemet i kroppen bliver aktiveret, hvis der er en uligevægtig tilstand i kroppen. Denne uligevægt kan fx være forårsaget af et underskud af næring eller et overskud af hormoner. Mennesket har et behov for at opnå tryghed, omsorg eller agtelse. Behov udgør en vigtig del af menneskets motivation.³⁸ Ifølge Maslow er behov delt op i fem niveauer. Det første handler om fysiske behov, som udgør menneskets nødvendigheder for at overleve. Det andet handler om sikkerhed eller tryghed, det kan fx være økonomisk tryghed, så mennesket ved at der vil være råd til mad osv. Det tredje er det sociale behov. Et menneske har brug for at høre til i en gruppe, og har brug for kærlighed. Det fjerde behov er behovet for påskønnelse og anerkendelse der kan styrke selvtilliden og selvværdet. Det femte behov handler om moral, om at realisere sig selv og at lade kreativiteten arbejde for en.³⁹ Ud fra dette er der også en forskel på hvad der er nødvendigt og hvad der er en trang til.

³⁸ [http://denstoredanske.dk/Krop, psyke og sundhed/Psykologi/Psykologiske termer/behov](http://denstoredanske.dk/Krop,_psyke_og_sundhed/Psykologi/Psykologiske_termer/behov) 05-05-2020 kl. 11: 32

³⁹ Nickels, William G, McHugh, James M. og McHugh, Susan M., Understanding Business, McGraw International Edition, 2016, s. 273-274

Eksempler på tre varer: Mars-bar, müslibar med chokoladeovertræk i bunden og en slankebar med chokoladeovertræk i bunden. Sondringen mellem om en erstatning skal eller ikke skal være omfattet er indviklet. Der er mange sunde alternativer til en Mars-bar. Der findes givetvis også müslibarer, der er lige så usunde som en Mars-bar. Men vil den opfylde det samme behov for køberen?

Der er fem trin i Maslows behovspyramide. Alle tre varer kan dække behovet i det første niveau. Det første trin handler udelukkende om de basale behov. Alle tre varer kan opfylde menneskets basale fysiske behov for næring. Det første trin handler om behov for ting der gør at mennesket kan overleve.

Da det andet trin handler om sikkerhed og tryghed, kan det i denne sammenhæng være et udtryk for en økonomisk tryghed. Når et menneske føler en økonomisk tryghed, kan det være at mennesket har større tilbøjelighed til at købe ting som ikke udelukkende skal dække det basale fysiske behov. I forhold til de tre produkter kan det være at mennesket har et friere valg, da mennesket ved at der er mulighed for at opfylde de basale behov. I denne sammenhæng er det ikke længere helt underordnet hvad der bliver valgt. Det kan være at den økonomiske tryghed gør at mennesket ikke bare vælger det billigste alternativ.

Det tredje trin i Maslows behovspyramide handler om det sociale behov, det handler om at blive accepteret i en gruppe. I forhold til chokoladevarer eller erstatningsvarer og efterligninger kan det betyde at et menneske gerne vil have det samme som dem det har et socialt tilhørsforhold til. Mennesket har et behov for at passe ind i flokken. Det kan være afgørende for mennesket at andre i gruppen køber et bestemt produkt. Her er det ikke nødvendigvis det produkt som mennesket egentlig helst ønsker sig, som bliver valgt. Det produkt der dækker det behov mennesket vil have kan være det samme som de andre i gruppen. Det kan være forskelligt hvilket produkt der er normalt fra gruppe til gruppe. I nogle grupper vil det være fællesskabet omkring almindelige chokoladevarer mens det i andre måske er slankeproduktet som er socialt acceptabelt. Der vil muligvis også være forskel ved det samme menneske, alt efter om det er alene eller sammen med den ene eller den anden gruppe.

Det fjerde trin handler om hvad andre synes om mennesket. Trinnet handler om påskønnelse og anerkendelse. I ordene påskønnelse og anerkendelse ligger betydningen at sætte pris på og at

respektere. Mennesket vil igennem sine handlinger kunne få dækket sit behov for begge. Dette behov handler om hvordan et menneske blive opfattet af omverdenen. I forhold til chokolade og lignende kan det betyde at folk måske vil anerkende og værdsætte at mennesket har anskaffet sig diverse varer. Her må der igen være forskel fra gruppe til gruppe, når det handle om hvad gruppen vil sætte mest pris på. Der kan være en stor forskel på om en chokoladevare vil opfylde et andet behov end et alternativ. I nogle grupper vil det måske være mere prisværdigt at der er et sundere alternativ stillet frem.

Det femte trin er sværere at opfylde da det handler om selvrealisering. Det kan muligvis også lade sig gøre ved hjælp af chokolade. Dermed ikke sagt at en person bliver et bedre menneske af at spise chokolade. Chokoladevarer og lignende kan spises i en sammenhæng hvor det skal bringe nydelse eller selvophøjelse og derved opfylde det femte trin. Måske kan de sundere alternativ hjælpe til en sundere livsstil og mennesket kan derigennem blive den bedste version af sig selv.

Ud fra dette må det konstateres at det ikke er simpelt at vurdere om et produkt kan dække det samme behov som en chokoladevare. Det må komme an på den måde hvorpå det bliver brugt. Det må også have en indflydelse at det samme produkt måske kan anvendes på flere måder. Det at det er et slankeprodukt, gør muligvis at det ikke bliver anvendt på samme måde som en gængs chokoladevare, men hvad så hvis det bliver anvendt i præcis samme situation og på præcis samme måde? Måske vil et menneske gerne have noget slik, men ved det er usundt. Er det nok at mennesket da skifter det ud med noget alternativt? Mennesket kunne spise frugt i stedet for, men det er ikke afgiftspligtigt. Hvor grænsen går er stadig uklar.

6.4. Opsummering

Anvendelsen af en chokoladevare har ikke betydning for om produktet bliver omfattet af afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1. Det fremgår af dommen SKM.2004.202.VLR som vedrørte dyrefoder, hvor Landsretten fandt, at det faktum at en chokoladevare blev brugt til dyrefoder ikke er tilstrækkeligt for, at dyrefoderet ikke vil blive anset for en chokoladevare. Det fremgår også af SKM.2015.654.ØLR, hvor Landsretten fandt at chokoladevarens pris, ernæringsindhold og aftagergruppe ikke kan indgå i afgrænsningen for begrebet chokoladevare efter § 1, stk. 1, nr. 1.

Det fremgår af ordlyden i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9 at en vares anvendelse skal indgå i den samlede bedømmelsen om varen kan blive anset for værende en efterligning af eller erstatningsvare for fx en chokoladevare. Anvendelse betyder ibrugtagen eller benyttelse, derfor er det nødvendigt at vurdere hvordan produktet bliver brugt.

Johannesbrødmel bliver ifølge Den juridiske vejledning solgt som en erstatningsvare for chokolade og den smager og ligner angiveligt af chokolade. Idet johannesbrødmel ikke indeholder kakao eller chokolade, kan den ikke blive omfattet af nr. 1, men fordi den ligner, smager og bliver solgt som en erstatning for chokolade bliver den omfattet af nr. 9.

I SKM.2013.513.LSR fandt landsskatteretten at der ikke var belæg for at tillægge det betydning for bedømmelsen at et produkt er sundere end en chokoladevare. Det ændrede sig i landsskatteretsafgørelsen SKM.2017.305. LSR, hvor der i bedømmelsen, af om en vare kan blive anset for værende en erstatningsvare, blev lagt vægt på varens aftagergruppe og intentionen ved købet af varen. I afgørelsen fandt landsskatteretten, at den almindelige forbruger er bevidst om, hvilket behov produktet dækker og om det dækker det samme behov som en chokoladevare dækker. Hvis varen, ud fra den almindelige forbruger, kun dækker andre behov end det behov som en chokoladevare dækker, så skal der ikke betales afgift af varen. Det har en stor betydning for producenterne af sunde produkter, som ligner, men ikke dækker samme behov som en chokoladevare, fordi det vil være muligt for producenten at målrette produktet til den tiltænkte målgruppe, som ikke anvender produktet til at dække samme behov som chokoladevaren. Det samme gjorde sig gældende i SKM.2019.36.LSR.

Da det sundhedsmæssige formål blev indført blev der ikke ændret i bestemmelsens ordlyd eller indsat en ny bestemmelse, som gjorde det muligt at tage hensyn eller lempe afgiften for sunde produkter og derfor vil de sunde produkter stadig være afgiftspligtige, fordi de stadig vil blive anset som erstatningsvare. Det skulle indskrives i loven hvis det skulle være muligt for sunde produkter, som kan erstatte chokoladevare, at blive undtaget fra ordlyden i nr. 9. Det skal det fordi det ikke er muligt at fritage et produkt for beskatning uden det der hjemlet i loven, jf. GL § 43.

Landsskatterettens opfattelse omkring den almindelige forbrugers bevidsthed, vedrørende hvilket behov produkterne dækker, gør det muligt at inddrage et hensyn omkring sundhed i bedømmelsen.

Fordi forbrugeren ikke ville anvende det sunde produkt til at dække det samme behov som chokoladevaren, vil det gøre det muligt for de sunde produkter at undgå at blive omfattet af nr. 9.

Det er vanskeligt at vurdere om en vare dækker samme behov som en chokoladevare, fordi der er forskellige former for behov. Hvis produktet bruges for at dække et basalt behov om at dække sult, vil alle fødevarer kunne erstatte en chokoladevare. Er det for at dække et socialt behov, hvor det handler om at blive accepteret i en gruppe, vil det være forskelligt for grupperne om produktet kan dække det samme behov. Hvis det er ud fra et behov om at blive en bedre version af sig selv, vil et sundere produkt muligvis kunne hjælpe med at leve en sundere livsstil og på den måde forbedre sig selv. Det vil være forskelligt for forbrugerne om et sundere produkt vil have den effekt eller om det sunde produkt vil kunne dække samme nydelsesbehov som chokoladevaren.

7. Kapitel - Markedsføring

Dette afsnit vil starte med en gennemgang af hvilken betydning markedsføringen har, ifølge Den juridiske vejledning 2020-1, E.A.2.3.3. Derefter er der blevet udvalgt et par afgørelser fra retspraksis, der vil understrege hvorledes instanserne har taget stilling til produkternes aftagergrupper eller placeringer i butikkerne i forhold til CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 og 9.

I Den juridiske vejledning er der, som nævnt i 5. kapitel – Beskaffenhed, tre eksempler på romkugler. Ved vurderingen af om romkuglerne skulle blive afgiftspligtige er markedsføringen en væsentlig faktor. Romkugle 1 bliver solgt i en beholder med 160 stk. og er beregnet til salg som slik i løsvægt. Romkugle 2 bliver solgt i en beholder med 50 stk. og er beregnet til salg som slik i løsvægt. Romkugle 3 bliver solgt som kage i pakker med 6 stk.

Romkugle 1 og 2 bliver begge solgt som slik, så markedsføringsmæssigt er der ikke nogen forskel på de to. Romkugle 3 bliver solgt som kage og adskiller sig derfor fra de andre. Romkugle 1 og 2 er omfattet af afgift efter CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 og 9, hvorimod Romkugle 3 kun er omfattet af dækningsafgift. Ud fra deres beskaffenhed adskiller 2 og 3 sig ikke fra hinanden, udover størrelsen. Dermed må det være markedsføringen der er afgørende, for at Romkugle 3 ikke kan blive betragtet som en erstatningsvare for eller efterligning af Romkugle 1. Romkugle 3 bliver markedsført som kage, og for at kage i sig selv bliver afgiftspligtig skal den være omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 eller 8 eller blive anset som en erstatningsvare for en varer der er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1-7.

Det kan vække undren at Romkugle 3 ikke kan blive anset som en erstatningsvare for Romkugle 1, når Romkugle 2 kan. Når Romkugle 2 og 3 har samme indhold, men bliver markedsført forskelligt kan det være konkurrenceforvridende. Producenten af Romkugle 2 skal betale afgift af hele romkuglen, hvorimod producenten af Romkugle 3 kun skal betale afgift af kakaoen der er brugt til at fremstille romkuglerne. Det betyder at producenten af Romkugle 3 kan have en lavere kilopris på romkuglerne eller opnå en større fortjeneste på forskellen mellem indkøbsprisen og salgsprisen end producenten af romkugle 2.

7.1. Aftagergruppe eller placering

Aftagergruppen har ikke nogen indflydelse på om en vare bliver omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Dette skyldes betegnelsen 'chokoladevarer af enhver art', som giver bestemmelsen et bredt anvendelsesområde. I den bestemmelse skal der ikke tages stilling til hvem den tiltænkte modtager er. Dette fremgår bl.a. i afgørelserne SKM.2004.398.LSR og SKM.2009.816.LSR, hvor nogle forskellige barer bliver omfattet af nr. 1, baseret på at chokoladen er karaktergivende for barerne. De omhandlede barer er med chokoladeovertræk eller chokoladeindhold. I begge afgørelse bliver det fremlagt at barerne sælges i motionscentre eller lignende. Landsskatteretten finder dette uden afgørende betydning, når det skal vurderes om en vare er omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1.

I SKM.2015.654.ØLR fandt Landsretten at ernæringsindhold og aftagergruppe ikke har nogen betydning ved vurderingen af om en vare skal omfattes af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. Dette må betyde at en vare er omfattet af nr. 1, hvis chokolade er karaktergivende for varen, selvom den er sundere end en tilsvarende chokoladevare. I SKM.2020.113.SR fandt Skatterådet frem til at barens placering i butikken var underordnet når det skulle afgøres om en bar var omfattet af nr. 1, som en chokoladevare, eller nr. 4, som en sukkervare. Dette stemmer overens med at begge bestemmelse indeholder formuleringen "af enhver art". Det fremgår heller ikke af nr. 1 eller 4 at der skal tages stilling til, hvor varerne er placeret.

I afgørelsen SKM.2017.305.LSR vurderer Landsskatteretten, "[...] at den almindelige forbruger køber og anvender varerne ud fra andre behov, som f.eks. sundhed og ernæring, end den almindelige forbruger gør ved køb af en chokolade- eller en marcipanvare. Dette ligeledes set i lyset af, at varerne markedsføres som et slankeprodukt." Dermed vurderer Landsskatteretten at når barerne bliver markedsført som et slankeprodukt, så vil en forbruger ikke erstatte en chokoladevare med en af barerne, fordi forbrugeren køber baren af sundheds- og ernæringsmæssige grunde. Det vurderer Landsskatteretten selvom selskabet markedsfører varerne som: "et sundt alternativ, så man undgår at falde i".

Ud fra tidligere praksis ville formuleringen have været en afgørende faktor for at et produkt ville blive omfattet af nr. 9. Det ville blive begrundet med at de selv har reklameret med at det er et alternativ, så man undgår at komme til at spise usunde varer, som fx kunne være en chokoladevare.

Det fremgår bl.a. i afgørelsen SKM.2004.398.LSR, hvor barerne, som ikke indeholder chokolade, bliver omfattet af nr. 9. Dengang lagde Landsskatteretten til grund, at virksomheden selv havde markedsført deres produkter som en erstatningsvare for en chokoladebar. Dermed må det konkluderes at der er sket en praksisændring, hvor det faktum at selskabet selv reklamerer med at være et alternativ til fx en chokoladevare, ikke længere er et næsten altovervejende kriterie i den samlede bedømmelse. Denne praksisændring er bl.a. sket på den baggrund at formålet med chokoladeafgiftsloven har ændret sig. I lov nr. 1383 af 28. december 2011 fremgår det at afgifter på chokolade og usunde varer skal hæves, fordi det vil skabe en bedre folkesundhed.

Landsskatteretten har i afgørelserne SKM.2018.172.LSR og SKM.2018.202.LSR vurderet at en almindelig forbruger ikke vil købe produkterne for at dække de samme behov som en chokoladevare. De har i vurderingen lagt vægt på hvem produkterne markedsføringsmæssigt er rettet mod og hvor produkterne er placeret i butikkerne. Produkterne blev i begge afgørelser markedsført over for sportsudøvere og er placeret sammen med slankeprodukter. I afgørelsen SKM.2017.305.LSR lagde Landsskatteretten også vægt på at varerne var placeret i helse- og kosttilskudsafdelinger og at de dermed ikke var placeret ved chokoladevarerne.

I SKM.2019.36.LSR fandt Landsskatteretten at Myslibar 2 light ikke kunne anses for værende en erstatningsvare. De lagde bl.a. vægt på produkternes placering og anvendelse. Produktet er placeret i forskellige afdelinger, som ved morgenmadsprodukter, frugt- og grøntafdelinger og ved kiks, småkager, knækbrød mv. Produktet er dermed ikke i én specifik afdeling i de forskellige butikker. Dermed må det konkluderes at produktet kan være placeret forskelligt i butikkerne uden at dette ændrer forbrugerens anvendelse af produktet, så længe de ikke er placeret i samme afdeling som chokoladevarerne. Det kan derfor være fordelagtigt for en producent at placere sunde produkter, som ligner chokoladevare, i en afdeling som fx frugt og grønt, for at undgå at kunne blive betragtet som en erstatningsvare og samtidigt være i en afdeling, som den almindelig forbruger befinder sig i for at finde sundhedsfremmende produkter. Dermed vil det ikke kun være en vares indhold, der får den til at fremstå som et sundt produkt, som ikke er en erstatningsvarer for en chokoladevare, men også selve den placering varen har i butikken. Det skal pointeres, at landsskatteretsafgørelserne ikke har været forelagt en domstol. Det kan betyde at domstolene ikke har samme opfattelse

vedrørende en forbrugers bevidsthed og dermed ikke finder en vares placering for værende et gyldigt kriterie.

Idet at landsskatteretten finder at den almindelige forbruger er bevidst omkring, hvorfor de køber forskellige produkter, bliver det meget vigtigt for producenter af forskellige varer, som måske ville kunne blive anset som en erstatningsvare, at segmentere deres kunder og brande produktet, så den almindelige forbruger altid vil være bevidst om at produktet ikke dækker det samme behov. Ved at segmenterer forbrugerne, vil det være muligt for virksomheden, at præcisere deres markedsføring og dermed muligvis kunne undgå afgift på nogle af deres produkter.

Hvis en producent vil producere fx proteinbarer til forskellige kundegrupper, kan det være en fordel at opdele kunderne og fordele produkterne. For de produkter, der er beregnet til en kundegruppe, som fx har meget fokus på sundhed og som vil bruge produktet som et kosttilskud, vil det være oplagt at placere fx en bar, som indeholder de kosttilskud som kundegruppen mangler sammen med kosttilskud og samtidig rette markedsføringen mod dem. På den måde bør produktet ikke blive anset for at kunne dække de samme behov som en chokoladevare.

Hvis en kosttilskudsbar udseendemæssigt kunne blive anset som en efterligning af eller erstatningsvare for en chokoladebar, hvis det kan bevises at produktet er tiltænkt en bestemt kundegruppe, at den almindelige forbruger er bevidst om at behovet produktet dækker ikke er det samme behov som en chokoladebar, og at den bliver markedsført og placeret som et kosttilskud, burde baren, ud fra tidligere afgørelser, ikke blive anset som en erstatningsvare.

Vælger virksomheden også at producere sunde snackbarer som en forbruger vil vælge fordi de er sundere end chokoladebaren, men dækker det samme behov, vil den bar blive anset som en erstatningsvare. Ved at have produceret flere forskellige barer, og markedsfører dem til forskellige kundegrupper, vil det være muligt for producenten at opdele produkterne, så det kun er nogle af dem som bliver afgiftspålagt. Dermed vil det være en fordel for en producent at have et stort produktsortiment, hvor de specifikke produkter er blevet markedsført til enten at kunne eller ikke kunne erstatte en chokoladevare.

Hvis det derimod er en producent som kun vil henvende sig til et segment, som fx er det segment hvor kundens sundhed er det som styrer hvilke produkter kunden køber, vil det være vigtigt at

markedsføre til det specifikke segment og gøre den almindelige forbruger bevidst om at produktet kun kan bruges af dette segment og til et specifikt formål, fordi det så vil være muligt for producenten at undgå at varen bliver anset som en erstatningsvare for en chokoladevare. Problemet opstår når en virksomhed har et produkt som skal benyttes af flere forskellige segmenter, fordi de forskellige segmenter vil vælge produktet af forskellige behov og det kan dermed have stor betydning for produktet om det for den almindelige forbruger kan erstatte en chokoladevare, og den dermed vil blive anset som en erstatningsvare.

7.2. Produktets navn

I SKM.2015.654.ØLR fandt Landsretten, at barerne med et kakaoindhold på mellem 16,7 og 19,5 % kakao, blev omfattet af nr. 1. Landsretten lagde vægt på den relative mængde chokolade og at begge parter i sagen anførte at produkterne smagte af chokolade. Dette udsagn blev efter Landsrettens opfattelse understøttet af at producenten havde brugt ordet "chocolate" i varernes betegnelser. Dermed kan det udledes at det at producenten selv bruger chokolade i varens navn, gør at det må antages, at producenten selv anser produktet som en chokoladevare.

I dommen fremgik det at en vares pris, ernæringsindhold og aftagergruppe ikke skulle indgå i afgrænsningen af begrebet chokoladevarer. Dermed må det konkluderes at kundegruppen er uden betydning for om en vare kan omfattes af nr. 1. Dermed er det uden betydning, hvilket segment eller kundegruppe, producenten markedsføringsmæssigt forsøger at rette markedsføring for produktet mod. Ved at en vares betegnelse kan understøtte antagelsen om en vare er en chokoladevare, har det dermed betydning for afgiftspligten. Derfor skal en producent overveje om det skal reklameres med at et produkt indeholder chokolade. Ved at reklamere for at et produkt, som indeholder chokolade, ikke er en chokoladevare eller at kun lader det fremgå af ingredienslisten at der er chokolade i, vil ikke have betydning for om en vare bliver anset som en chokoladevare. Dermed har markedsføringen for et produkt ikke betydning for afgrænsningen af nr. 1. Markedsføringen har dog betydning for om en vare bliver omfattet af nr. 1, hvis den bliver markedsført som værende en chokoladevare eller smager af chokolade, da dette kan blive anset som en anerkendelse fra producentens side af at produktet er en chokoladevare, fordi de selv har

kaldt deres produktet for et chokoladeprodukt. Markedsføring for et produkt kan dermed ikke alene, gøre et produkt omfattet af nr. 1, men kan blive brugt til understøttelse af en vares beskaffenhed.

7.3. Johannesbrødmel vs kakaopulver

Ifølge Den juridiske vejledning 2020-1 E.A.2.3.3. smager johannesbrødmel af chokolade. Det ligner også kakao idet det er et fint brunt pulver. Herunder vil der ske en sammenligning af kakaopulver og johannesbrødmel i forhold til produkternes egenskaber og afgiftspligtighed.

Økologisk Johannesbrødmel kan købes i en detailhandel for 131,80 kr. pr. kg.⁴⁰ Til sammenligning kan økologisk kakaopulver købes for 175,60kr. pr. kg.⁴¹

Herunder ses johannesbrødmels og kakaopulvers næringsindhold.

	Johannesbrødmel: (økologisk)	Kakaopulver: (økologisk)
Næringsindhold pr. 100g		
Energi	1255kJ (300kcal)	1603 kJ (387 kcal)
Fedt	0,65 g	21 g
Heraf mættet fedt	0,09 g	13 g
Kulhydrater	49,1 g	12 g
Heraf sukkerarter	40,5 g	0 g
Protein	4,6 g	22 g
Salt	0,088 g	0,05 g

⁴⁰https://www.matas.dk/carob-pulver-oe-250-g?shopping_product_id=619937&gclid=Cj0KCQjwy6T1BRDXARIsAlqCTXrGqeKV1_A8lShQhKQSe2BAmoTBggpmdHZdOYGZ4Wwsq-AsM6bPk8AaAlnAEALw_wcB 29-04-2020 kl. 19:50

⁴¹ <https://butik.mad.coop.dk/drikkevarer/kakao/kakaopulver/anglamark-oekologisk-kakao-p-7340011430247> 29-04-2020 kl. 19:54

Til at finde næringsindholdet er det hhv. rent johannesbrødmel (carob-pulver) og rent kakaopulver der er anvendt.

For en producent kan det være en fordel af anvende johannesbrødmel i stedet for kakaopulver, da det er billigere end kakao. Derudover indeholder den nærmest ingen fedt, hvilket kan være en fordel for en producent der vil lave et slankeprodukt. Når johannesbrødmel har et naturligt højt indhold af sukker, kan en producent muligvis reducere mængden af tilsat sukker. Det kan være at producenten på den måde skal betale mindre i afgift, hvis det kan lade sig gøre at tilsætte mindre end 0,5g sukker pr. kg, da det fremgår af CHOAL § 2 at afgiftssatsen for afgiftspligtige varer, som har et sukkerindhold på under 0,5g pr. kg er lavere end de varer med et højere indhold af tilsat sukker. Når der ikke tilsættes sukker sparer producenten også udgiften til sukker. Derudover kan producenten skrive 'uden tilsat sukker' på pakken og dermed kan produktet, over for en forbruger fremstå som et sundt produkt, uden nødvendigvis at være det. Det kan være en fordel ift. markedsføringen. En ulempe ved at bruge johannesbrødmel frem for kakao er at det ikke smager fuldstændigt som kakao. Dette kan løses ved at supplere med kakao. Det kan muligvis stadig lade sig gøre at lave en vare uden tilsat sukker, idet johannesbrødmel vil fungere som et sødemiddel. Udover at kunne spare på afgiften, er johannesbrødmel mere lokal end kakao. Kakao skal importeres fra Sydamerika eller Afrika. Når dette sker skal der betales told når kakao kommer inden for EU. Johannesbrød bliver produceret i middelhavsområdet, mest i Spanien. Derfor skal der ikke betales told, som ved import af kakao. Johannesbrødmel skal blot fragtes fra Italien, Spanien eller Portugal og dermed kan producenten også reklamere med at de kun bruger europæiske råvarer. Johannesbrødmel har reklamemæssige fordele som kakao ikke har, og kan dermed være mere attraktiv for producenter at benytte. Når johannesbrødmel bliver anset for en erstatningsvare for kakaopulver vil det blive pålagt afgift for at undgå konkurrenceforvridning.

Et pulver der indeholder mindre end 30 % kakao og er bestemt til fremstilling af kakaodrikke, kan blive fritaget for afgift efter, CHOAL § 1, stk. 2, nr. 2. Dermed har kakaopulver, som er bestemt til fremstilling af kakaodrikke en konkurrencemæssig fordel, fordi den kun skal betale afgift af de afgiftspligtige bestanddele, hvorimod johannesbrødmel, som bliver anset som en erstatningsvare til chokolade og kakaopulver, vil blive pålagt at skulle betale afgift af hele pulveret også de eventuelle bestanddele som ikke er afgiftspligtige. Det vil det fordi det kun er pulver som indeholder kakao,

som er fritaget i loven. Det kan virke urimeligt for en producent af johannesbrødmel at melet bliver omfattet hvis det opfylder de samme kriterier som det afgiftsfritagede kakaopulver, men johannesbrødmelet, vil også kunne blive anset som en erstatningsvare for et afgiftspligtigt kakaopulver, som er et pulver som indeholder mere en 30 % kakao eller som ikke er bestemt til fremstilling af kakaodrikke. Det betyder dermed at hvis johannesbrødmel bliver brugt til at producere de samme slags produkter, som de chokoladeprodukter som er blevet fritaget for afgift, dog med johannesbrødmel i stedet for kakao, vil produktet blive anset som en erstatningsvare for de afgiftsfritagede varer og for de chokoladevarer som ikke opfyldte kriterierne for fritagelsen. Dermed vil det være mere fordelagtigt at producere fx kakaopulver til fremstilling af kakaodrikke end at producere johannesbrødmel til at fremstille drikke med johannesbrødmel. Johannesbrødmelet vil dog stadig kunne fremhæve nogle af de markedsføringsmæssige fordele ved at benytte johannesbrødmelet frem for kakaopulveret. Det kan fx være at der ikke er tilsat sukker og dermed kun indeholder naturlig sukker, eller at de fx kommer fra en frugt som vokser i Spanien, som er en del af EU.

7.4. Opsummering

Hvordan en vare bliver markedsført skal, jf. CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9, indgå i den samlede vurdering af om en vare kan blive anset som en efterligning af eller en erstatningsvare for en chokoladevare. Det har betydning for bedømmelsen af afgiftspligten, hvad varen bliver solgt som. Det havde fx ved romkuglerne afgørende betydning om de blev solgt som kage eller slik.

En vares aftagergruppe har ikke betydning for om en vare bliver omfattet af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1. I afgørelserne SKM.2004.398.LSR og SKM.2009.816.LSR fandt Landsskatteretten det uden afgørende betydning at barerne blev solgt i motionscentre og lignende, når det skulle vurderes om varen var omfattet af nr. 1. I SKM.2015.654.ØLR fandt Landsretten at varens aftagergruppe er uden betydning ved vurderingen af om varen er omfattet af nr. 1.

I afgørelsen SKM.2017.305.LSR fandt Landsskatteretten at den almindelige forbruger køber varerne af andre grunde fx sundhedsmæssige, end når de køber en chokoladevare og det blev pointeret at varen blev solgt som et slankeprodukt. Dermed har det betydning for vurderingen i nr. 9 hvad en

varer bliver solgt som. Landsskatteretten vurderede at varen ikke var en erstatningsvare for en chokoladevare, selvom den blev markedsført som *“et sundt alternativ, så man ”undgår at falde i”*. “ I SKM.2004.398 blev varer som ikke indeholdte chokolade eller kakao omfattet af nr. 9 fordi de blev reklamerede for at være en erstatningsvare for en chokoladevare. Dermed er der sket en praksisændring, hvor det at virksomheden selv reklamerer med at være et alternativ ikke er et altovervejende kriterie.

Det at produkterne er placeret i andre afdelinger end chokoladevarerne, har betydning for om en vare kan anses for at være en erstatningsvare. Det fremgår i afgørelserne SKM.2017.305.LSR, SKM.2018.172.LSR, SKM.2018.202.LSR og SKM.2019.36.LSR.

8. Kapitel – Konklusion

Formålet med specialet er at fortolke chokoladeafgiftslovens vareområde ud fra denne problemformulering:

Fortolkning af chokoladeafgiftslovens vareområde med særligt henblik på CHOAL §1, stk. 1, nr. 9 i forhold til §1, stk. 1, nr. 1.

For at kende vareområdet for erstatningsvarer for og efterligninger af chokoladevarer, er det nødvendigt at vide hvad en chokoladevare er. En vare kan betragtes som en chokoladevare, når chokolade eller kakao er karaktergivende for den. Når det skal vurderes om varen er en chokoladevare skal der tages stilling til den relative mængde chokolade, hvor fremtrædende chokoladesmagen er og om den fremstår som værende en chokoladevare. Hvis chokolade er karaktergivende for produktet er produktet omfattet. Har produktet andre karaktergivende egenskaber, kan den godt være omfattet af nr. 1. Hvis varen ikke har karakter af at være en chokoladevare, men den efterligner eller kan erstatte en kan den være omfattet af nr. 9. Ordlyden i nr. 9 er uklar, så for at finde anvendelsesområdet for nr. 9 i forhold til nr. 1, er det nødvendigt at finde ud af, hvad begreberne beskaffenhed, anvendelse og markedsføring indebærer.

Når det skal vurderes om en vare er omfattet af nr. 1, skal beskaffenheden vurderes. Hvis varen efter dens beskaffenhed alene kan betragtes som en chokoladevare, er den omfattet af nr. 1. Hvis ikke, skal det vurderes om varen i stedet er omfattet af nr. 9. For at en vare kan være omfattet af nr. 1 eller 9, skal dens form, størrelse, udseende og smag inddrages i en vurdering af varens beskaffenhed.

Formen og størrelsen har en betydning for bedømmelsen af en chokoladevare. Hvis varen i formen ligner en chokoladevare kan den blive omfattet. Formen kan ikke være det eneste grundlag for at en bar kan blive omfattet af nr. 1 eller 9. En vare kan godt have samme form som en chokoladebar uden at blive omfattet af nr. 1 eller 9. Der kan godt blive lagt vægt på formen, men udseende og smag vil også blive inddraget i vurderingen.

Hvis en vare har fuldt chokoladeovertræk fremstår den som værende af chokolade. Varen må have en karaktergivende smag af chokolade, da den relative mængde af chokolade må være forholdsvis høj, for at kunne dække varen. Når en vare har et fuldt chokoladeovertræk, er den ifølge retspraksis,

omfattet af CHOAL §1, stk. 1, nr. 1. En vare kan derfor ikke ud fra retspraksis blive omfattet af nr. 9, når den har fuldt chokoladeovertræk.

Hvis en vare har et yoghurtovertræk vil den som udgangspunkt ikke blive omfattet af nr. 1. Hvis den indeholder chokolade, så kan den blive omfattet. Der er sket en ændring i retspraksis. I landsretsdommen i 2015, fandt Landsretten at smagen af æble og yoghurt ikke kunne erstatte en chokoladevare. Dette er en ændring i forhold til Landsskatterettens afgørelse fra 2013, hvor en bar der også havde yoghurtovertræk og ikke indeholdt kakao blev omfattet af nr. 10.⁴² Dette har ført til en usikkerhed vedrørende barer med yoghurtovertræk. Da det ikke fremgår om det er smagssammensætningen eller yoghurtovertrækket, som er afgørende for at varen ikke bliver omfattet af nr. 9.

Når en vare har et delvist chokoladeovertræk eller har pynt på toppen, kan den blive omfattet af nr. 1. Det kræves at mængden af chokolade og dermed smagen er af fremtrædende karakter for varen. Af retspraksis fremgår det at varer med 16,7 % chokolade eller mere kan være omfattet af nr. 1. Procentsatsen fremgår ikke af loven, så der skal foretages en konkret vurdering af den pågældende vare.

En vares anvendelse og markedsføring har ikke betydning for bedømmelsen for om en vare er omfattet af nr. 1, da det ikke fremgår af bestemmelsens ordlyd. Hvis andet end hvad der fremgår af ordlyden inddrages, vil det stride mod grundlovens § 43.

En vares anvendelse og markedsføring skal indgå i den samlede vurdering for om en vare kan blive anset som en efterligning af eller erstatningsvare for en chokoladevare. Idet anvendelse betyder ibrugtagen indgår forbrugerens begrundelse for købet af varen i bedømmelsen. Derfor er det vigtigt at vurdere om kunderne vælger produktet for at dække det samme behov som en chokoladevare.

Markedsføring omhandler de tiltag en virksomhed foretager for at videreformidle et produkt. Derfor vil en vares placering i butikkerne og hvilken aftagergruppe, der køber varen, blive inddraget i bedømmelsen. Hvis virksomheden reklamerer med at være en erstatningsvare, kan det få den betydning, at det vil blive anset som om virksomheden selv har anerkendt at varen kan erstatte en

⁴² Det der svarer til CHOAL §1, stk.1, nr. 9 i dag

chokoladevare. En vare kan muligvis undgå at blive omfattet af nr. 9, hvis den står i andre afdelinger end de afdelinger hvor chokoladevarerne står.

Johannesbrødmel kan blive omfattet af nr. 9, da der i den juridiske vejledning er lagt vægt på, at beskaffenheden får den til at fremstå som en chokoladevare, som ikke indeholder kakao og at den bliver markedsført og anvendt, som en erstatning for kakaopulver.

Af afgørelsen SKM.2018.531.LSR kan det udledes at karamelsmag kan erstatte chokoladesmag. det skal pointeres at der kun har været en sag vedrørende karamelsmags evne til at erstatte chokoladesmag. Dermed er det ikke fastlagt at dette gælder alle varetyper.

Varer der efter en samlet vurdering af beskaffenheden, om de dækker samme behov og bliver markedsført på samme måde, som dem de er erstatningsvarer for eller efterligninger af, CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9.

Det fremgår af § 1, stk. 2 at der er nogle chokoladevarer, som lovbestemt er blevet fritaget for afgift. Fritagelserne gælder for lægemidler, pulvere med kakaoindhold til fremstilling af kakaodrikke, færdigt fremstillede mælkeprodukter med kakaoindhold, buddingpulver mv. og masser mv., som indeholder kakao. Det er nogle betingelser varerne skal opfylde for at kunne blive fritaget. Det første er hvor stor kakaoindhold produkterne må have. Pulverne til fremstilling af kakaodrikke må ikke indeholde mere end 30 % kakao. Færdigfremstillet mælkeprodukter med kakaoindhold må ikke indeholde mere end 5 % kakao. Buddingpulvere mv. må ikke indeholde mere end 25 % kakao og masser mv. må ikke indeholde mere end 5% kakao. Den anden betingelse er at kakaoindholdet skal være tydeligt deklareret på fakturaer, prislistes og detailemballagen. For mælkeprodukter med kakaoindhold er der en ekstra betingelse, som er at de ikke ud fra deres beskaffenhed eller anvendelse kan blive betragtet som en erstatningsvare for eller efterligning af en af de beskattede chokolade- og sukkervare.

Det kan konkluderes at varer der fx er omfattet af nr. 1, lovmæssigt kan blive fritaget for afgift. Når den fritaget vare fx ikke må indeholde mere end 5 % kakao, vil den lignende varetype, som indeholder mere kakao også være omfattet nr. 1, og kan dermed ikke blive fritaget for afgift.

For de varer som indeholder kakao, men ikke bliver anset for værende en chokoladevare eller erstatningsvare for en chokoladevare og ikke bliver omfattet af andre bestemmelser i § 1 stk. 1, skal der betales dækningsafgift af de afgiftspligtige bestanddele.

9. Kapitel – Perspektivering

I dette afsnit vil der være en række problemer der er fundet under udarbejdelsen af speialet. Det er emner der kunne være interessante at inddrage som en forlængelse af speialet.

9.1. Økonomiske konsekvenser

Det kunne for speialet have været interessant at analysere hvad de økonomiske konsekvenser for virksomhederne er, når de producere varer, der er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven. Både de konsekvenser det har for virksomheden som udvikler nye produkter, men også de virksomheder som ikke har betalt afgift af deres produkter fordi de ikke vidste at produkterne var chokoladevare eller erstatningsvare for chokoladevare. Det vil også være interessant at undersøge hvad det koster for virksomheden administrativt og hvad det gør hvis de ændrer i et produkts indhold.

Det kunne også være interessant at undersøge hvilke markedsføringsmæssige overvejelser en producent er nødt til at foretage, hvis de bliver pålagt at betale afgift af et allerede eksisterende produkt. Det kunne fx være den vurdering omkring hvor meget prisen pr. produkt skal være og om det så medfører fald i omsætningen eller en mulig kundeflugt.

9.2. Retspolitik – procentsatser

Speialet kunne også have inddraget eller fremsat nogle forslag til hvad bestemmelserne i § 1, kunne have indeholdt for at retstillingen vil være forbedret.

For at tydeliggøre retsstillingen, kunne procentsatser blive indført, for hvor meget chokolade der skal indgå i varen for den bliver anset for værende en chokoladevare. Dermed ville det tydeligt fremgå af loven hvad der bliver anset for værende en chokoladevare og derfor ville borgerens

retstilling blive forbedret, da det så er muligt at forudsige om produktet bliver afgiftspligtig. Hvis en procentsats fremgik af loven ville nogle producenter producere varer, hvor varen indeholdte mindre kakao for ikke at blive omfattet af bestemmelsen. Det vil virke urimeligt for producenten som producere vare som indeholdte nok kakao til at blive anset for at være en chokoladevare. Det vil være muligt for producenten at nedsætte kakaoindholdet og dermed undgå afgift. Problemstillingen kunne også løses ved at indføre at det kun er de produkter som indeholder nok kakao til at blive anset som en chokoladevare, der må reklamere med at indeholde chokolade, give produktet en betegnelse hvor chokolade eller kakao indgår eller at kakaoindholdet procentvis skal tydeligt fremgå på emballagens forside.

Problemet m procentsatsen vil være at nogle kakaoprodukter kan produceres med meget lidt kakao og stadig beholde en kraftig kakaosmag og dermed vil det betyde at hvis procentsatsen for kakaoen ikke er sat lavt, så vil disse produkter undgå afgift. Problemstillingen kunne også løses ved at alle produkter der indeholder afgiftspligtige bestanddele, kun skal betale dækningsafgift og at der ikke skal betales afgift af bestanddele som ikke er afgiftspligtige. Dette vil være en simpel løsning, som vil gøre borgerens retstilstand mere sikker, da der kun skulle betales afgift af afgiftspligtige bestanddele. Det vil dog have den betydning at der vil blive betalt mindre i afgift, fordi der ikke vil blive betalt afgift af varen nettovægt, men kun af den afgiftspligtige andel.

For at forbedre retsstillingen ville det være en mulighed at opstille en liste i loven med de præcise kriterier som gør varen omfattet. Dette kan have den betydning at der er nogle produkter der muligvis ikke vil være omfattet. Det vil også have den betydning at listen muligvis ofte skulle opdateres, hvis der er kommet nye kriterier som skal gøre et produkt omfattet. Der kunne også blive fremsat en opstilling af hvilke typer varer der skal anses for værende chokoladevarer eller erstatningsvarer.

9.3. Johannesbrødmel

Det kunne være interessant for specialet at teste om johannesbrødmel faktisk kan være en erstatning for chokolade og om det smagsmæssigt ligner chokolade. For at undersøge dette vil det

være nødvendigt at opstille nogle forsøg og lave brugerundersøgelser for at finde ud af om forbrugeren faktisk ville bruge johannesbrødmel frem for chokolade eller kakao.

10. Kapitel – Litteraturliste

10.1. Bøger:

Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014
Nickels, William G, McHugh, James M. og McHugh, Susan M., Understanding Business, McGraw International Edition, 2016, s. 273-274

10.2. Love samt forarbejderne til:

Lov nr. 254 af 12. juni 1922
Lov nr. 1383 af 28. december 2011.
Lov nr. 22 af 11. februar 1955
Lov nr. 516 af 21. december 1979
Lov nr. 509 af 18. december 1970
Lov nr. 518 af 13. december 1972
Lov nr. 168 af 27. april 1977
Lov nr. 1295 af 5. december 2019
Lov nr. 1686 af 26. december 2017
LBK nr. 1010 af den 2. juli 2018
LBK nr. 678 af 31. maj 2018
BEK nr. 336 af 12/05/2003
Grundloven

10.3. Domme og afgørelser:

SKM.2004.202.VLR - Dyrefoder
SKM.2015.654.ØLR - Cchokoladebarer samt yoghurt og æble

SKM.2004.398.LSR - Annonceret som erstatning
SKM.2009.816.LSR - Den med de 8 bartyper
SKM.2013.513.LSR - Energybar X
SKM.2017.305.LSR - Vekao
SKM.2018.172.LSR - 2 barer 2,7 og 13 % som pynt eller i baren
SKM.2018.202.LSR - 1 bar med 10,9 % som undertræk
SKM.2018.531.LSR - Karamelsovs
SKM.2018.532.LSR - Chokoladesirup til milkshake
SKM.2019.36.LSR - 24 % og 9 %

SKM.2020.113.SR - Sukkerbar

10.4. Hjemmesider:

[http://denstoredanske.dk/Krop, psyke og sundhed/Psykologi/Psykologiske termer/behov](http://denstoredanske.dk/Krop,_psyke_og_sundhed/Psykologi/Psykologiske_termer/behov)

<https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=beskaffenhed>

<https://www.ft.dk/samling/20191/beslutningsforslag/B20/spm.htm>

<https://www.matas.dk/carob-pulver-oe-250->

[g?shopping_product_id=619937&gclid=Cj0KCQjwy6T1BRDXARIsAlqCTXrGqeKV1_A8lShQhKQSe2BAmoTBqgpmDHZdOYGZ4Wwsq-AsM6bPk8AaAlnAEALw_wcB](https://www.matas.dk/carob-pulver-oe-250-g?shopping_product_id=619937&gclid=Cj0KCQjwy6T1BRDXARIsAlqCTXrGqeKV1_A8lShQhKQSe2BAmoTBqgpmDHZdOYGZ4Wwsq-AsM6bPk8AaAlnAEALw_wcB) 29-04-2020 kl. 19:50

<https://butik.mad.coop.dk/drikkevarer/kakao/kakaopulver/anglamark-oekologisk-kakao-p-7340011430247> 29-04-2020

10.5. Andre kilder:

Den juridiske vejledning 2020-1 E.A.2.3.3 og E.A.2.3.8

11. Bilag

Bilagene findes i eksterne filer.

Bilag A – Chokoladeafgiftsloven fra 1922

Bilag B – Lovforslag og bemærkninger til chokoladeafgiftsloven fra 1922.

Bilag C – Samarbejdsaftale

Bilag D – Procesafsnit

Bilag E – Antal ord