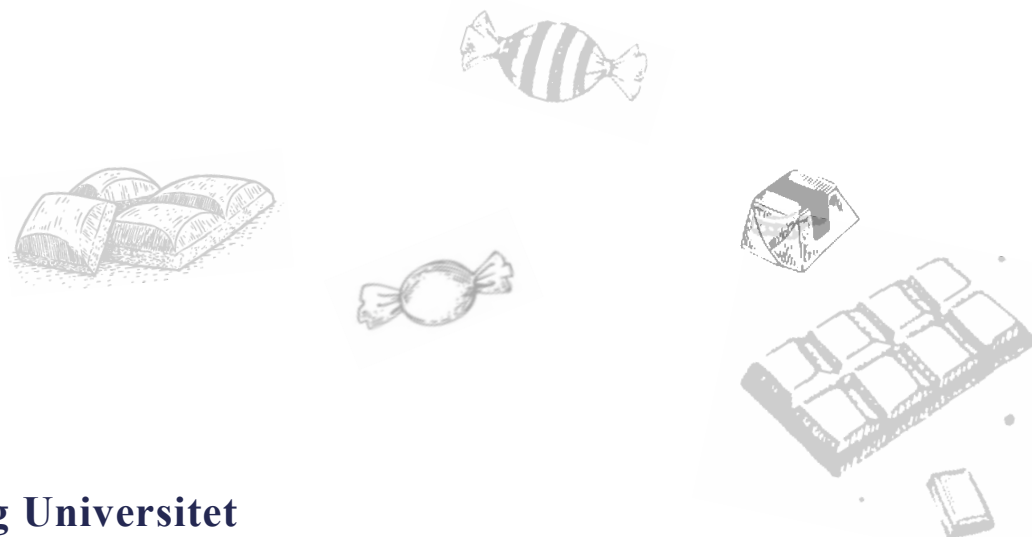




AALBORG UNIVERSITET

FORTOLKNING AF ANVENDELSESOMRÅDET FOR CHOKOLADEAFGIFTSLOVENS AFGIFTSPLIGTIGE VAREOMRÅDE

- MED SÆRLIGT FOKUS PÅ § 1, STK. 1, NR. 1, 4 OG 9



Aalborg Universitet

Kandidatspeciale

Forår 2021

Udarbejdet af: Katrine Jensen

Titelblad

Titel:	Fortolkning af anvendelsesområdet for chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde - med særligt fokus på § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9
Engelsk titel:	Interpretation of the scope of the Danish Act on Excise Duties levied on Chocolate and Sugar Products, with a special emphasis on Section 1, Subsection 1, no. 1, no. 4 and no. 9
Fagområde:	Punktafgifter
Studieretning:	Cand.merc.jur
Uddannelsessted:	Aalborg Universitet
Projektbetegnelse:	Kandidatspeciale
Vejleder:	Charlotte Sørensen
Afleveringsdato:	Den 18. maj 2021
Sideantal:	73
Antal anslag:	143.620 <i>(inkl. mellemrum og ekskl. forside, titelblad, abstract, indholdsfortegnelse, forkortelsesafsnit, fodnoter og litteraturliste)</i>
Udarbejdet af:	Katrine Jensen
Studienummer:	2016-4562

Abstract

This master thesis contributes to the interpretation of the scope of the Danish Act on Excise Duties levied on Chocolate and Sugar Products, with a special emphasis on Section 1, Subsection 1, no. 1, no. 4 and no. 9, and thereby investigate the applicable law for the scope of these provisions specifically.

It is well known in Denmark that you must pay excise duties on specific goods, but the question of when the goods are within the scope can be difficult to figure out. Therefore, this master thesis answers the question whether or not the Danish Tax Assessment Council's binding ruling in SKM2020.113.SR is an expression of applicable law. And if so, what impact the binding ruling will have on the scope of the Danish Act on Excise Duties levied on Chocolate and Sugar Products, specifically in regard to Section 1, Subsection 1, no. 1, no. 4 and no. 9.

Today the Danish Act on Excise Duties levied on Chocolate and Sugar Products (the Chocolate Tax Act) is almost 100 years old and the legislation of it has changed over time. Despite the many changes through time, there is still doubt about the interpretation of the scope, as the legal text of the Chocolate Tax Act does not specifically state in its wording what falls within the scope for no. 1, no. 4 and no. 9. Moreover, the Chocolate Tax Act is subject to Article 43 of the Constitutional Act of Denmark, why the scope of no. 1, no. 4 and no. 9 must be consistent with Article 43 and the principle of legality therein. Otherwise, it will not be possible to impose excise duties on goods.

Because it is not possible and adequate to derive conclusions from only the legal text and legislation history from the original Chocolate Tax Act, the legal dogmatic method will be used in this master thesis. To investigate the research questions and purpose of this master thesis, the legal text, drafting by the law and carefully selected material and practice will establish the foundation on which it will be specified, what the applicable law is today.

Through the analysis it has been established that before goods can be dutiable in relation to no. 1 or no. 4, they must be a chocolate or sugar product. Chocolate or sugar must be characteristic of the product and the overall assessment must be based on the amount of chocolate/sugar, the appearance of chocolate/sugar flavor and how the product visually performs as it is made of chocolate or sugar.

The goods can have other characteristics than the mentioned, but it does not affect the overall assessment.

The analysis also finds that the ending term “any kind” in no. 1 and no. 4 must be interpreted broadly and therefore exceed the scope of the Chocolate Tax Act for these product groups. However, this is limited by the fact that the goods must have either chocolate or sugar as an ingredient. If not, the term “any kind” cannot be used, because it would be too broad of a scope and not consistent with Article 43 of the Constitutional Act of Denmark.

If the product groups for no. 1 and no. 4 cannot be used, the goods can still be charged with excise duties in accordance with no. 9 as a substitute or imitation. If the goods can be characterized as a traditional chocolate or sugar product from its attribute, use and marketing, the product will be imposed with duty in accordance to be a substitute or imitation of a normal excise duty product.

It is concluded that the binding ruling in SKM2020.113.SR is not an expression of applicable law, but an expression of new applicable law. This is based on the fact that the Danish Tax Assessment Council’s “shops” between product groups in the binding ruling, even though previous practice has a clear dividing line between these. Therefore, it becomes possible in the future to use the product groups interchangeably. This might pose a problem with the purpose of no. 9 as it may disappear and the term “any kind” in accordance with the result of the binding ruling will be given a broader scope than it is permissible.

Indholdsfortegnelse

Titelblad	1
Abstract	2
Indholdsfortegnelse	4
Forkortelser	6
1. Kapitel - Indledende om projektet	7
1.1. Indledning	7
1.2. Problemstilling	8
1.3. Problemformulering	8
1.4. Afgrænsning	9
2. Kapitel – Metode, kilder og fortolkning.....	12
2.1. Metodevalg – Den retsdogmatiske metode	12
2.2. Håndtering af kilder	14
2.2.1. Grundloven	15
2.2.2. Legalitetsprincippet	15
2.2.3. De almindelige love	16
2.2.4. Forarbejder	17
2.2.5. Retspraksis	18
2.2.6. Landsskatterettens afgørelser	18
2.2.7. Bindende svar	19
2.2.8. Den juridiske vejledning	20
2.3. Fortolkningsvalg.....	21
2.3.1. Indskrænkende, præciserende og udvidende fortolkning.....	22
2.3.2. Ordlydsfortolkning	23
2.3.3. Formålsfortolkning.....	24
2.3.4. Dynamisk fortolkning	25
3. Kapitel – Fra metode til analyse	27
4. Kapitel - Chokoladeafgiftsloven	30
4.1. Chokoladeafgiftslovens formål og historiske udvikling	30
4.2. Gældende lov og nummerering af de enkelte bestemmelser.....	34
4.3. Sammenfatning.....	35
5. Kapitel – Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR	36
5.1. Sagens faktiske forhold og situationen bag det bindende svar.....	36
5.2. Spørgers opfattelse og begrundelse.....	36
5.3. Skattestyrelsens begrundelse og opfattelse	38
5.4. Skatterådets begrundelse og afgørelse	40
5.5. Problematikker/spørgsmål ved SKM2020.113.SR	42
5.6. Sammenfatning.....	44

6. Kapitel – Chokolade- og sukkervarer af enhver art.....	45
6.1. Chokoladevarer	45
6.2. Sukkervarer	49
6.3. Begrebet ”enhver art”	52
6.3.1. Chokolade- og sukkervarer af enhver art	53
6.3.2. Rækkevidden af ”enhver art”	54
6.3.3. Opfattelsen af ”enhver art” i praksis	55
6.4. Praksisændring for begrebet ”enhver art” i nr. 1 og 4?	58
7. Kapitel – Andre varer, efterligninger og erstatningsvarer	59
7.1. Afgift på efterlignings- og erstatningsvarer	59
7.2. Beskaffenhed, anvendelse og markedsføring.....	61
7.3. Opsamlingsbestemmelsen og begrebet ”enhver art”	63
8. Kapitel - Konklusion.....	66
9. Kapitel - Perspektivering.....	69
10. Kapitel - Litteraturliste	70
Love m.m.	70
Retslitteratur	71
Retspraksis	72
Den Juridiske Vejledning.....	73
Øvrige.....	73
Bilags oversigt.....	73

Forkortelser

Nedenfor fremgår en række særlige forkortelser, der vil blive anvendt gennem specialet.

BEK	Bekendtgørelse
CHOAL	Chokoladeafgiftsloven
CHOAL's	Chokoladeafgiftslovens
DJV	Den juridiske vejledning
GRL	Grundloven
GRL's	Grundlovens
LBK	Lovbekendtgørelse
LF	Lovforslag
LSR	Landsskatteretten
SKM	Skatteministeriets offentliggørelse af domme, kendelser, afgørelser m.v.
SKTST	Skattestyrelsen
SR	Skatterådet

1. Kapitel - Indledende om projektet

1.1. Indledning

Punktafgifter er i dagens Danmark noget, som alle betaler, men måske ikke kender så meget til. Disse afgifter er en helt særlig beskatningsform, da afgiften direkte bliver pålagt en specifik vare, hvorved forbrugeren ved købet af varen indirekte bliver beskattet. Den 12. juni 1922 blev en af de første punktafgiftslove indført i Danmark – Chokoladeafgiftsloven.¹

Chokoladeafgiftsloven har gennem tiden haft stor betydning for danskernes forbrugsvaner og det politiske styre i Danmark, da lovens formål er adfærdsregulerende og fiskalt begrundet.² Forbrugernes køb af luksusvarer skulle reguleres og der skulle tjenes penge til statskassen, for at finansiere det danske velfærdssamfund. Senere hen har lovens formål ændret fokus, således folkesundheden skal fremmes.³ Formålet er dog fortsat adfærdsregulerende og fiskalt begrundet, da staten ønsker at påvirke forbrugers sundhed ved at pålægge højere afgifter på specifikke varer.

Det er uomtvisteligt, at der skal betales skat af afgiftspligtige varer, men dette må aldrig ske i videre omfang end det, der følger af lovgivningen. Retten til at beskatte befolkningen er at finde i Grundlovens § 43, hvoraf det følger, at ingen skat kan pålægges, ændres eller ophæves uden ved lov. Dette skal sikre, at borgerne i samfundet ikke bliver beskattet på usagligt grundlag, da der skal være lovhjemmel herfor. En afgift kan således alene pålægges en specifik vare, hvis der er udtrykkelig og klar lovhjemmel.

Ordlyden af CHOAL's § 1 har gennem årene udviklet sig i form af ændringer, tilføjelser m.v., men hvor langt anvendelsesområdet for det afgiftspligtige vareområde rækker, kan fortsat give anledning til fortolkningstvivl, da dette ikke fremkommer direkte af lovteksten. I forbindelse med denne tvivl opstår spørgsmålet, om hvad gældende ret herfor er, samt om fortolkningstvivlen giver anledning til problemer i praksis?

Redaktionen af kandidatspecialet er afsluttet den 18. maj 2021.

¹ Lov nr. 254 af 12. juni 1922, bilag 2

² LF nr. 37 af 23. november 1921, bilag 3

³ Lov nr. 1383 af 28. december 2011

1.2. Problemstilling

Formålet med dette kandidatspeciale er at undersøge gældende ret i henhold til det afgiftspligtige vareområde for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9, samt bidrage med fortolkning heraf. Chokoladeafgiftsloven indeholder en række begreber, der er med til at bestemme det afgiftspligtige vareområde herfor, men disse er uklare i ordlyden, hvorfor der kan stilles spørgsmålstejn ved, hvor stor rækkevidden af disse er.

I år 2020 udkom et bindende svar fra Skatterådet⁴, hvor skattemyndighedens opfattelse af gældende ret skildres ved behandling af spørgsmålet, om en chokolade/sukkerbar er omfattet af nr. 1, 4 eller 9. Det bindende svar udløser flere spørgsmål end svar, jf. nærmere herom i kapitel 5, afsnit 5.5., da skattemyndigheden i deres begrundelser og resultat virker forvirret over, hvornår der kan anvendes nr. 1, 4 eller 9. I forlængelse af denne forvirring opstår der uklarhed om, hvad der indfortolkes i det bindende svar, samt om dette i det hele taget er korrekt begrundet. En af parterne i sagen finder netop, at afgørelsen ikke er korrekt, hvorfor denne er påklaget til Landsskatteretten. Disse problematikker kan alene besvares ved undersøgelse af gældende ret for nr. 1, 4 og 9, da hvis der er uoverensstemmelse med tidligere praksis og det bindende svar, vil dette i så fald have konsekvenser for fremtidig praksis? Det er således interessant at undersøge, hvilken afgift, der er den korrekte til netop chokolade/sukkerbaren.

1.3. Problemformulering

Eftersom Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR indeholder en del problemstillinger, der alene kan besvares ved klarlæggelse af nugældende ret for det afgiftspligtige vareområde for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9, vil analysen i kandidatspecialet tage udgangspunkt i det bindende svar og besvarer spørgsmålet om, hvad er gældende praksis nu, herunder om SKM2020.113.SR er korrekt begrundet ud fra lovtekstens ordlyd, formål og domstolenes fortolkning heraf? Hvis dette kan bekræftes, vil det bindende svar ingen indflydelse have på tidligere og fremtidig praksis, men hvis modsat og det bindende svar ikke er korrekt begrundet, vil der så være en risiko for, at praksis drejer sig mod en forkert retning? Problemformuleringen er således udarbejdet med udgangspunkt i spørgsmålet, om SKM2020.113.SR er et udtryk for ændret praksis på området – eller om det bindende svar blot er en præcisering af allerede gældende ret.

⁴ SKM2020.113.SR

På baggrund af ovennævnte lyder kandidatspecialets problemformulering som følgende:

*Er Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR et udtryk for ændret praksis?
Og i så fald, hvilken indflydelse vil det have på det afgiftspligtige
vareområde for chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9?*

1.4. Afgrænsning

Formålet med afgrænsningen er at holde et relevant fokus gennem kandidatspecialet, hvorved retstilstanden på et specifikt retsområde kan undersøges og analyseres ved brug af udvalgt materiale. Videre er afgrænsningens formål at tydeliggøre de valg, der er foretaget gennem specialets udarbejdelse. Afgrænsningen har således betydning for den røde tråd i undersøgelsen af, hvad gældende ret for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 i dag er.

Af specialets titel fremgår, at den største afgrænsning er sket til CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9. De øvrige nummereringer i stk. 1 vil alene blive nævnt, såfremt disse findes relevant i relation til problemformuleringen. Ydermere vil de øvrige bestemmelser i loven ligeledes blive anvendt i begrænset omfang eller slet ikke, da de alene inddrages, når disse findes relevante for at besvarer specialets problemstilling. Hertil, vil afgiftsfritagelserne i § 1, stk. 2 og 3 ikke blive behandlet, da omfanget af specialet ikke gør det muligt at undersøge disse tilstrækkeligt. Denne form for indsnævring er valgt for at sikre, at specialet har et direkte fokus på et specifikt retsområde, herunder den valgte bestemmelse, således analysen kan systematiseres specifikt. Som følge heraf vil punktafgiftsret, der er udenfor specialets anvendelsesområde, ikke blive inddraget, da fokus i specialet er forbeholdt CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 og dertilhørende relevant materiale.

Af CHOAL fremgår, at der udover beskatning efter § 1 ligeledes kan ske beskatning efter dennes § 22, den såkaldte dækningsafgift. Dækningsafgiften vil blive nævnt gennem specialet, men ikke behandlet i dybden. Dækningsafgiften vil blive anvendt som et bidrag til fortolkning af gældende ret, men en nærmere analyse heraf vil ikke indgå i specialet.

Specialet er udarbejdet med den forudsætning, at læseren er bekendt med punktafgiftssystemet som en helhed, og at læseren derfor kender de bagvedliggende hensyn herfor. Denne forudsætning gør, at

systemet ikke vil blive behandlet i specialet. Afgrænsningen er sket i relation til specialets begrænsning af omfang.

Loven er næsten 100 år gammel⁵ og er gennem tiden blevet ændret. Love og lovændringer vil alene blive behandlet ud fra relevans for specialet. Som følge heraf vil specialet behandle udvalgte love og lovændringer for at skabe et overblik over gældende ret i dag. Når der i specialet henvises til chokoladeafgiftsloven, vil dette således være den nugældende sammenskrivning af loven bestående af LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer, samt nummereringen af § 1 herfra, jf. kapitel 4. Analysen af lovens historiske formål har derfor for øje at klarlægge den grundlæggende forståelse for lovens historik, der vil blive anvendt i den analytiske del.

Gennem specialet vil begrebet ”enhver art” blive behandlet i relation til undersøgelsesområdet for CHOAL’s § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, men øvrige placeringer i loven vil ikke blive behandlet. Derudover vil udstrækningen af dette begreb vil ikke blive berørt generelt, da begrebet alene analyseres i relation til fortolkning af nr. 1 og 4.

I specialet er der anvendt retspraksis for at finde ud af, hvad gældende ret er. Praksis på specialets fokusområde er omfangsrigt, hvorfor der er udvalgt praksis, der findes særligt relevant. Behandlingen heraf vil desuden ske ud fra problemformuleringen i specialet, for at sikre systematiseringen er baseret på temaet i specialet i stedet for eksempelvis tid og afgørelsesnumre. Det er således de enkelte elementer fra afgørelserne m.v., der skønnes væsentlig for besvarelsen af problemformuleringen, der vil blive analyseret for at finde frem til, hvad gældende ret på området er ud fra helhedsfortolkningen af disse. Denne afgrænsning er ligeledes præget af, at specialets omfang ikke tillader, at al materiale kan behandles, hvorfor en systematiseret udvælgelse af praksis har været nødvendig for specialet.

Eftersom specialet alene beskæftiger sig med nationallovgivning, vil toldregler og EU-retlige regler ikke blive behandlet, selvom der i det udvalgte materiale kan findes henvisninger hertil.

I specialet vil der ikke blive anvendt den juridiske metode, da denne sigter mod at løse et praktisk problem⁶, men specialets problemstilling og problemformulering sigter ikke efter resultatet ude i det

⁵ Lov nr. 254 af 12. juni 1922, bilag 2

⁶ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2018, side 66, 204 og 216 – Herefter omtalt: Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori

praktiske retsliv, men derimod at finde gældende ret på nuværende tidspunkt. Anerledes kunne den juridiske metode have være anvendt, såfremt problemstillingen i specialet var at finde en vare og finde svar på, hvordan denne skal beskattes, men dette er ikke tilfældet her. Afgrænsningen af metodevalget er således specifikt valg ud fra specialets problematikker, hvoraf den retsdogmatiske metode ikke kan undværes, da dennes mål er at finde gældende ret.

2. Kapitel – Metode, kilder og fortolkning

I forgående kapitel 1 er der beskrevet, hvordan punktafgiftslovgivningen har stor betydning i Danmark, samt hvorfor det netop er interessant at undersøge specialets problemformulering. Endvidere er der bekræftet, hvordan undersøgelsesområdet er afgrænset helt specifikt til problemformuleringen.

Formålet med dette kapitel 2 er at beskrive, hvordan problemformuleringen vil blive besvaret, hvilken metode der anvendes, samt hvilke fortolkningsmetoder der vil blive anvendt gennem denne proces. Ydermere vil kapitlet indeholde begrundelse for valget af retskilder. Kapitel 2 skal derfor ses som fundamentet for specialets udarbejdelse.

2.1. Metodevalg – Den retsdogmatiske metode

For at undersøge problemstillingen og finde svar på problemformuleringen, herunder at fastlægge gældende ret for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 er specialet baseret på den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode vil blive anvendt gennem specialet til at beskrive, fortolke og analysere gældende ret, hvoraf dette vil ske ved at systematisere og formidle gældende ret i relation til problemformuleringen.

Den retsdogmatiske metode er en retsvidenskab, der beskæftiger sig med retlige fænomener.⁷ Retsdogmatik fremstiller de gældende retsregler på en særlig måde⁸, hvor retsreglerne og usikkerheden af en given retstilstand beskrives og analyseres. Det bliver således muligt, at beskrive og analysere retstilstanden for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 ved brug af metoden. Den retsdogmatiske metodes formål er at beskrive og analysere *de lege lata*⁹, hvortil udførelsen skal ske med en metodisk, systematisk og gennemsigtig tilgang, således der kan findes ny viden om gældende ret indenfor et specifikt retsområde.¹⁰ Som følge heraf, når gældende ret for et retsområde skal undersøges, skal retsreglerne indenfor området behandles systematisk, for at kunne beskrive

⁷ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 63

⁸ Von Eyben, Juridisk ordbog, 14. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S, 2016, side 390, *Retsdogmatik* – Herefter omtalt: Von Eyben, Juridisk ordbog

⁹ = Gældende ret, Von Eyben, Juridisk ordbog, side 112, *de lege lata*

¹⁰ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 64 + 204

usikkerheden i retstilstanden.¹¹ Følgelig er omdrejningspunktet for metoden, at fastlægge retstilstanden og fremstille de i dag gældende retsregler ud fra den systematiske behandling af materialet, således problemformuleringen om gældende ret kan besvares.¹² Ydermere er det ved brug af metoden vigtigt, at undersøgelsesobjektet udgør en flerhed af materialer, hvoraf disse tilsammen skal sikre validitet gennem en afgrænset metodisk behandling af flere materialer.¹³ Som nævnt i afsnit 1.4 er afgrænsningen af materialet udløst af bl.a. specialets omfang, hvorved anvendelsen af systematisk udvalgt materiale sikre, at undersøgelsen er repræsentativ¹⁴. Derudover er det vigtigt at have for øje, at kritisk refleksion af det udvalgte materiale er vigtigt for validiteten af specialet, hvilket vil afspejle sig gennem specialets analyse, da tilgangen vil være påvirket af kritisk refleksion.¹⁵ Anvendelsen af den retsdogmatiske metode i specialet vil være præget af, at der beskrives, analyseres og fortolkes på retsreglerne, hvortil usikkerheden i retstilstanden vil blive beskrevet og undersøgt.

Den retsdogmatiske metode har ligeledes fokus på, at gældende ret skal fremstå klart og tydeligt, hvorfor systematisering af de udvalgte retskilder spiller en væsentlig rolle. Systematikken bestemmes af specialets problemformulering med formålet om at formidle den bedst mulige besvarelse herfor. Systematisering af retskilder er derfor nødvendig for at kunne opfylde specialets formål, om at kunne klarlægge og forstå gældende ret.¹⁶ Ved systematik skal retten og dennes retsstof, herunder skrevne regler og afgørelser, inddeles systematisk i grupper, hvortil disse inddeles i undergrupper ud fra hvilke principper og hensyn, der antages at gælde.¹⁷ Der skal således være en systematik i de udvalgte retskilder, for at gældende ret kan skildres og klarlægges, hvorfor retskilderne i specialet bl.a. vil blive analyseret ud fra deres væsentlighed for problemformuleringen og ikke i sin helhed. Ved brug heraf er det muligt at iagttage ligheder og forskelle ved f.eks. begrebet ”enhver art” i CHOAL’s § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, samt at opstille de gældende regler og principper indenfor retsområdet i dag.¹⁸ Gældende ret er dermed summen af de gældende regler indenfor et specifikt retsområde.¹⁹ Som følge heraf vil systematikken give en abstrakt forståelse af CHOAL, hvorved der kan beskrives, analyseres

¹¹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 204

¹² Blume, Peter, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2020, side 32-33 – Herefter omtalt: Blume, Retssystemet og juridisk metode

¹³ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 65 og 206

¹⁴ = Dækkende for noget, www.ordnet.dk (se *litteraturliste for direkte link*)

¹⁵ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 206

¹⁶ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 216ff.

¹⁷ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 218

¹⁸ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 217f.

¹⁹ Blume, Retssystemet og juridisk metode, side 46

og findes gældende regler, hensyn og principper m.m. indenfor det afgiftspligtige vareområde med særligt fokus på § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9.

Af ovennævnte kan det udledes, at den retsdogmatiske metode ikke sigter mod at finde en løsning på et konkret problem, men derimod sigter den mod, at undersøge retstilstanden på et retsområde, hvorfor metoden er tilknyttet rettens praktiske retsanvendelse.²⁰ Dette betyder, at der ved brug af den retsdogmatiske metode i specialet vil ske en undersøgelse og fortolkning, jf. afsnit 2.2, af CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 ud fra systematisk øjemed, hvor metoden bidrager til at danne et overblik over retsstoffet, samt at skabe en tydeliggørelse af gældende ret i dag. Dette udløses af et bevidst valg om formidling af arbejdet gennem analysen i specialet, hvor loven og forarbejderne analyseres i samspil med retspraksis, for at finde gældende ret. Den retsdogmatiske metode kan således simplificeres ned til, at løsningen på specialets problemformulering skal findes ud fra en beskrivelse og analyse af systematisk udvalgte og opstillede retskilder, samt fortolkning herfor.

2.2. Håndtering af kilder

Når der arbejdes med juridiske problemstillinger, er det vigtigt at have for øje, at retskilder har en afgørende rolle. Retskilderne udgør en vigtig del, som ikke kan undværes, når der skal klarlægges gældende ret og besvares juridiske problemstillinger.²¹

En retskilde kan ikke defineres, da den altid vil være til stede, hvorfor den kan anvendes og fortolkes på og deraf kan dennes rækkevidde findes. Kendetegnet for retskilder er, at ved korrekt anvendelse af disse, vil de indeholde informationer, der har en normativ²² karakter, hvorved informationerne tilsammen udgør viden om, hvad gældende ret er på tidspunktet for undersøgelsen.²³ Som følge heraf vil retskilderne i specialet blive behandlet med udgangspunkt i, at de indeholder informationer, der tilsammen giver et billede af, hvad det afgiftspligtige vareområde for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 er på nuværende tidspunkt. Til afgiftslovene findes der ikke særlig meget retslitteratur indenfor specifikke punktafgiftslige spørgsmål, f.eks. det afgiftspligtige vareområde for CHOAL, hvorfor der gennem specialet vil blive anvendt flere retskilder, for at sikre validitet i undersøgelsen af, hvad gældende ret er.

²⁰ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 66, 204 og 216

²¹ Blume, Retssystemet og juridiske metode, side 183

²² = Hvordan noget bør være eller bør gøres, www.denstoredanske.lex.dk (se litteraturliste for direkte link)

²³ Blume, Retssystemet og juridisk metode, side 183

2.2.1. Grundloven

Retskilder kan findes i mange former og støbninger, hvorfor det vigtigt at starte med den retskilde, der er rangeret højest i Danmark, når vi beskæftiger os med national ret. I Danmark er den øverste retskilde *Grundloven*. Grundloven kom i 1953²⁴ og har lige siden været øverst i rangeringen af retskilder i Danmark, hvorfor denne kan placeres øverst i denne form for retskildehierarki.²⁵ Eftersom GRL er den øverste retskilde i Danmark, skal alt lovgivning derudover have hjemmel heri, samt ingen og intet må være i strid med denne.²⁶

Skatte- og afgiftslovene i Danmark er alle underlagt Grundlovens § 43. Grundlovens § 43 har følgende ordlyd: *"Ingen skat kan pålægges, forandres eller opkræves uden ved lov."*²⁷ Dette betyder, at afgift ikke kan opkræves, forandres eller ophæves, såfremt der ikke er udtrykkelig og klar lovhjemmel herfor. Chokoladeafgiftsloven er en afgiftslov, hvorved der direkte pålægges afgift på afgiftspligtige varer og borgerne i samfundet bliver således indirekte beskattet, når de køber en vare. Som følge heraf, skal Grundlovens § 43 altid respekteres, når der opkræves, forandres eller ophæves afgifter efter CHOAL, hvorfor denne specifikke grundlovsregel vil blive respekteret gennem specialets analyse og fortolkning.

2.2.2. Legalitetsprincippet

Udledt af ovennævnte gælder der et *legalitetsprincip* indenfor for skatte- og afgiftslovgivningen. Dette princip fastlægger, at ingen afgørelser må træffes i strid mod lovgivningen.²⁸ Legalitetsprincippet har rødder i GRL's § 43 indenfor skatte- og afgiftslovgivningen.²⁹ Dette har den betydning, at forvaltningsmyndighederne, såsom Skatterådet, skal sikre, at den retlige trinfølge med GRL først og derefter anden lovgivning, samt til sidst interne regler og forskrifter, bliver overholdt. Dette har stor betydning for CHOAL's anvendelse i praksis, da myndigheden, der træffer afgørelser eller administrative forskrifter med begrundelse i lovens bestemmelser, skal sikre at disse indeholder klar lovhjemmel og må ikke ske uden lovgivningsmagten har givet bemyndigelse hertil.³⁰ Følgelig

²⁴ Lov nr. 169 af 5. juni 1953

²⁵ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 289 & Holm Høgsbro, Mette, Skatte- og afgiftsprocessen, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2020, side 32 – Herefter omtalt: Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen

²⁶ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 289f & Blume, Retssystemet og juridisk metode, side 203f.

²⁷ Lov nr. 169 af 5. juni 1953, § 43

²⁸ Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 40

²⁹ Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 40

³⁰ Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 40

vil dette kræve, at myndigheden skal afsige afgørelser, udstede bindende svar m.m. med lovhjemmel, for at overholde legalitetsprincippet. I specialet vil dette betyde, at Skatterådet ikke må træffe afgørelse i f.eks. SKM2020.113.SR uden hjemmel i lov, da dette i så fald vil stride mod legalitetsprincippet. Dette stemmer overens med en betragtning om, at en myndighed ikke må tage beslutninger, der kan påvirke borgerne i samfundet, uden at have lovhjemmel hertil, samt borgerne skal kunne forvente lighed efter et lighedshensyn. Borgerne skal behandles ligeligt ud fra beslutninger, der er i overensstemmelse med legalitetsprincippet. Udledt heraf skal Skatterådets afgørelse i SKM2020.113.SR begrundes korrekt og afgiften skal være pålagt efter den rigtige bestemmelse – og hvis ikke, vil dette være i strid med GRL's § 43 og legalitetsprincippet.

I de tilfælde, hvor en retsregel strider mod GRL's § 43 og dermed legalitetsprincippet, vil *lex superior*³¹ princippet gælde. Dette princip indebærer, at såfremt der er en form for konflikt mellem flere retsregler i retskildehierarkiet, vil den øverste retskilde heri gå forud for den, der er lavere. Det særlige her er, at dette lovvalgsprincip skal anvendes, såfremt der er en strid mellem en lov og en trindhøjere norm i retskildehierarkiet.³² Dette betyder, at såfremt en afgørelse afsagt af en forvaltningsmyndighed ikke har lovhjemmel, vil *lex superior* princippet træde ind og medføre, at legalitetsprincippet slår igennem, da ingen afgørelser må træffes uden lovhjemmel, jf. GRL § 43.

2.2.3. De almindelige love

Udover GRL har man *de almindelige love*. De almindelige love, nærmere kendt under termen lovgivningen, kan vedtages af Folketinget, såfremt disse ikke strider mod GRL.³³ Således udgør denne lovgivning udgangspunktet for, hvad gældende ret er. Lovgivningen er den primære retskilde i Danmark og de spiller en vigtig og fundamentel rolle i det praktiske liv. Denne form for retskilder er de vigtigste indenfor skatte- og afgiftslovene, hvorfor disse er på andenpladsen i det såkaldte retskildehierarki.³⁴ I specialet er det CHOAL der udgør den almindelige lov, hvorefter den alene har GRL over sig og ikke må stride herimod. I de tilfælde, hvor lovgivningen er tvetydig og uklar i sit udtryk, og dermed ikke skildrer gældende ret klart, kan der ske det, at der opstår uklarhed om lovgivningens anvendelsesområde. Dette kan f.eks. ske ved, at der er uklarhed i lovens ordlyd eller ved en uskreven retsregel, der ikke er at finde i lovgivningsteksten, men derimod i retspraksis. Netop

³¹ = højere lov - Von Eyben, Juridisk ordbog, side 290, *Lex superior*

³² Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 311

³³ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 267 & Blume, Retssystemet og juridisk metode, side 204

³⁴ Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 40

det, at en lovgivning ikke er udtrykkelig i sin ordlyd, giver anledning til fastlæggelse af dennes anvendelsesområde gennem flere retskilder end lovgivningen. I specialet vil systematisk udvalgte retskilder blive anvendt til at klarlægge det afgiftspligtige vareområde for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9, såfremt der er usikkerheder i lovens ordlyd og udtryk herfor. Loven er således udgangspunktet, hvorved denne vil blive suppleret af øvrige retskilder, såfremt dette findes nødvendigt for at besvarer specialets problemformulering.

2.2.4. Forarbejder

I forlængelse af ovennævnte, kan der i forbindelse med lovgivningen være en række usikkerheder, der skal klarlægges. En af disse kan være, at lovgivningen ikke har taget stilling til alle spørgsmål, der kan stilles i relation til anvendelsesområdet. Sådanne en problematik er netop det, som specialet vil forsøge at løse, når specialet undersøger, hvorvidt en chokolade/sukkerbar i SKM2020.113.SR er afgiftspligtigt efter den ene eller anden bestemmelse i CHOAL, samt om denne er et udtryk for ændret praksis eller blot er en del af kølvandet herfor, jf. kapitel 1, afsnit 1.3. For at finde frem til en løsning på denne problematik, vil lovgivningen blive suppleret af dennes *forarbejder*. Forarbejderne er de tanker, bemærkninger og udtalelser, som lovgiver ved udarbejdelsen af loven anvendte til, at danne grundlag for lovens tilblivelse.³⁵ Lovteksten kommer med et sæt forarbejder³⁶ og disse kan sikre en forståelse af lovteksten ved hjælp af gældende ret og fortolkningsprincipper, jf. kapitel 2, afsnit 2.3. Eftersom forarbejder alene kan bidrage til fortolkning af lovens formål, kan forarbejder ikke skabe gældende regler selvstændigt, men de kan anvendes i tilknytning til lovgivningen, da de er en retskilde med oprindelse fra lovens tilblivelse.³⁷ Dermed er det vigtigt at have for øje, at forarbejderne udgør en væsentlig retskilde, da disse skildre begrundelsen for, at loven er blevet til og nødvendigheden herfor.³⁸ Forarbejderne kan således anvendes i specialet til, at forstå lovgivers tanker og formål med lovens tilblivelse, herunder de hensyn der ligger til grund og anvendte begreber i lovteksten. til at finde ud af, hvad tankegangen og formålet bag ved den enkelte lovgivning er. Denne slags formålsfortolkning af loven ud fra det oprindelige formål er tilladeligt og foreneligt med Grundlovens § 43, jf. kapitel 2, afsnit 2.3.4.

³⁵ Von Eyben, Juridisk ordbog, side 296, *Lovmotiver*

³⁶ Blume, Retssystemet og juridiske metode, side 63

³⁷ Blume, Retssystemet og juridiske metode, side 63f.

³⁸ Blume, Retssystemet og juridiske metode, side 63

2.2.5. Retspraksis

Retspraksis er en retskilde, der har værdi for klarlæggelsen af gældende ret indenfor et specifikt område eller en given retsregel.³⁹ Retspraksis er det supplerende til lovteksten og dennes forarbejder, såfremt der må være uklarheder, hvorfor retspraksis har stor betydning for, hvordan beskatning af det afgiftspligtige vareområde skal ske. For borgeren er og bør retspraksis være det, som en borger kan kigge på og få klarlæggelse af sin retstilling, såfremt dennes situation er identisk hermed⁴⁰ – eller som i det mindste fald ligner.

Ved uklarhed af gældende ret danner retspraksis grundlaget for, hvordan retsområdet skal fortolkes, da hvis myndighederne, der skal klarlægge dette syn for borgerne og dennes virksomheder, træffer forkerte afgørelser m.m. vil dette lede til spørgsmålet om, hvor det så stiller gældende ret i dag? I specialet vil denne retspraksis bestå af bl.a. praksis fra Skattestyrelsen, Skatterådet og Landsskatteretten, da disse tilsammen gør det muligt at komme tættere på specialets formål, at tydeliggøre og fastlægge gældende ret for det afgiftspligtige vareområde i CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9. Det er dog vigtigt at være opmærksom på, at der er forskel på, hvorvidt der er tale om retspraksis fra Skattestyrelsen og Skatterådet eller Landsskatteretten, når man taler om retskildeværdi.

Hos Skattestyrelsen er det sagsbehandlere, der er ansat i styrelsen, der træffer afgørelserne m.m., hvor disse skildre deres holdning og opfattelse af gældende ret. Dette samme gælder hos Skatterådet, men disse får ligeledes hjælp af praktikere udefra. Skattestyrelsens og Skatterådets afgørelser m.m. udgør derfor ikke en selvstændig retskilde, da dette alene er skattemyndighedens opfattelse af gældende ret. Landsskatteretten kan derimod betragtes som ligestillet med domstolene, hvorfor dennes afgørelser udgør en retskilde med stor retskildeværdi, modsat Skattestyrelsen og Skatterådets afgørelser, jf. nærmere herom i afsnit 2.2.6 og 2.2.7.

2.2.6. Landsskatterettens afgørelser

Ved fastlæggelse af gældende ret indenfor et retsområde er det vigtigt at vide, hvem der træffer endelig afgørelse om, hvorvidt myndigheden har overholdt lovens regler eller ikke, samt hvad gældende ret faktisk er. *Landsskatteretten* er det øverste klageorgan på skatte- og afgiftsområdet, samt

³⁹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 315

⁴⁰ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 316

det er et landsdækkende og uafhængigt nævn, der behandler klager over administrative afgørelser.⁴¹ Landskatteretten er således den øverste administrative klageinstans på afgiftsområdet for CHOAL, hvorfor dennes afgørelser har præjudicerende virkning og dennes ord er gældende ret.⁴² Begrundelsen herfor er, at Landsskatterettens retskildeværdi anses for at have domstolsstatus⁴³, da denne er uafhængig, samt dennes afgørelser offentliggøres til borgerne i samfundet, hvor disse er frit tilgængelige – Ligesom domstolene. Antallet af Landskatterettens afgørelser kan fra år til år variere, idet det alene er de spørgsmål, der er påklaget, der vil være at finde i en afgørelse herfra.

I specialet er praksis udvalgt systematisk efter, at retskildeværdien skal være så stor som mulig og som følge af, at Landsskatterettens afgørelser er et udtryk for gældende ret, vil der i specialet hovedsageligt blive anvendt afgørelser afsagt af Landsskatteretten. Disse vil blive tillagt særlig vægt grundet deres præjudikats værdi, samt skabe validitet til specialets undersøgelsesområde.

2.2.7. Bindende svar

Når man taler om præjudicerende værdi er det relevant at nævne, at Skatterådets *bindende svar* ligeledes har en form for retskildeværdi, til trods for at dette er skattemyndighedens opfattelse, jf. nærmere herom nedenfor. Det bindende svars formål er at give borgerne i samfundet mulighed for at få et hurtigt og bindende svar angående en problemstilling eller forespørgsel indenfor netop det, som de ønsker besvaret.⁴⁴

Når et bindende svar er givet, kan borgeren eller dennes virksomhed påberåbe sig dette svar til støtte for dennes retsstilling. Udgangspunktet er, at det er skattestyrelsen, der behandler og udsteder bindende svar. Undtagelsen hertil er, at såfremt et bindende svar har principiel karakter og virkning, vil det være Skatterådet, der skal behandle spørgsmålet.⁴⁵ Et bindende svar er for skattemyndigheden som udgangspunkt bindende i 5 år.⁴⁶ Det er således i denne periode, at borgeren kan støtte ret herpå. På trods af, at Skatterådets bindende svar er bindende i 5 år, udgør dette ikke, at der er tale om en retskilde, da et bindende svar som nævnt er udtryk for skattemyndighedens egen opfattelse af gældende ret. Retskildeværdien af de bindende svar skal derfor findes ud fra en lighedsgrundsætning.

⁴¹ BEK nr. 1428 af 13. december 2013, § 1

⁴² Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 78

⁴³ www.tax.dk, Landsskatteretten får status som domstol (se litteraturliste for direkte link)

⁴⁴ Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 176

⁴⁵ Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 225

⁴⁶ Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 250f.

Lighedsgrundsætningen betyder, at når én borger har denne retstilling og kan støtte ret på i 5 år, vil en anden borger i samme situation også skulle have denne mulighed, således borgerne behandles ensartet⁴⁷ – hvilket også er kendt som ordsproget ”lighed for loven”. Som følge heraf kan et bindende svar udgøre en selvstændig retskilde og retskildeværdien herfor er stor, da dette har præjudicerende karakter, grundet parterne er bundet og det bindende svar i perioden kan have betydning for nye og senere spørgsmål indenfor samme. Følgelig må det være klart, at det bindende svar mister sin præjudicerende virkning, når perioden er udløbet, da der således ikke kan støttes ret herpå længere.

Specialets problemstilling er bygget op om netop et bindende svar fra år 2020, hvorfor undersøgelsen heraf er relevant, da dette bl.a. fortsat er bindende for parterne og såfremt det bindende svar ikke er korrekt, vil dette have stor indflydelse på senere spørgsmål og retsstillinger. Det bemærkes, at Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR er påklaget til Landsskatteretten⁴⁸, men hvilken af parterne vides ikke endnu. Klageren kan således både være spørger eller skattemyndigheden selv, hvorfor det er interessant at se på, om det bindende svar er korrekt begrundet og er et udtryk for nugældende praksis eller om det er et udtryk for ændret praksis?

2.2.8. Den juridiske vejledning

Indenfor skatte- og afgiftsområdet er der yderligere, der har stor betydning for gældende ret. Dette er *den juridiske vejledning*. Den juridiske vejledning er en samling af skatteforvaltningens opfattelser af gældende ret indenfor et specifikt område.⁴⁹ Skattemyndigheden har i DJV opsat og skildret, hvad de mener er gældende praksis på området, hvilket borgeren og myndigheden selv kan støtte ret på.⁵⁰ Den juridiske vejledning har cirkulær status, hvorfor den ligger under GRL, lovgivningen og retspraksis i retskildehierarkiet.⁵¹ Retskildestatusen for DJV er gennem tiden omdiskuteret, men det må antages i dag, at retskildeværdien ikke er uden betydning, da DJV bør ses som en rette snor for, hvad reglerne indenfor et givent retsområde i praksis er, samt hvordan disse skal fortolkes. På Skattestyrelsens hjemmeside, skat.dk, fremgår, at DJV er et bidrag til retssikkerheden⁵², hvilket ligeledes peger i retning af, at retskildeværdien ikke er uden betydning, men ej heller altoverskyggende. I specialet vil den nyeste udgave af DJV blive anvendt til at belyse, hvad

⁴⁷ Von Eyben, Juridisk ordbog, Side 291, *Lighedsgrundsætning*

⁴⁸ SKM2020.113.SR, *Redaktionelle*

⁴⁹ Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 65 & SKM2018.348.SKTST

⁵⁰ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 341

⁵¹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 338 og 342 & SKM2018.348.SKTST

⁵² www.skat.dk (se litteraturliste for direkte link)

skattemyndighedens holdning og opfattelse af gældende ret er på tidspunktet for specialets udarbejdelse, hvoraf dette vil indgå i den samlede analyse af gældende ret.

Denne form for administrativ praksis dannes af bl.a. kendelser og afgørelser fra Skattestyrelsen, Skatterådet og Landsskatteretten, hvorved disse løbende indarbejdes i vejledningen, således denne to gange årligt kan holdes opdateret med nyeste praksis.⁵³ Navnlige betyder dette for specialet, at der i DJV kan findes eksempler og beskrivelser af, hvilke varetyper der er eller ikke er omfattet af CHOAL's afgiftspligtige vareområde i retspraksis. Det bemærkes, at vejledningen er omfangsrig, hvorfor denne alene anvendes i relation til specialets fokusområde, hvorfor det øvrige heri ikke behandles.

Derudover indeholder DJV også *styresignaler*, der vedrører lovgivning om skatter og afgifter, herunder væsentlige ændringer eller nye præciseringer indenfor retspraksis på et område.⁵⁴ Ved vejledningen er det vigtigt at være opmærksom på, at denne ikke kan anvendes, såfremt dennes indhold ikke er i overensstemmelse med højere retskilder i retskildehierarkiet.⁵⁵ Udledt af ovennævnte må det stå klart, at DJV ikke kan stå alene som retskilde ved en afgørelse af domstolene, men denne må indgå som en del af den hensynsvejning, der skal foretages ud fra bl.a. lighedsgrundsætningen, såfremt denne ikke strider mod højere rangeret retskilder.

2.3. Fortolkningsvalg

For at finde gældende ret gennem love og retskilder er fortolkning vigtig. Fortolkningsprocessen handler om at kunne forstå afsenders hensigt og budskab med teksten.

Lovfortolkning har stor betydning, da lovfortolkningens formål er at fastlægge udstrækningen af lovens retsregler helt konkret.⁵⁶ Lovfortolkningen er således med til at definere, hvad der går ind under retsreglens anvendelsesområde. Hvilken måde fortolkeren fortolker lovgivningen på, har dermed stor betydning for anvendelsesområdet, hvorfor fortolkningen af en bestemmelse kan være med til at definere dennes anvendelsesområde. Derudover er det vigtigt at være opmærksom på, at en lovfortolkning aldrig må stride mod andre lovgivninger, hvorfor lovfortolkeren ikke kan fortolke frit

⁵³ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 342 & Holm Høgsbro, Skatte- og afgiftsprocessen, side 65

⁵⁴ SKM2018.348.SKTST

⁵⁵ SKM2018.348.SKTST & www.skat.dk (se litteraturliste for direkte link)

⁵⁶ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 292

ved f.eks. et anvendelsesområde, da dette bl.a. kan stride mod begrænsninger fastlagt i anden lov, hvilket skaber en begrænsning ved fortolkningen af loven for fortolkeren.⁵⁷ Fortolkning sker altid med udgangspunkt i lovens ordlyd, hvor man ser på, hvad ordene siger og hvordan dette kommer til udtryk i sproget.⁵⁸ Heraf er forståelsen vigtig og lovens formål må iagttages, for at kunne få indblik i lovens sproglige semantik⁵⁹. Ydermere bør fortolkeren indenfor skatte- og afgiftsområdet altid have legalitetsprincippet i mente, da dette har stor betydning for, hvordan man kan fortolke lovgivningen indenfor skatter og afgifter, jf. kapitel 2, afsnit 2.2.2.

I det følgende vil flere fortolkningsmetoder blive gennemgået, hvorved deres fortolkningsmåde, konsekvens og indvirkning på specialet vil blive belyst.

2.3.1. Indskrænkende, præciserende og udvidende fortolkning

Ved fortolkningslæren er der tre hovedsondringer af fortolkning, der har betydning for resultatet af fortolkningen.⁶⁰ Disse tre udgør en indskrænkende, præciserende eller udvidende fortolkning.

Indskrænkende fortolkning er, når fortolkeren vælger at forstå retsreglen på sådanne en måde, at anvendelsesområdet for en regel indskrænkes.⁶¹ Dette betyder, at den normale og naturlige forståelse af retsreglens ordlyd ikke vil være omfattet af denne fortolkningsmetode, da man indskrænker selve anvendelsesområdet til et mere snævre område. Virkningen af indskrænkende fortolkning er således, at anvendelsesområdet indsnævres og i nogle tilfælde kan det ske, at dette er til mere end det, som lovens hensigt oprindeligt var. En tankegang for fortolkningsmetoden er for eksempel, at fortolkeren er i tvivl om, hvorvidt lovgiver ved lovens udarbejdelse havde til hensigt, at tilfælde skulle være eller ikke skulle være omfattet, hvorfor man via den indskrænkende fortolkning fjerner denne tvivl ved at indsnævre anvendelsesområdet.⁶²

Præciserende fortolkning går ud på at fastlægge reglen præcist via en præcis afgrænsning af anvendelsesområdet, således reglen er i overensstemmelse med en naturlig sprogforståelse heraf.⁶³

⁵⁷ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 293

⁵⁸ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 293

⁵⁹ = Betydningen af sproglige udtryk af f.eks. ord og sætninger, www.ordnet.dk (se litteraturliste for direkte link)

⁶⁰ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 294

⁶¹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 294

⁶² Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 295

⁶³ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 296

Virkningen er her, at den præciserende fortolkning fastlægger én sproglige forståelse af retsreglen, selvom der kan være flere forståelser heraf.⁶⁴ Denne er dermed et aktivt valg af den sproglige forståelse af retsreglen.

Udvidende fortolkning er modstykket til den indskrænkende fortolkning, da denne fortolkningsmetode gør det modsatte af at indskrænke, nemlig at udvide. Udvidende fortolkning indebærer, at man udvider anvendelsesområdet for retsreglen.⁶⁵ Virkningen heraf er, at anvendelsesområdet udvides, hvor tilfælde, der ud fra den naturlige forståelse ikke ville være omfattet, bliver omfattet alligevel.⁶⁶ Tankegangen for fortolkningsmetoden er således, at få flere tilfælde til at falde ind under lovreglens anvendelsesområde, end det oprindeligt var tænkt.

I specialet vil de tre fortolkningsmetoder ovenfor ikke blive anvendt, da anvendelse af en indskrænkende, præciserende eller udvidende fortolkning vil stride mod GRL's § 43 og legalitetsprincippet. Begrundelsen herfor er, at CHOAL er en skatte- og afgiftslov, der er underlagt et skærpet hjemmelskrav i GRL's § 43, der altid skal respekteres, jf. kapitel 2, afsnit 2.2.1., og dermed begrænses fortolkningsmulighederne. Såfremt man udvider anvendelsesområdet for CHOAL, vil man pålægge afgift uden klar lovhjemmel, hvilket GRL's § 43 ikke tillader. Ydermere, vil en indskrænkende eller præciserende fortolkning stride mod legalitetsprincippet, da dette vil indskrænke borgernes ret til lighed ud fra lighedshensynet, hvis nogle tilfælde er omfattet, mens andre, trods den naturlige sproglige forståelse, ikke er.

2.3.2. Ordlydsfortolkning

Udgangspunktet for fortolkning er som nævnt altid ordlyden, hvilket leder til ordlydsfortolkning. *Ordlydsfortolkning* er, når forståelsen af retsreglen sker ud fra en naturlig sproglig forståelse af reglens ordlyd i samspil med ordenes leksikalske⁶⁷ betydning og deres betydning i lovens kontekst.⁶⁸ Ordlydsfortolkningen har et formål om, at fortolkning af retsreglen skal ske ensartet og konsekvent, hvoraf borgerne kan forudsige deres retsstilling på baggrund af denne fortolkningsmetode af retsreglens anvendelsesområde.⁶⁹

⁶⁴ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 296

⁶⁵ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 296

⁶⁶ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 296f.

⁶⁷ = Et ords grundbetydning, www.denstoredanske.lex.dk (se litteraturliste for direkte link)

⁶⁸ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 298

⁶⁹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 298

Chokoladeafgiftslovens ordlyd har gennem årene ændret sig en del gange og fremstår ikke klar og tydelig, hvorfor dette giver anledning til fortolkningsproblemer. Loven indeholder ord, der skaber tvivl om anvendelsesområdet for det afgiftspligtige vareområde for varegrupperne nr. 1, 4 og 9, jf. kapitel 4, afsnit 4.3. Som følge heraf kan en ordlydsfortolkning ikke anvendes alene, da tvivl ikke opfylder formålet om en konsekvent ensartethed på retsområdet. Højesteret har i 2016⁷⁰ klarlagt, at fortolkningen af et uklart begreb skal ske ”[...]efter lovens ordlyd, formål og forarbejder[...]”⁷¹. Dette betyder, at såfremt der er usikkerhed i lovtekstens ordlyd i en bestemmelse, kan der anvendes en formålsfortolkning som supplement til at besvare tvivlsspørgsmål. Højesteret kom i afgørelsen frem til, at eftersom der af forarbejderne til pvc-afgiftsloven alene var eksempler på store presenninger til bygninger, lastbiler m.m., måtte det ud fra formålet stå klart, at mindre presenninger, såsom et grillbetræk, ikke faldt ind under anvendelsesområdet.⁷² Herudfra kan det udledes, at når der ikke kan fortolkes på ordet, skal anvendelsesområdet findes ud fra formålet, hvorved der afgrænses væk fra den usikre del. Højesteret har således præciseret, at det er tilladt at fortolke ud fra formålet under GRL’s § 43, hvorfor der herefter ikke er tvivl om, hvordan man må fortolke. Eftersom alle afgiftslove i Danmark er udarbejdet efter den samme grundstruktur om beskatning af et produkt, der er reguleret af GRL’s § 43 og har et fiskalt formål, kan Højesterets udtalelse ligeledes anvendes ved CHOAL. Dermed kan hensynene til håndtering af reglerne være det samme. Som følge heraf skal tvivl i ordlyden ved CHOAL’s bestemmelser afklares ved brug af en formålsfortolkning, hvilket i øvrigt stemmer overens med de grundlæggende arbejdsredskaber, der skal anvendes ved fortolkning i den retsdogmatiske metode.

2.3.3. Formålsfortolkning

Formålsfortolkning er, når fortolkeren fortolker retsreglen ud fra, hvad der var lovgivers formål med udarbejdelsen heraf, hvorved anvendelsesområdet defineres af dette.⁷³ Som nævnt var udgangspunktet for al fortolkning altid ordlyden, hvorfor man ved formålsfortolkning altid skal have dette i mente. Derfor er samspillet mellem ordlyds- og formålsfortolkning væsentligt at være opmærksom på, når man laver en formålsfortolkning.

⁷⁰ SKM2016.504.HR

⁷¹ SKM2016.504.HR, *Højesterets begrundelse og resultat*

⁷² SKM2016.504.HR, *Højesterets begrundelse og resultat*

⁷³ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 304

Ved formålsfortolkning er det vigtigt at skelne mellem subjektiv eller objektiv formålsfortolkning.⁷⁴ *Subjektiv formålsfortolkning* er en fortolkningsmetode, hvor man har lovgivers hensigt for øje gennem forarbejder og efterarbejder af lovgivningen.⁷⁵ *Objektiv formålsfortolkning* er at forstå loven ud fra dennes formål med betragtninger og antagelser fra lovens egne bestemmelsers ordlyd.⁷⁶ Følgelig lægges der her ikke vægt på lovgivers formål. Dette kan betyde, at fortolkeren formentligt vil anvende egne værdier til grundlaget for fortolkningen, hvilket giver den objektive formålsfortolkning en risiko.⁷⁷ Som følge heraf, vil der i specialet ikke blive anvendt en objektiv formålsfortolkning, men en subjektiv formålsfortolkning.

Lovgivers formål er at finde i forarbejderne til loven, hvorfor der i specialet vil blive anvendt forarbejder til at se på; Hvad var lovgivers formål ved udarbejdelsen af loven? I specialet er CHOAL oprindeligt fra 1922⁷⁸, hvorfor forarbejderne hertil vil blive anvendt med mindre vægt og den store vægt vil blive tillagt senere forarbejder til den nugældende lovgivning.⁷⁹ Som nævnt tidligere i kapitlet, skal GRL's § 43 altid respekteres, når der pålægges afgift og fortolkes på lovgivningen. Dette betyder, at når der skal foretages beskatning ud fra en varegruppe i CHOAL, skal bedømmelsen ske ud fra det, der er oplyst af lovteksten. Eftersom lovteksten ikke altid er klar og tydelig i sin ordlyd, kan der kigges i forarbejderne til loven, hvoraf lovens formål og lovgivers tanker bag begreberne heri fremgår. Som følge heraf vil en formålsfortolkning af loven ikke stride mod GRL's § 43, da lovgivers tanker bag loven er en del af lovtekstens oprindelse. Følgelig er en formålsfortolkning forenelig med GRL's § 43 og legalitetsprincippet.

2.3.4. Dynamisk fortolkning

Ved fortolkning af lovens formål er det interessant at se på den dynamiske fortolkning. *Dynamisk fortolkning* er en fortolkningsmetode, hvor det afgørende er, hvad lovgiver ville have sagt til det konkrete tilfælde, såfremt lovgiver kendte hertil på oprindelsestidspunktet.⁸⁰ Denne fortolkningsmetode tager rødder i det engelske begreb "*present days conditions*"⁸¹, hvilket betyder,

⁷⁴ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 304f.

⁷⁵ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 299 og 305

⁷⁶ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 305

⁷⁷ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 305

⁷⁸ Lov nr. 254 af 12. juni 1922, bilag 2

⁷⁹ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

⁸⁰ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 309

⁸¹ Oversættelse til dansk: "*Nutidens betingelser*", Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 309

at reglerne skal fortolkes i samspil med samfundets udvikling, således reglerne ikke er status quo⁸² fra oprindelsestidspunktet. Denne form for fortolkning kommer lidt i klemme med den traditionelle subjektive formålsfortolkning, da den dynamiske fortolkning ikke alene har lovgivers hensigt og intentioner på udarbejdelsestidspunktet for øje, men ligeledes arbejder med tankegangen om spørgsmålet; Ville lovgiver have inkluderet det her, hvis tilfældet var der dengang?

Dynamisk fortolkning finder principielt ikke anvendelse i dansk ret⁸³, men eftersom specialets problemstilling har fokus på en ældre lov, er det nødvendigt til at sætte lovreglerne i hensyn til nutidens samfundsudvikling. Dette er dog også tilladeligt, da en udviklingsorienteret fortolkning ikke er udelukket for anvendelse i dansk ret, men bør iagttages varsomt, da denne fortolkningsform ikke er implementeret i dansk ret fuldstændigt – endnu.⁸⁴ Ydermere omhandler specialet et bindende svar fra Skatterådet i år 2020 og dennes begrundelse for beskatning, hvorfor en dynamisk tilgang kan være med til at undersøge gældende ret i dag, samt om denne er forenelig med loven ud fra den udvikling, som en vare har i dag modsat for 100 år siden. Begrundelserne herfor er, at ordlyden af CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 er uklar, jf. kapitel 2, afsnit 2.3.2., hvorfor en fortolkning af en gammel lov er nødvendig. Hertil at skattemyndighederne fastlægger gældende ret med begrundelse og refleksion i en fortolkning af bestemmelsens uklare ordlyd, hvorfor fortolkningen i ny praksis formentlig følger nutidens samfundsudvikling, men ikke må stride mod lovgivers oprindelige tanker og lovens formål.

Dynamisk fortolkning kan således bidrage til, at formålet med lovgivningen opretholdes ved tvivl på et givent retsområde. Følgelig er fortolkning ikke identisk i enhver situation, men fortolkningslæren er forbundet med en indlevelse i det konkrete retsområde, hvorfor en indlevelse i CHOAL's afgiftspligtige vareområde ud fra lovgivning, lovgivers hensigt, nutidens samfundsudvikling og tidligere retspraksis er med til at danne et retsmæssigt billede af, hvad gældende ret i dag er.⁸⁵ Den dynamiske tilgang kan derudover bidrage med at se på, hvorvidt chokolade/sukkerbaren i SKM2020.113.SR bør være omfattet af det afgiftspligtige vareområde for nr. 1, 4, eller 9, såfremt lovgiver på oprindelsestidspunktet havde kendt til den brede kreds af varer, eller om dette vil stride mod lovens oprindelige formål og lovgivers oprindelige tanker.

⁸² = Bibeholdelse af en tilstand, www.ordnet.dk (se litteraturliste for direkte link)

⁸³ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 310

⁸⁴ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 310

⁸⁵ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 310

3. Kapitel – Fra metode til analyse

For at kunne påbegynde analysen ud fra metodevalget og fortolkningsprincipperne, der er fastlagt i kapitel 2, er det nødvendigt at have en grundlæggende forståelse for CHOAL og dennes udvikling gennem tiden i relation til lovens formål, herunder specielt for lovens § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9, der er specialets fokus.

Specialet er udarbejdet med problemformuleringen som fokus, hvorfor opbygningen heraf er tilrettelagt med henblik på at komme frem til en valid besvarelse på problemformuleringen ved brug af valgt metode og udvalgte fortolkningsprincipper. Specialet er som følge heraf inddelt i kapitler, hvorved opsætningen er systematiseret og tilrettelagt efter at besvare specialets problemformulering bedst muligt.

Indledningsvist indeholder specialet et titelblad, et abstract og en indholdsfortegnelse. Videre er der udarbejdet et forkortelsesafsnit, hvoraf de forkortelser, der vil blive anvendt i specialet, er oplistet for at lette forståelsen for læseren gennem specialet.

Kapitel 1 er specialets indledende del, der består af en indledning, problemstilling, problemformulering og afgrænsning. Kapitlet har til formål at skabe en overordnet forståelse for grundtankerne bag specialets udarbejdelse, hvor en afgrænsning af specialets fokusområde ligeledes bliver behandlet.

Kapitel 2 indeholder de metodemæssige valg, der er blevet taget for at besvare specialets problemformulering. Udledt af kapitel 2 vil specialets analyse ske ud fra den retsdogmatiske metode, hvoraf analysen vil blive til ved metodisk at beskrive, analysere, systematisere og fortolke udvalgte retskilder for at tydeliggøre gældende ret i dag. Metodevalget er således et bevidst valg om formidling af juridisk materiale, der målrettet går efter at finde gældende ret. Som følge heraf anvendes den retsdogmatiske metode til at beskrive og analysere retstilstanden for CHOAL's § 1, stk.1, nr. 1,4 og 9.

I forlængelse af metodevalget vil kapitel 2 behandle de fortolkningsvalg, der er med til at klarlægge og finde gældende ret. Fortolkningsvalget afspejler sig i den analytiske tilgang, idet specialet vil blive udarbejdet ud fra en subjektiv formålsfortolkning, hvoraf den dynamiske fortolkning ligeledes vil

blive betragtet, for at finde svar på specialets problemformulering. Fortolkningsmetoderne skal bidrage til at finde svar på gældende ret ud fra den retsdogmatiske systematisering af de udvalgte retskilder. Dette vil bl.a. ske ved, at der gennem specialets analytiske del vil blive foretaget en fortolkning af de metodemæssigt udvalgte retskilder, for at finde frem til, hvordan gældende ret er i netop dette tilfælde. Ydermere vil retskilder blive anvendt til at udfylde tvivl, såfremt lovgivningen og fortolkningen har dette. Opsamlingsvist udarbejdes specialet således med en bevidsthed om formidling af arbejdet gennem analysen ved brug af systematiseret udvalgt materiale.

Kapitel 3 indeholder specialets overgang fra metodevalget til analyse. I den forbindelse skildres overgangen fra den indledende del og de metodemæssige valg i analysen til besvarelse af specialets problemformulering. Videre tydeliggøres betydningen af specialets opbygning til at finde svar på, hvad gældende ret er.

Kapitel 4 gennemgår den historiske udvikling, som CHOAL har været igennem de seneste 100 år med særligt fokus på lovens formål i relation til nr. 1, 4 og 9. Dette vil ske ved brug af en subjektiv formålsfortolkning og med præg af dynamisk fortolkning, for at skabe en dybere forståelse for lovområdet, der bliver anvendt gennem specialet. Kapitlet rummer således den grundlæggende forståelse, der danner et fundament for analysen af specialets problemformulering.

Kapitel 5 indeholder en gennemgang og analyse af Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR, hvilket er hovedfokusset i specialet. Betydningen af det bindende svar vil blive skildret, hvor bl.a. skattemyndighedernes opfattelse belyses og eventuelle problematikker herved bliver tydeliggjort. Endvidere vil de udfordringer, som SKM2020.113.SR har blive behandlet, da det bindende svar indeholder en række spørgsmål og problematikker, jf. kapitel 5, afsnit 5.5, der ud fra lovgivningens ordlyd, samt skattemyndighedens begrundelse og afgørelse, fortsat fremstår ubesvaret.

Kapitel 6 er en del af specialets analytiske del, hvor CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1 og 4 analyseres. Begge varegrupper indeholder begrebet "enhver art", hvorfor kapitlet vil se på de udfordringer, som begrebet giver anvendelsesområdet for nr. 1 og 4. Formålet med analysen af nr. 1 og 4 er at finde frem til anvendelsesområdet for disse og gældende ret herfor, samt definere en afgrænsning af, hvornår en chokolade- og sukkervare er en del af begrebet "varer af enhver art" eller ikke. Dette vil ske ved brug

af en ordlyds- og formålsfortolkning af loven, samt analyse af retskilder bestående af retspraksis på området og DJV.

Kapitel 7 er specialets sidste analytiske del hvor CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 9 vil blive analyseret. Det vil her blive undersøgt, hvornår en vare kan karakteriseres som en erstatning eller efterligning af en afgiftspligtig vare i nr. 1 og 4, samt hvilke kriterier der ligger til grund for afgiftspligt efter nr. 9. Endvidere vil der blive belyst, hvornår disse kriterier er tilstrækkeligt opfyldt og omvendt. Den analytiske undersøgelse af nr. 9 har samme udgangspunkt som kapitel 6 om nr. 1 og 4, for at skabe ensartethed ved klarlæggelsen af gældende ret til besvarelse af specialets problemformulering.

Kapitel 8 indeholder specialets konklusion og besvarelsen af problemformuleringen. Kapitlet indeholder således svaret på, om SKM2020.113.SR har stor betydning for fortolkningen af det afgiftspligtige vareområde for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 i sådanne en karakter, at det er udtryk for ændret praksis, eller om det blot er en del af kølvandet herfor.

Kapitel 9 er specialets afsluttende del og indeholder en perspektivering, hvor nogle de emner, der kunne være spændende at behandle i forlængelse af specialet, er skildret. Dette er et retspolitisk afsnit, som ikke har nogen metodiske overvejelser bag sig.

Kapitel 10 er litteraturlisten. Litteraturlisten indeholder en oversigt over de retskilder, der er blevet anvendt til at udarbejde specialet og besvarer problemformuleringen.

Specialets fremstilling vil således være gennemsyret af metodevalget, da analysen sker gennem en systematisk tilgang, hvorved beskrivelse og analyse af retstilstanden vil ske i samspil med, at der fortolkes på retskilderne. Analysen vil som følge heraf bestå af en række delanalyser, hvor disse tilsammen i specialets sidste del klarlægger gældende ret i dag og besvare specialets problemformulering.

4. Kapitel - Chokoladeafgiftsloven

I det forudgående kapitel 3 er det klarlagt, at et bevidst metode- og fortolkningsvalgt, samt en grundlæggende forståelse for CHOAL er nødvendig for analysen af specialets problemformulering. Kapitel 4 vil skabe et kort overblik over CHOAL's historiske udvikling og formålet med denne. Derudover vil den nuværende ordlyd af CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 blive oplyst.

4.1. Chokoladeafgiftslovens formål og historiske udvikling

Chokoladeafgiftsloven blev vedtaget i 1922 ved *"Lov om omsætning af chokolade- og sukkervarer m.m."*⁸⁶ og har lige siden være en fast del af dansk afgiftsret. Formålet med indførelsen af denne lov fremgår af forarbejderne til loven, hvoraf det klart er udtrykt, at formålet med loven er at beskatte luksusvarer, såsom chokolade- og sukkervarer m.m.⁸⁷ Af forarbejderne fremgår bl.a. *"[...]saa betydeligt Forbrug af udpræget Luksuskarakter, at man har ment at burde tage det i anvendelse som Beskatningsobjekt udpræget forbrug af luksuskarakter, burde man tage det i anvendelse som beskatningsobjekt [...]"*⁸⁸ hvor det tydeliggøres, at formålet med loven er at beskatte luksusforbrug hos forbrugerne, da dette var steget. Videre fremgår der ordlyden *"[...]naar Balance i Statens Budget skal tilvejebringes."*⁸⁹ hvilket skildre, at lovgiver i forbindelse med indførslen af loven har haft for øje, at loven skal tjene penge til statskassen. Dette fiskale hensyn har den betydning, at formålet med lovens tilblivelse ikke alene var at beskatte luksusforbruget, men ligeledes havde et fiskalt formål, da afgiftsloven skulle tjene penge til statskassen. Bemærkelsesværdigt er det, at der i forarbejderne til lov nr. 254 af 12. juni 1922 følger, at CHOAL's formål ikke er afgift på sukker generelt, men derimod på specifikke varer⁹⁰ - på trods af lovens navn er Lov om afgift på chokolade og sukkervarer.

Nogle år efter indførsel af ovennævnte lov, blev det nødvendigt for lovgiver at indføre indskærpelse af loven, da der i samfundet var kommet et konkurrenceforvridende element. I medfør af lov nr. 22 af 11. februar 1955 kom opsamlingsbestemmelsen til, den vi i dag kender som nr. 9⁹¹, hvoraf denne blev indført som værende § 1, stk. 1, litra f og beskatning nu også omfattede *"Andre varer, der efter*

⁸⁶ Lov nr. 254 af 12. juni 1922, bilag 2

⁸⁷ LF nr. 37 af 23. november 1921, bilag 3

⁸⁸ LF nr. 37 af 23. november 1921, bilag 3, spalte 1

⁸⁹ LF nr. 37 af 23. november 1921, bilag 3, spalte 1

⁹⁰ LF nr. 37 af 23. juni 1921, bilag 3, spalte 2

⁹¹ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

*beskaffenhed, anvendelse eller smag kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger [...]”*⁹². Følgelig blev det i medfør af denne bestemmelse muligt, at varer, der normalt ikke var afgiftspligtige, kunne blive afgiftspligtige, såfremt varens beskaffenhed, anvendelse eller smag tilsammen udgjorde, at varen kunne blive anset for at være en efterligning eller erstatningsvarer for en afgiftspligtig vare, som f.eks. en chokoladebar. Lovens anvendelsesområde blev i medfør heraf udvidet væsentligt. I forarbejderne til denne lov og begrundelsen for indførsel af litra f fremgår, at der på markedet var en tendens til, at luksusvarer blev fremstillet af billigere ingredienser, hvorfor dette skabte en konkurrenceforvridning på markedet og en uretmæssig fordel hos dem, der producerende efterlignings- eller erstatningsvarer af de afgiftspligtige varer.⁹³ Som følge heraf blev der indført en lovhjemmel til at pålægge afgift på erstatningsvarer, efterligninger m.m., grundet et adfærdsregulerende og konkurrencemæssigt perspektiv. Det bemærkes hertil, at der af bestemmelsens ordlyd fremgår ordet ”*eller*”, hvorfor det ud fra en ordlydsfortolkning må udledes, at såfremt en vare opfylder ét af de tre kriterier i litra f, vil det være omfattet af det afgiftspligtige vareområde og der således ikke af lovgiver blev stillet krav til, at alle tre kriterier skulle være opfyldt, før litra f fandt anvendelse på en vare. Udledt heraf har ændringen en adfærdsregulerende påvirkning, da større afgifter på erstatnings- og efterligningsvarer af luksusvarer automatisk vil medføre et mere kontrolleret forbrug hos forbrugeren. Følgelig kan staten adfærdsregulere forbrugernes forbrug af disse varer.

Den lov, der finder anvendelse i dag, trådte i kraft den 1. februar 1969 i medfør af lov nr. 414 af 18. december 1968. Denne lov erstatter den tidligere lov fra 1922, hvorved bl.a. § 1 bliver inddelt i nummerering i stedet for litra a-f. Som følge heraf blev § 1, stk. 1, litra f fra 1922 til § 1, stk. 1, nr. 9 og 10, hvor opsamlingsbestemmelsen alene udgjorde nr. 10. Ordlyden af opsamlingsbestemmelsen udgør af lov nr. 414 af 18. december 1968 følgende: ”*Andre varer, der efter beskaffenhed, anvendelse eller smag kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af de varer, der er nævnt under 1.-8.*”⁹⁴ og af forarbejderne dertil fremgår, at ”*Det afgiftspligtige vareområde er ikke forslået ændret[...]”*⁹⁵, hvorfor ordlyden af bestemmelsen fra 1922 går igen. Dette blev således en præcisering af afgiftspligten for luksusvarer.

⁹² Lov nr. 22 af 11. februar 1955

⁹³ LF nr. 44 af 14. januar 1955

⁹⁴ Lov nr. 414 af 18. december 1968

⁹⁵ LF nr. 87 af 20. november 1968

Der er efter 1968 sket en del ændringer af lovens bestemmelser. En af de nævneværdige er lov nr. 516 af 21. december 1979, hvorved ordlyden af opsamlingsbestemmelsen blev ændret. Ordlyden blev 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."*⁹⁶. Af ordlyden fremgår tydeligt, at der er sket en ændring fra 1968-loven, da flere ord er blevet afløst af anden, samt selve ordlydsforståelsen af bestemmelsen er ændret. Dette ses bl.a. ved, at begrebet "smag" er taget ud af lovteksten og blevet erstattet af markedsføringsbegrebet, jf. nærmere herom i kapitel 7. Denne ændring har den betydning, at der fremover skal foretages en samlet bedømmelse af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, for at varen kan blive afgiftspligtig. I medfør heraf er bestemmelsens ordlyd ligeledes ændret fra begrebet "eller" i de tre kriterier til at være "og". Ud fra en ordlydsfortolkning må dette fortolkes sådan, at modsat tidligere, hvor det ikke var alle kriterierne, der skulle opfyldes, for at en vare ville være omfattet af anvendelsesområdet, nu ændres til at alle tre kriterier skal være opfyldt, for at bestemmelsen finder anvendelse. Som følge heraf blev anvendelsesområdet indsnævret, da en efterligning eller erstatningsvare skulle opfylde tre kriterier frem for ét og bedømmelse blev således til en skønsmæssig helhedsvurdering af varens egenskaber sammenlagt.

En anden nævneværdig ændring der gennem tiden er sket, er ændringen der kom i medfør af lov nr. 1383 af 28. december 2011. Denne ændring er ikke at finde i bestemmelserne og disses ordlyd i relation til specialets problemformulering, da der ingen ændringer af § 1 sker, men det er derimod formålet med lovændringen, der er nævneværdig. Af forarbejderne til loven⁹⁷ fremgår, at *"Formålet med lovforslaget er at hæve afgifterne på en række usunde fødevarer [...], til gavn for folkesundheden og for at skaffe finansiering til målrettede offentlige udgifter."*⁹⁸. Udledt heraf er lovens formål ændret fra at være beskatning af luksusvarer til hensyn af folkesundheden, hvor afgiften af de afgiftspligtige varer stiger. Et nyt formål som følge af folkesundheden indeholder ligeledes et adfærdsregulerende hensyn, da formålet er ændret i medfør af samfundets udvikling, hvor forbrugernes adfærd ved køb af usunde varer, eksempelvis en chokolade- eller sukkerbar, skal reguleres. Der er i LF nr. 33 af 21. november 2011 nævnt, at formålet skal forhindre, at forbrugerne køber mange usunde varer, da når en forbruger skal betale mere for en afgiftspligtig usund vare, vil dette nedsætte omfanget af køb heraf, således at befolkningen kan leve sundere og levealderen vil

⁹⁶ Lov nr. 516 af 21. december 1979

⁹⁷ Lov nr. 1383 af 28. december 2011

⁹⁸ LF nr. 33 af 21. december 2011

forlænges. Ydermere indeholder formålet dog fortsat et fiskalt hensyn, da der skal skaffes finansiering til statens udgifter gennem afgiftsopkrævningen, hvorfor afgiften på specifikke varer stiger.

I relation til afgiftsstigninger og hensynet til folkesundheden er konkurrenceaspektet ligeledes nævneværdig, da der efter lovgivningen kan komme afgift på en vare, der ligner en chokoladebar og er blevet produceret som et alternativ til en usund bar. Her kommer formålet om folkesundhed i klemme med afgiftslovens ordlyd, da en efterligning eller erstatningsvare ligeledes skal beskattes, men hvad nu hvis, at varen er et sundere alternativ? Skal denne blive afgiftsfritaget som følge af folkesundhedsformålet, eller skal denne blive afgiftspligtig? Af forarbejderne til lov nr. 1383 af 28. november 2011 fremgår det, at der er beregnet på de økonomiske konsekvenser af stigningen indenfor de påvirkede områder, hvorudfra det må antages, at de økonomiske konsekvenser ikke er i sådanne et omfang, at det vil have negativ påvirkning, eftersom ændringerne blev vedtaget.⁹⁹ Som nævnt tidligere sker afgift efter nr. 9 for efterligninger og erstatningsvarer ud fra en skønsmæssig helhedsvurdering, hvorfor en dynamisk tankegang her er, at lovgiver formentlig ikke påtænker, at et sundere alternativ skal beskattes, da formålet med loven er folkesundhed. Hertil må lovgiver forvente, at skattemyndigheden har formålet med i helhedsbedømmelsen af, hvorvidt en vare skal afgiftspålægges eller ikke. Ud fra en ordlydsfortolkning og en subjektiv formålsfortolkning vil et sundere alternativ til f.eks. en sukkerbar således kunne blive afgiftspligtig, såfremt denne er en efterligning eller erstatningsvare, der opfylder CHOAL's oplistet kriterier herfor, men ud fra et dynamisk synspunkt, bør denne i praksis ikke blive afgiftspligtig.

Som følge af ovennævnte kan det udledes, at formålet med CHOAL har fulgt trop siden oprindelsen med alene små justeringer, hvoraf folkesundheden i dag i hovedtræk overskygger formålet om beskatning af luksusvarer. Dog er formålet om, at afgiftsloven er en adfærdsregulerende lov af forbrugernes adfærd på bestemte afgiftspligtige varer fortsat gældende, samt det fiskale formål, hvor indtægter fra afgifterne skal bidrage til statskassen og finansiering af det danske velfærdssamfund.

⁹⁹ LF nr. 33 af 21. november 2011

4.2. Gældende lov og nummerering af de enkelte bestemmelser

Da den gældende lovgivning går tilbage til 1969 er det vigtigt at have for øje, at der i 2018 blev vedtaget en ny lovbekendtgørelse, LBK nr. 1010 af 3. juli 2018, der trådte i kraft den 1. februar 1969.¹⁰⁰ En lovbekendtgørelse er en sammenfatning af loven, når der har været mange ændringer i tidens løb. Den opsamler derfor lovgivningen som den er på tidspunktet for lovbekendtgørelsens offentliggørelse. Efterfølgende er der dog sket en række lovændringer i henhold til lovens bestemmelser, hvoraf den ene af disse udgør lov nr. 1728 af 27. december 2018 i dennes § 5 angående CHOAL's § 1, der træder i kraft 1. februar 2019. Det følger af forarbejderne til lov nr. 1728 af 27. december 2018, at ændringen tager udgangspunkt i, at anvendelsesområdet for § 1 i sin helhed skal indsnævres, således det afgørende for afgiftspligt bliver, hvorvidt en vare er en efterlignings- eller erstatningsvare.¹⁰¹ Dette har dog ingen formålsbetydning for loven, hvorfor denne ændring alene skal ses som at være en ændring af nummereringen af varegrupperne i § 1, stk. 1 i relation til specialet. Hertil bemærkes, at der yderligere er nye lovændringer med ikrafttræden den 1. juli 2021, men eftersom disse ikke indeholder ændringer af § 1, er ændringerne ikke inddraget i specialet. I specialet vil det således være LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer frem til lov nr. 1728 af 27. december 2018 der henvises til, når CHOAL benævnes, såfremt der ikke fremgår andet specifikt.

Ordlyden af CHOAL's bestemmelser er som bekendt fra forudgående blevet ændret flere gange gennem historien, hvorved ordlyden af CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 i dag efter den nugældende lov med senere ændringer er som følgende:

§ 1, stk. 1, nr. 1:

*”Chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør
og kakaopræparater af enhver art.”¹⁰²*

§ 1, stk. 1, nr. 4:

*”Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og
lign. tilsat essenser eller farve samt i øvrigt sukkervarer af enhver art.”¹⁰³*

¹⁰⁰ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018, § 33

¹⁰¹ LF nr. 103 af 14. november 2018

¹⁰² LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

¹⁰³ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

§ 1, stk. 1, nr. 9:

”Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse og den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under nr. 1-7.”¹⁰⁴

Af ovenstående kan det udledes, at nr. 1 omhandler afgiftspligt af chokoladevarer af enhver art, hvor nr. 4 handler om afgift på sukkervarer af enhver art, samt nr. 9 er opsamlingsbestemmelsen og beskatter andre varer, der kan betragtes som efterligninger eller erstatningsvarer.

4.3. Sammenfatning

Chokoladeafgiftslovens formål må i dag, ud fra en subjektiv formålsfortolkning med præg af dynamisk fortolkning af lovens historiske udvikling og forarbejder, være folkesundheden og det fiskale formål. Loven er adfærdsregulerende i stor stil, hvoraf nogle punkter fra tidligere lovændringer fortsat fremtræder, da der i dag fortsat er fokus på konkurrencen på markedet, men andre dele såsom sundhedshensynet og det fiskale hensyn vægter størst. Endvidere indeholder CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 alle mangel på klarhed af anvendelsesområdet herfor, da formålet med loven og ordlyden heraf ikke tydeliggøre anvendelsesområdet klart. Dette ses bl.a. ved brug af begreberne ”enhver art” og ”erstatningsvarer” m.v., hvorfor anvendelsesområdet herfor skal præciseres yderligere ved brug af udvalgt retspraksis og fortolkning indenfor det afgiftspligtige vareområde for nr. 1, 4 og 9.

¹⁰⁴ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

5. Kapitel – Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR

Kapitel 4 har fastlagt CHOAL's historik og formål, samt ordlyden af lovens § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9. I kapitel 5 behandles skattemyndighedens opfattelse af anvendelsesområdet herfor i det bindende svar SKM2020.113.SR, hvor spørgsmålet *"Det ønskes bekræftet, at der skal betales dækningsafgift efter chokoladeafgiftslovens § 22 af kakaoindholdet i selskabets produkt "chokolade/sukkerbar".*"¹⁰⁵ bliver besvaret. Dette vil blive til via en fremstilling og analyse af det bindende svar. Kapitel 5 er således en analytisk gennemgang af SKM2020.113.SR.

5.1. Sagens faktiske forhold og situationen bag det bindende svar

På hylderne i de danske supermarkeder blandt müsli- og morgenmadsbarer ligger der en chokolade/sukkerbar. Varen består af flere bestanddele, men nævneværdigt er chokolade/sukkerbarens 2,9 % af kakaodele, minimum 34 % af sukkerdele og 11 % mælke dele.¹⁰⁶ Derudover fremstår baren udseendemæssigt som værende en bar med små sammenklistrede kugler af majs/ris med kakaoindhold og en hvid bund af mælkeindhold. Producenten af varen omtaler denne som en morgenmads- eller müslibar, samt beskriver varen som at værende et alternativ eller supplement til morgenmaden af Pops-typen, hvorfor denne ikke er placeret med andre chokoladevarer såsom pålægschokolade eller lignende på hylderne. På baggrund heraf ønsker producenten af chokolade/sukkerbaren at få bekræftet, at der alene skal betales dækningsafgift efter CHOAL's § 22 af kakaoindholdet i chokolade/sukkerbaren, hvorfor producenten spørger skattemyndigheden herom.

5.2. Spørgers opfattelse og begrundelse

I forlængelse af spørgers spørgsmål til skattemyndighederne gøres det gældende af spørger, at det er dennes opfattelse, at der alene skal betales dækningsafgift af chokolade/sukkerbarens kakaoholdige bestanddele efter CHOAL's § 22, da baren ikke er omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 1, 4 eller 9. Dette begrundes spørger bl.a. med, at der af Østre Landsrets dom¹⁰⁷ følger, at vurderingen af, om en vare er omfattet af nr. 1, skal ske ud fra vurderingskriterier såsom mængden af chokolade i varen, hvor fremtræden varen smager af chokolade, samt om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade.

¹⁰⁵ SKM2020.113.SR, *Spørgsmål*

¹⁰⁶ SKM2020.113.SR, *Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, spørgsmål 1, begrundelse*

¹⁰⁷ SKM2015.654.ØLR

Videre anføre spørger, at eftersom baren alene indeholder 2,9 % kakaoindhold i den samlet del, samt slet ingen chokolade, kan baren ikke anses som at være omfattet af nr. 1. Smagen af baren udgør efter spørgers opfattelse ej heller smag af chokolade, men derimod en svag smag af kakao, hvorfor der bør sondres mellem smag af kakao og chokolade. Endeligt gør spørger gældende, at Østre Landsrets dom¹⁰⁸ har præciseret, at en bar, der ikke er fuldt overtrukket med chokolade, ikke opfylder de kriterier, der stilles for at være omfattet af nr. 1, da en ikke-fuldt overtrukket bar ikke visuelt ligner en chokoladebar. Videre præciser spørger, at baren er lysebrun med små kugler og en hvid bund, hvilket visuelt ikke fremtræder som værende af chokolade. Hertil præciseres at formen for en bar ikke er et afgørende element, når der skal vurderes, om en bar er en erstatning eller efterligning af en afgiftspligtig chokoladebar.

Svaret på spørgsmålet om, at baren skal være afgiftspligtig efter nr. 4, står efter spørgers opfattelse klart, da baren indeholder dele af sukker, men ikke udelukket er fremstillet af sukker, hvorfor baren ikke kan falde ind under anvendelsesområdet for nr. 4 efter Landsskatterettens tidligere praksis i SKM2009.816.SR.

Ved afvisning af afgift efter nr. 9 er spørger af den opfattelse, at der efter Landsskatterettens afgørelser¹⁰⁹ og ordlyden af bestemmelsen skal ske en vurdering af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Det gøres gældende, at den almindelige forbruger ikke køber varen for at erstatte behovet for en chokoladebar, men derimod køber varen som et supplement eller alternativ til morgenmad. Endvidere bemærkes det, at indpakningen af baren ligeledes ikke ligner de andre typer chokolade eller sukkerbarer på markedet, hvorfor baren visuelt ikke fremtræder som at være en erstatning for en chokolade- eller sukkerbar. Spørger anfører ligeledes, at baren i supermarkederne ej heller er placeret ved chokolade- og sukkervarer, men derimod eksempelvis ved müslibarer, hvilket bl.a. kan ses på det digitale supermarked nemlig.com, hvor baren er markedsført som en ”müslibar med kakao”.¹¹⁰

¹⁰⁸ SKM2015.654.ØLR

¹⁰⁹ SKM2018.172.LSR & SKM2018.202.LSR

¹¹⁰ SKM2020.113.LSR, *Spørgers opfattelse og begrundelse, yderligere bemærkninger efter at sagen har været i høring*

5.3. Skattestyrelsens begrundelse og opfattelse

Skattestyrelsen er ikke enig i spørgers opfattelse af chokolade/sukkerbaren, da skattestyrelsen er af den opfattelse, at baren er omfattet af nr. 1 og begrebet ”chokoladevarer af enhver art”. Skattestyrelsen indstiller hermed, at spørgers spørgsmål besvares med ”nej”¹¹¹, da de ikke er enige i, at der skal betales dækningsafgift, men derimod fuld afgift efter CHOAL’s § 1, stk. 1, nr. 1.

Indledningsvist klarlægger Skattestyrelsen, at når der skal vurderes, om en vare skal pålægges fuldafgift eller dækningsafgift, skal der kigges på de enkelte varegrupper af loven. Skattestyrelsen fremhæver i sin begrundelse, at det følger af LF nr. 87 af 20. november 1968 i bemærkningerne til § 1, stk. 1, at overgangen fra en varegruppe til en anden er flydende. Hertil, at det af senere bemærkninger¹¹² til lov nr. 1686 af 26. december 2017 følger, at vurderingen af, om en vare kan blive afgiftspligtig efter disse varegrupper, skal ske ud fra en konkret helhedsvurdering.

I henhold til Skattestyrelsens begrundelse af afgiftspligtig efter nr. 1 fremgår, at begreberne i nr. 1 ikke er defineret klart i lovteksten eller dennes forarbejder, hvorfor bestemmelsen har et bredt anvendelsesområde. Skattestyrelsen er enig i spørgers opfattelse af de tre kriterier for anvendelse af nr. 1, der er fastlagt i SKM2015.654.ØLR. Derudover er myndigheden af den opfattelse, at varegrupperne i lovens § 1, stk. 1, nr. 1-8 alle minder om hinanden, hvorfor afgørelsens tre kriterier kan anvendes analogt på nr. 1-8. Ydermere er Skattestyrelsen af den klare opfattelse, at der ikke skelnes mellem chokolade og kakao, da disse begge stammer fra kakaobønnen og dermed gælder nr. 1 for både chokolade og kakao. Skattestyrelsen har haft chokolade/sukkerbaren i hænde, hvor de anfører, at den ”smager meget sødt og mildt af chokolade”¹¹³, at den visuelt fremtræder som at være chokolade, samt at markedsføringen via indpakning ligner en brun bar med bund af hvid chokolade. Endvidere fremlægges opfattelsen af, at varens placering i supermarkederne ikke har betydning for vurderingen af afgiftspligt efter nr. 1 eller nr. 4, hvorfor varens markedsføring som et morgenmadsprodukt ikke kan ændre på Skattestyrelsens indstilling, samt at forbrugerens anvendelse af varen ej heller kan. I henhold til spørgers argumenter om, at Østre Landsrets dom¹¹⁴ har præciseret, at varen skal være fuldt overtrukket af chokolade før anvendelse af nr. 1, er Skattestyrelsen ikke enig. Spørgers begrundelse fremgår ikke af dommens udskrift, men alene af parternes skriftlige udveksling

¹¹¹ SKM2020.113.SR, Svar

¹¹² LF nr. 109 af 16. november 2017

¹¹³ SKM2020.113.SR, Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, spørgsmål 1, begrundelse

¹¹⁴ SKM2015.654.ØLR

under sagen.¹¹⁵ Skattestyrelsen klarlægger, at dette ikke er den korrekte forståelse, hvilket ligeledes er præciseret i efterfølgende praksis fra Landsskatteretten¹¹⁶, da en fuldt overtrukket bar ofte har et visuelt udtryk som en chokoladebar og ofte vil smage af chokolade, samt have højt indhold heraf, men at denne vurdering skal ske konkret og individuelt hver gang. Afsluttende begrundes Skattestyrelsen, at spørgers argumentation og henvisninger til tidligere praksis ikke stemmer overens med chokolade/sukkerbaren, da styrelsen er af den opfattelse, at baren ikke kan kategoriseres som et helseprodukt, proteinbar eller energibar, grundet barens indhold har samme karakteristika som en almindelige chokoladebar. Efter en helhedsvurdering opfatter Skattestyrelsen således, at chokolade er karaktergivende for baren, hvorfor der er afgiftspligt efter CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1.

Skattestyrelsen anfører, at vurderingen af, om en vare er omfattet af nr. 1 om chokoladevarer eller nr. 4 om sukkervarer er flydende og afhænger især af smagsvurderingen. Skattestyrelsen nævner, at det kan være muligt at chokolade/sukkerbaren kan blive afgiftspligtig efter nr. 4 grundet indholdet af sukker, men at barens smag og visuelle del tager den i retning af, at være en chokoladebar. Dog afviser Skattestyrelsen, ligesom spørger, at barens indhold af sukker på 34 % udgør, at denne er omfattet af nr. 4 og begrebet "sukkervarer af enhver art" – på trods af deres udtalelse om, at varen smager meget sødt.

I henhold til nr. 9 nævner Skattestyrelsen, at nr. 9 er en opsamlingsbestemmelse for de resterende varegrupper i CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1-8, hvormed lovgivers hensigt var at gøre anvendelsesområdet bredt. Skattestyrelsen går ikke længere ned i vurderingen af, om chokolade/sukkerbaren kan være omfattet af nr. 9.

Endeligt har Skattestyrelsen i henhold til besvarelse af spørgers spørgsmål klarlagt, at dækningsafgiften i CHOAL's § 22 ikke blot kan anvendes, når der kigges på enkelte bestanddele i en bar, men at vurderingen skal ske konkret på baren i sin helhed. Som følge heraf afviser Skattestyrelsen således, at der alene skal betales dækningsafgift af kakaoindholdet, da barens helhed skal vurderes – og denne efter deres opfattelse tilhører varegruppen i nr. 1.

¹¹⁵ SKM2020.113.SR, *Skattestyrelsens indstilling og begrundelse*

¹¹⁶ SKM2017.305.LSR

5.4. Skatterådets begrundelse og afgørelse

Skatterådet godkender Skattestyrelsens indstilling om, at besvarer spørgsmålet med ”nej”, men Skatterådet er ikke enig i lovhjemlen herfor. Det er efter Skatterådets opfattelse ikke chokolade, der er karaktergivende for chokolade/sukkerbaren, men derimod dens høje indhold af sukker og søde smag som en slikvare, hvorfor baren bliver afgiftspligtig efter nr. 4 og ikke nr. 1.

Skatterådet er dog enig i Skattestyrelsens begrundelse med, at der ved nr. 1 skal kigges på de tre kriterier, der er opstillet i SKM2015.654.ØLR, samt at det afgiftspligtige vareområde fortsat er flydende fra den ene varegruppe til en anden.¹¹⁷ Skatterådet fremhæver, at der af Østre Landsrets dom¹¹⁸ fremgår, at der ikke er grundlag for, at anvendelsesområdet skal fortolkes indskrænkende, såfremt en vare har andre fremtrædende egenskaber. Skattestyrelsen afviste det, at måden hvorpå forbrugeren anvender varen skulle inddrages i den samlede vurdering, hvilket Skatterådet ikke er enig i. Skatterådet har fra tidligere praksis¹¹⁹ fremhævet, at Landsskatteretten tidligere har lagt vægt på, at den almindelige forbrugers behov for købet bør tages i betragtning, da dette ikke må erstatte andre afgiftspligtige chokolade- eller sukkervarer. Udledt af afgørelsen fremtræder Skatterådet overordnet enig i Skattestyrelsens opfattelse af gældende ret på området for nr. 1, på trods af at Skatterådet er uenig i, at chokolade/sukkerbaren er afgiftspligtig efter nr. 1.

Af Skatterådets begrundelse for afgift efter nr. 4 fremgår, at chokolade/sukkerbaren smager meget sødt og kan sammenlignes med en traditionel slikvare. Skatterådet henviser til tidligere retspraksis fra Landsskatteretten¹²⁰, hvorefter der følger, at en vare kan blive pålagt afgift efter nr. 4 eller nr. 9, såfremt den er fremstillet af sukker og ved sammenligning har form og størrelse som en traditionel slikvare. Skatterådet har ligeledes begrundet anvendelsen af nr. 4 med, at varens indhold af sukker er afgørende for vurderingen af, om en vare er afgiftspligtig efter nr. 4 eller ikke, samt fremlagt at en proteinbar i SKM2009.806.LSR med sukkerindhold på 34 % blev pålagt afgift efter nr. 4. Således er det ikke barens relative lave mængde af kakaoindhold på 2,9 % der er afgørende, men derimod indholdet af 34 % sukker, der er fundamentet for Skatterådets afgørelse og bindende svar.

¹¹⁷ SKM2020.113.SR, *Skatterådets afgørelse og begrundelse, forarbejder, LF nr. 87 af 20. november 1968*

¹¹⁸ SKM2015.654.ØLR

¹¹⁹ SKM2009.816.LSR

¹²⁰ SKM2009.816.LSR

I henhold til CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 9 tiltræder Skatterådet spørgers opfattelse af, at der ved vurderingen herfor skal ses på varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring efter Landsskatterettens tidligere afgørelser¹²¹ herom. Skatterådet er af den opfattelse, at varens indhold og bestanddele skal indgå som en del af helhedsvurderingen for nr. 9, da Landsskatteretten i SKM2018.202.LSR har klarlagt, at såfremt indholdet af chokolade er lavt, vil der alene være tale om dækningsafgift og ikke fuld afgift efter nr. 9. Som nævnt ovenfor i dette afsnit har forbrugerens anvendelse og formål med køb af varen betydning for, hvornår nr. 9 finder anvendelse. I association hertil er smagen af varen afgørende, da beskaffenheden af varen indgår i den konkrete vurdering af, hvorvidt der kan ske afgiftspligt efter nr. 9 eller ikke. Ydermere anfører Skatterådet, at placeringen i butikker er en del af varens markedsføring og dermed skal tages med i vurderingen af nr. 9, men ikke ved vurderingen af nr. 1 og 4. Skatterådet anvender således argumentation i relation til nr. 9 med kriterierne om beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, når de begrundet deres afgiftspålægning af baren efter nr. 4.

Skatterådet har ligeledes fokus på sondringen om, hvornår dækningsafgiften i CHOAL's § 22 bør anvendes fremfor fuld afgift efter § 1, stk. 1 og dennes varegrupper. Det anføres her, at vurderingen af dækningsafgift ikke skal forstås sådan, at enhver form for chokoladeovertræk, der ikke er fuldt dækkende, vil være omfattet af dækningsafgiften i § 22. Dette gælder ligeledes for tilfælde, hvor varens indhold af chokolade eller kakao er så lav, at afgiftspligt ikke kan ske efter nr. 1, da dette ikke automatisk vil udløse en § 22 afgift. Betydningen heraf er, at fortolkningen af begrebet "chokoladevarer af enhver art" i nr. 1 ikke udgør, at varer, der har delvist overtræk eller indhold af chokolade, automatisk bliver pålagt dækningsafgift, når de ikke er omfattet af nr. 1. Dette kommer i kølvandet af, at der i SKM2017.305.LSR blev præciseret, at såfremt fortolkningen af begrebet "chokoladevarer af enhver art" blev for udvidende, trods det brede anvendelsesområde for bestemmelsen, ville dækningsafgiften blive indholdsløs og dermed elimineret.

Afslutningsvist gør Skatterådet opmærksom på, at chokolade/sukkerbaren ikke kan afgiftsfritages, da baren ikke opfylder betingelserne, der fremgår af DJV 2019-2, for at være en sukkerfri vare eller et helseprodukt.

¹²¹ SKM2018.172.LSR & SKM2018.202.LSR

5.5. Problematikker/spørgsmål ved SKM2020.113.SR

Skattemyndighedernes begrundelser og argumentationer i det bindende svar SKM2020.113.SR er uklare og fører til flere spørgsmål end svar. I forbindelse hermed er det væsentligt at se på, hvad disse spørgsmål er. Hovedspørgsmålet der opstår i kølvandet herpå er, hvad der efter det bindende svar helt konkret indgår i kriterierne for anvendelsesområdet af varegrupperne nr. 1, 4 og 9?

Skattemyndighederne er enige i, at kriterierne for nr. 1 er klarlagt i Østre landsrets dom¹²², hvor vurderingen af, om der skal opkræves afgift efter nr. 1 beror på en konkret helhedsvurdering af varens mængde af chokoladeindhold, hvor fremtræden chokoladesmagen er, samt om varen visuelt fremtræder som at være af chokolade. Skattestyrelsen oplister således de kriterier, der ifølge retspraksis¹²³ er afgørende for afgiftspligt efter nr. 1, men begrundes ligeledes vurderingen med, at anvendelsesområdet er bredt, samt med betragtninger om varens beskaffenhed, herunder smag. Ved vurderingen af, om der skal være afgiftspligt efter nr. 1, følger der ikke direkte af bestemmelsens ordlyd et kriterie om, at varens beskaffenhed skal indgå heri, men dette følger derimod direkte af ordlyden ved nr. 9. Overvejelsen bliver her, om Skattestyrelsens begrundelse bærer præg af sjudsk eller om de er forvirret og blander nr. 1 og 9 sammen. Af argumentationerne fremkommer tvivl om, hvorvidt forbrugers anvendelse af varen skal indgå i denne vurdering, samt hvorvidt et overtræk på en bar udgør en "enten eller" situation.

Derudover er skattemyndighederne af den opfattelse, at overgangen mellem varegrupperne i nr. 1-8 er flydende og kan overlappe hinanden, hvorfor der kan drages analogier mellem nr. 1 og 4. Hertil indeholder både nr. 1 og 4 begrebet "enhver art", hvorved anvendelsesområdet for nr. 1 og 4 skal fortolkes bredt ud fra skattemyndighedens opfattelse. Med denne opfattelse hos skattemyndighederne opstår spørgsmålet, om kriterierne på nr. 1 ligeledes kan anvendes på eksempelvis nr. 4? Skattemyndighederne er ikke enige i, hvilken varegruppe chokolade/sukkerbaren tilhører, da Skattestyrelsen mener, at bl.a. den søde smag henviser direkte til nr. 1, hvorimod Skatterådet er af den opfattelse, at smagen leder direkte over til nr. 4. Skatterådet anfører, at varens indhold af sukker er meget højt, helt specifikt 34 %, hvortil de henviser til tidligere praksis¹²⁴, hvor en vare med 34 % indhold af sukker blev afgiftspligtig efter nr. 4. Endvidere anføres det i begrundelsen, at der hver

¹²² SKM2015.654.ØLR

¹²³ SKM2015.654.ØLR

¹²⁴ SKM2009.816.LSR

gang skal foretages en konkret helhedsvurdering af den specifikke vare, der er under behandling. Følgelig vil Skatterådets argumentation med udgangspunkt i tidligere praksis og et produkts indhold af sukker, være et udtryk for, at der ikke er foretaget et individuelt skøn for varen med inddragelse af alle relevante hensyn. Heraf opstår spørgsmålet, om der hos skattemyndigheden er et skjult kriterie om, at når indholdet af sukker er over et x-antal procenter, vil en vare automatisk være omfattet af nr. 4 og dette bliver afgørende for vurderingen. Såfremt dette kan besvares bekræftende, vil dette tyde på, at skattemyndigheden sætter *skøn under regel*.¹²⁵

Begrundelser i det bindende svar tager udgangspunkt i bl.a. varens beskaffenhed såsom smag, hvilket ud fra ordlyden af nr. 1 eller 4 ikke fremtræder. Derimod fremtræder dette af kriterierne for nr. 9. Begge myndigheder er enige i, at der af tidligere retspraksis¹²⁶ er klarlagt, at vurderingen om afgift efter nr. 9 skal ske ud fra en afvejning af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Af det bindende svar fremgår derfor en begrundelse med kriterier fra nr. 9, men afgiftspligtig bliver pålagt efter nr. 1 og 4. Det må antages, at såfremt myndighederne kan "shoppe" mellem varegrupperne og udvide anvendelsesområdet, herunder begrebet "varer af enhver art", vil nr. 9 med afgiftspligt for erstatnings- og efterligningsvarer være indholdsløs og i sidste ende blive elimineret i medfør af SKM2020.113.SR. Endvidere vil denne flydende overgang mellem varegrupperne, som skattemyndighederne anvender i deres begrundelser, ikke give klarhed af, hvad gældende ret for nr. 1, 4 og 9 er, da dette vil være forskelligt alt efter, hvor i lovteksten man er på "shopping-tur". På baggrund af ovennævnte kan der således stilles spørgsmålstejn ved, om skattemyndigheden faktisk laver en konkret helhedsvurdering i det enkelte tilfælde eller om de sætter skøn under regel, hvis man kan begrunde i én varegruppe, men afgiftspålægge efter en anden.

Det bindende svars resultat bliver, at grundet barens høje indhold af sukker, kan denne sammenlignes med en traditionel slikvare, hvorfor den er afgiftspligtig efter nr. 4, jf. SKM2009.816.LSR. Af forarbejderne til lov nr. 254 af 12. juni 1922 følger, at "[...]i Lovforslagets § 27 foreslaaet lagt en Afgift paa de vigtigere Varer – Sukker dog undertaget[...]"¹²⁷, hvilket tydeligøre, at formålet med loven ikke er afgift på sukker generelt. Følgelig vil afgiftspligt på grund af sukkerindhold vil være

¹²⁵ At sætte skøn under regel er, når en myndighed ikke udøver en skønsmæssig beføjelse ved bl.a. korrekte afvejninger, men i stedet anvender interne regler herfor. Sådanne handlinger vil som udgangspunkt være ulovlige, Von Eyben, Juridisk ordbog, side 421f., *Skøn under regel*

¹²⁶ SKM2018.172.LSR & SKM2018.202.LSR

¹²⁷ LF nr. 37 af 23. november 1921, bilag 3, spalte 2

grundlovsstridigt, da loven ikke har til formål at beskatte sukker som sådan, samt dette ej heller direkte fremgår af lovteksten ordlyd, hvilket ikke er foreneligt med GRL's § 43.

Udledt af ovennævnte burde skattemyndigheden formentlig have hjemlet det bindende svar i nr. 9, da de anvender kriterierne herfor i deres argumentation, men eftersom de begrundet i nr. 1 og 4, leder dette til en undersøgelse af anvendelsesområdet herfor og spørgsmålet; Kan der shoppes mellem varegrupperne, grundet den flydende overgang mellem dem? I forbindelse hermed skal GRL's § 43 og legalitetsprincippet altid tages i mente, da lovhjemmel i afgørelser altid skal være forenelige med disse. Opsamlingsvist skal anvendelsesområdet for nr. 1, 4 og 9 således klarlægges og tvivlsspørgsmål herom skal besvares, for at kunne finde svar på, hvorvidt Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR er et udtryk for ændret praksis, eller blot en præcisering af allerede gældende ret.

5.6. Sammenfatning

Umiddelbart før SKM2020.113.SR var praksis, at der ved vurderingen af nr. 1 skulle foretages en vurdering af *"bl.a. den relative mængde af chokolade i varen, hvor fremtrædende chokoladesmagen er, og om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade."*¹²⁸ Når der sammenholdes disse kriterier med det bindende svar og man går i dybden med ordlyden herfor, efterlader dette flere spørgsmål end svar. Såfremt de tre kriterier fortsat er gældende for afgiftspligt efter nr. 1, kan skattemyndighederne så også anvende disse ved nr. 4? Og er dette et udtryk for, at det efter skattemyndighedens opfattelse er tilladeligt at "shoppe" mellem varegrupperne? I så fald, hvor efterlader dette anvendelsesområdet for nr. 9? Derudover bør det overvejes, om skattemyndighederne sætter skøn under regel i det bindende svar, når de træffer afgørelser ud fra tidligere praksis uden at se på alle de afvejninger, som domstolene har fastsat herfor. Endvidere fører dette til spørgsmålet, om Skatterådets afgørelse er korrekt eller er bestående af fejl, samt hvilken indflydelse dette i så fald vil have på fremtidig praksis? Skal der således ske beskatning af chokolade/sukkerbaren efter nr. 1, 4, 9 eller noget helt tredje såsom § 22? Alt i alt opstår der i kølvandet heraf spørgsmålet: Hvor langt er rækkevidden for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9?

¹²⁸ SKM2015.654.ØLR, *Landsrettens begrundelse og resultat*

6. Kapitel – Chokolade- og sukkervarer af enhver art

Kapitel 5 har klarlagt de problematikker, som Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR indeholder, hvorfor det er nødvendigt med en analyse af gældende ret, for at finde svar på specialets problemformulering. Kapitel 6 indeholder en fortolkning af CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, samt en analyse af begrebet "enhver art", der går igen flere steder i lovteksten. Af Skatterådets bindende svar i SKM2020.113.SR fremgår afgift på en chokolade/sukkerbar i medfør af begrebet "enhver art", hvorfor der vil blive anvendt tidligere retspraksis i relation til nr. 1 og 4, for at kunne besvare specialets problemformulering og klarlægge; hvad er gældende ret i dag for netop nr. 1 og 4?

6.1. Chokoladevarer

Ved indførsel af CHOAL i 1922¹²⁹ var der allerede i dennes ordlyd lagt op til fortolkningsspørgsmål om anvendelsesområdet herfor, da der af dennes § 1, stk. 1 fremgår, at afgiftspligten i medfør af denne lov omfatter "[...]Chokoladevarer af Enhver Art[...] "¹³⁰.

Ordlyden af nr. 1 er i dag bestående af eksemplifikationer af chokoladevarer af enhver art, hvor der direkte af lovteksten opremses, at "*Chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater[...] "*¹³¹ er en del af det afgiftspligtige vareområde. Ud fra en naturlig sproglig forståelse af disse eksempler må en chokoladevarer således kunne være alt, der har indhold af chokolade eller kakao – uanset mængden. Der stilles ud fra den naturlige forståelse således ikke krav til, at varen alene skal være bestående af chokolade eller kakao. Uden dette krav vil en chokolademasse med indhold af nødder, kunne anses som at være en chokoladevarer. I tilknytning hertil må dette kunne tolkes som, at såfremt f.eks. en kakaomasse har det mindste indhold af kakao, vil denne være omfattet af nr. 1. Følgelig vil en masse, der f.eks. har 0,01 % kakaosmør som indhold, men ikke smager af chokolade, være omfattet af det afgiftspligtige vareområde, da det ud fra den naturlige sproglige forståelse gælder alt, der har et indhold af kakao eller chokolade. Udledt heraf må dette gælde for samtlige af eksemplifikationerne, der er fremhævet i nr. 1. Den naturlige sprogforståelse af ordlyden leder således til, at lovgiver formentlig ved indførsel af loven havde

¹²⁹ Lov nr. 254 af 12. juni 1922, bilag 2

¹³⁰ Lov nr. 254 af 12. juni 1922, bilag 2, 4101, § 1

¹³¹ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer, § 1, stk. 1, nr. 1

på tænkt, at alt med indhold af kakao eller chokolade bør være omfattet, da det fremgår direkte af lovtekstens ordlyd og sproglige forståelse heraf.

I praksis er begrebet ”chokoladevarer” blev behandlet gennem tiden. I 2009 blev der i medfør af SKM2009.816.LSR lagt til grunde, at vurderingen af afgiftspligtig skulle ske ud fra, hvorvidt chokolade (eller kakao) er karaktergivende for varen. Dette blev senere hen yderligere præciseret i medfør af Østre Landsrets dom, SKM2015.654.ØLR. Østre landsret udtalte i dommen, at der hverken af lovteksten eller dennes forarbejder fremgår, hvad begrebet specifikt omfatter, hvorfor anvendelsesområdet for begrebet ”chokoladevarer” er bredt. Dette er bl.a. i medfør af, at bestemmelsen har ordlyden ”[...]chokoladevarer af [...] enhver art”¹³². Denne ordlyd må ud fra Østre Landsrets dom fortolkes som, at lovgiver ved indførslen af lovteksten havde på tænkt et bredt anvendelsesområde. Endvidere udtalte Østre landsret, at ”I overensstemmelse med en naturlig sproglig forståelse af ”chokoladevarer” finder landsretten, at bestemmelsen omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende for produktet[...]”¹³³, hvilket præciserer, at en vare er omfattet af nr. 1, såfremt chokolade er karaktergivende for varen. I forlængelse heraf skulle dette bedømmes ud fra tre kriterier, herunder chokolademængden i varen, hvor fremtræden varen smager af chokolade, samt om varen visuelt fremtræder som at være af chokolade. Derudover blev der i dommen præciseret, at ”Der er derimod ikke holdepunkter for en antagelse om, at varens pris, ernæringsindhold og aftagergrupper indgår i afgrænsningen af begrebet ”chokoladevarer” i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Der er heller ikke grundlag for at anlægge en indskrænkende fortolkning af ”chokoladevarer” således, at det er en betingelse for afgiftspligt, at varen ikke tillige har andre karaktergivende egenskaber.”¹³⁴ Herudfra er det underordnet, om en vare har andre karaktergivende træk end chokolade, da den gerne må have dette, uden at den bliver afgiftsfritaget. Det er således de tre kriterier som nævnt ovenfor, der indgår i bedømmelse af, om en vare er omfattet af begrebet ”chokoladevarer af enhver art” i medfør af nr. 1, uanset øvrige karaktergivende træk. Dette støttes op af Landsskatterettens tidligere udtalelser, da aftagergrupper for varer ikke har indflydelse på, om der kan pålægges afgift eller ikke.¹³⁵ Afgørelsen har siden da fået stor betydning for anvendelsesområdet af nr. 1, da der i medfør heraf skete en præcisering af ”chokoladevarer af enhver art” og vurderingen

¹³² LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer, § 1, stk. 1, nr. 1

¹³³ SKM2015.654.ØLR, Landsrettens begrundelse og resultat

¹³⁴ SKM2015.654.ØLR, Landsrettens begrundelse og resultat

¹³⁵ SKM2009.816.LSR, Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse - Landsskatteretten henviser til SKM20-04.398.LSR, hvor der blev præciseret, at salg af proteinbarer i motionscentre og lignende ikke kan tillægges afgørende betydning for vurderingen af afgiftspligt

af det afgiftspligtige vareområde for nr. 1. Dette ses bl.a. ved, at skattemyndigheden efterfølgende udstedte styresignalet SKM2016.253.SKAT på baggrund heraf, samt senere hen indarbejdede Østre Landsrets kriterier i DJV 2016-2.

I året 2021 har SKAT i DJV¹³⁶ fra start klarlagt, at der kan opkræves afgift af chokoladevarer efter reglerne i CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1.¹³⁷ Vejledningen fremskriver, at en chokoladevarer kan have flere former, herunder som blokke, plader, stænger, korn, pulver og pastiller, samt det kan udgøre en vare, der er fyldt med frugter, cremer, likør m.m.¹³⁸ Hertil, er SKAT af den opfattelse, at chokolade som udgangspunkt består af kakaomasse og sukker, herunder andre sødemidler med tilsætning af kakaosmør og smagsstoffer, hvortil kakaomassen kan erstattes af en blanding af kakaopulver og vegetabiliske olier, samt der kan tilsættes smage såsom kaffe, hasselnødder m.v. Videre fremgår der, at bestemmelsen *"omfatter desuden alle slags chokoladevarer, som – uanset mængde – indeholder kakao, chokoladenougat, kakaopulver tilsat sukker eller andre sødemidler, chokoladepulver og chokoladepasta."*¹³⁹ Udledt heraf er SKAT af den opfattelse, at mængden ikke er afgørende, men det afgørende derimod er varens bestanddele. SKAT lægger i forlængelse herfor vægt på, at indholdet af chokolade eller kakao skal være karaktergivende for varen, såfremt den skal være omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Vurderingsmomenter i denne afvejning skal bestå af tre dele, herunder mængden af chokolade eller kakao i varen, hvor fremtræden chokolade/kakao smagen er, samt om varen visuelt fremtræder som en chokolade-/kakaovare.¹⁴⁰ Som følge heraf ses det, at SKM2015.654.ØLR har en dominerende status for anvendelsesområdet af nr. 1, da denne fortsat er genstand for vurderingen i medfør af kriterierne. Derudover skriver SKAT i vejledningen, at varens pris, ernæringsindhold og aftagergrupper ikke er en del af vurderingen, samt såfremt varen har karakter af, at værende en chokoladevarer, vil andre karaktergivende egenskaber, eksempelvis et sundere alternativ i form af et sportsprodukt, ikke påvirke vurderingen af afgiftspligten.¹⁴¹ Dette er ligeledes identisk med Østre Landsrets udtalelse.¹⁴² Følgelig må dette være SKATs opfattelse af, hvad der falder ind under varegruppe nr. 1.

¹³⁶ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.1

¹³⁷ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

¹³⁸ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Chokolade og kakao m.m.*

¹³⁹ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Chokolade og kakao m.m.*

¹⁴⁰ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Chokolade og kakao m.m.*

¹⁴¹ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Chokolade og kakao m.m.*

¹⁴² SKM2015.654.ØLR, *Landsrettens begrundelse og resultat*

Bemærkelsesværdigt fremgår der i slutningen af afsnittet af DJV¹⁴³, at såfremt en vare er fuldt overtrukket med chokolade, vil dette per automatik udgøre en chokoladevare.¹⁴⁴ I SKM2009.816.LSR var et af de væsentligste vurderingsmomenter ved anvendelsesområdet for nr. 1 bl.a. om varen er fuldt overtrukket med chokolade. Der blev i SKM2009.816.LSR pålagt afgift på proteinbarer med begrundelse i, at disse havde et fuldt overtræk af chokolade, samt varens form og størrelse lignende en traditionel chokoladevare. Dette er efterfølgende blevet præciseret i SKM2015.654.ØLR, hvor den visuelle del, herunder et fuldt overtræk, skal indgå i vurderingen af, om der skal ske afgiftspligtig efter nr. 1. Østre Landsret sætter dog ikke et fuldt chokoladeovertræk som at være en definitiv begrundelse for afgift, da der skal tages en konkret helhedsvurdering ud fra tre kriterier.¹⁴⁵ Praksis er således af den overbevisning, at et fuldt chokoladeovertræk ikke nødvendigvis udgør fuld afgiftspligt efter nr. 1. SKAT anvender i deres interne arbejdsredskab - vejledningen, en "enten eller situation" ved et fuldt chokoladeovertræk, hvilket har karakter af, at de sætter skøn under regel og dette er ikke lovligt. Det følger af forarbejderne til 1922-loven¹⁴⁶, at "[...]Varer som Overtrækschokolade[...] beskattes med Omsætningsafgiften, saaledes at f.Eks.[...] halvt færdige Produkter anvendes, lempeligt rammes."¹⁴⁷, hvorfor der ikke af lovens oprindelige formål og ej hellere senere ændringer eller praksis følger, at et fuldt overtræk automatisk medføre fuld afgift, tværtimod. Ud fra lovens formål må f.eks. en sukkerbar med et fuldt chokoladeovertræk være afgiftspligtig efter mere lempelige regler, såsom dækningsafgiften i lovens § 22. Endeligt stemmer dette ikke overens med, at afvejningen skal ske ud fra tre kriterier præciseret af Østre Landsret i SKM2015.654.ØLR, hvorfor denne opfattelse formentlig vil stride mod lovens formål, deres egne vurderingsmomenter og det vil være, at sætte skøn under regel.

Opsamlingsvist må det ud fra ovennævnte stå klart, at praksis i dag er af den opfattelse, at begrebet "chokoladevarer af enhver art" fortsat skal fortolkes ud fra de tre kriterier, der er fastlagt af Østre Landsret i SKM2015.654.ØLR. Af SKM2020.113.SR fremgår, at skattemyndigheden i deres vurdering af chokolade/sukkerbaren har taget stilling til bl.a. barens smag, udseende og indhold, jf. kapitel 5. Hertil anerkender det bindende svar de tre kriterier, hvorfor der ikke er sket en ændring af

¹⁴³ Den juridiske vejledning 2021-1

¹⁴⁴ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Chokolade og kakao m.m., Bemærk*

¹⁴⁵ SKM2015.654.ØLR

¹⁴⁶ Lov nr. 254 af 12. juni 1922, bilag 2

¹⁴⁷ LF nr. 37 af 23. november 1921, bilag 3, spalte 2

praksis siden Østre Landsrets dom¹⁴⁸ i medfør af det bindende svar, når der kigges på vurderingskriterierne for afgiftspligt efter nr. 1.

6.2. Sukkervarer

Det er ikke alene i relation til nr. 1, at der ved lovens indførsel er lagt op til fortolkningsproblemer af lovtekstens ordlyd. Dette synliggøres ligeledes ved, at der kan ske afgiftspligt i medfør af "[...]Sukkervarer af enhver art[...]"¹⁴⁹, der i dag udgør varegruppe nr. 4.¹⁵⁰

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 indeholder indledningsvist en række eksempler på, hvornår noget falder ind under denne bestemmelse, f.eks. et bolsje. Denne form for eksemplifikation er identisk med nr. 1, hvoraf det ud fra ovennævnte må kunne udledes, at den naturlige sproglige forståelse af eksemplerne i nr. 4 må være, at alt, der er oplistet i bestemmelsens ordlyd, vil være omfattet af anvendelsesområdet for nr. 4. Som følge heraf må der ej være et krav til, at mængden af sukker i f.eks. en skumvarer skal være betydeligt stor, men blot være til stede. Bestemmelsen afrundes med "*i øvrigt sukkervarer af enhver art*"¹⁵¹, hvilket giver en usikkerhed i anvendelsesområdet. Denne usikkerhed udledes af, at det ikke fremstår entydigt i ordlyden, hvad dette specifikt indebære. Denne problematik kan sidestilles med førnævnte angående nr. 1, hvorfor der kan stilles spørgsmålstejn om, hvornår indholdet af sukker er tilstrækkeligt til at være omfattet af nr. 4? Gælder det uanset sukkerindholdet, eller er der en nedre/øvre grænse herfor? Ud fra en ordlydsfortolkning af bestemmelsen, vil enhver vare, der indeholder sukker, være omfattet af nr. 4 uanset mængden. Praksis er dog ikke helt enig i denne betragtning.

I SKM2009.816.LSR behandlede Landsskatteretten spørgsmålet, om 8 proteinbarer var en del af det afgiftspligtige vareområde. 7 ud af 8 proteinbarer blev behandlet efter lovens § 1, stk. 1, nr. 1 om chokoladevarer, da disse havde et fuldt overtræk af chokolade. Den sidste bar var ikke overtrukket med chokolade, men derimod yoghurt. Landsskatteretten bemærker til dette overtræk, at en vare uden kakaoindhold kan blive afgiftspligtig efter nr. 4 eller 10¹⁵², såfremt denne indeholder sukkerarter og ud fra en samlet helhedsvurdering ligner en traditionel slikvare på bl.a. form og størrelse.¹⁵³

¹⁴⁸ SKM2015.654.ØLR

¹⁴⁹ Lov nr. 254 af 12. juni 1922, bilag 2, § 1

¹⁵⁰ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

¹⁵¹ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

¹⁵² Den nugældende varegruppe nr. 9 i medfør af LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

¹⁵³ SKM2009.816.LSR, *Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse*

Ydermere vil et højt indhold af sukker udgøre, at en vare ikke kan blive afgiftsfritaget som et helseprodukt. Ud fra produkterne må dette være en henvisning til f.eks. proteinbar 8, der har et sukkerindhold på 34 %. Som følge heraf kan det udledes, at Landsskatteretten i SKM2009.816.LSR er af den opfattelse, at en bar uden indhold af chokolade eller kakao ikke vil være afgiftspligtig alene grundet dens form, men på baggrund af en samlet helhedsvurdering af dens sukkerindhold og visuelle fremtræden ved bl.a. form og størrelse, hvor den kan blive afgiftspligtig efter nr. 4 (eller 9). Baren blev dog pålagt at være en "chokoladevarer af enhver art" efter nr. 1, da der i overtrækket er indhold af kakaosmør.¹⁵⁴ Udledt heraf er Landsskatteretten i 2009 ikke af den opfattelse, at sukkerindholdet er en "enten eller" begrundelse for afgiftspligt efter nr. 4, da der skal indgå flere afvejninger herfor.

I den nyeste udgave af DJV¹⁵⁵ har SKAT valgt at udtrykke deres definition af, hvad sukker er. Det følger af vejledningen, at begrebet sukker omfatter alle typer af mono- og disaccharider, herunder bl.a. druesukker, almindeligt sukker og frugtsukker.¹⁵⁶ Listen er ikke udtømmende, hvorfor sukkerbegrebet må antages at gælde alle former for sukkerarter. Dog bemærker SKAT i vejledningen, at vareområdet alene dækker over kornprodukter og sukrede korn, når disse er tilsat essenser eller farve.¹⁵⁷ Dette betyder, at en farvet masse vil være omfattet af det afgiftspligtige vareområde, men en ufarvet masse ikke vil. Derudover har SKAT ligeledes defineret, at et sukkerfrit produkt maksimalt må indeholde 0,5 gram tilsat sukkerarter per 100 gram.¹⁵⁸ Såfremt dette ikke overholdes, vil der ikke være tale om et sukkerfrit produkt og varen vil være omfattet af anvendelsesområdet for nr. 4. Vejledningen foreskriver, at det afgiftspligtige vareområde for nr. 4 omfatter "*konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og lignende tilsat essenser eller farve, og i øvrigt sukkervarer af enhver art, som er egnet til menneskeføde.*"¹⁵⁹ Udledt heraf lægger SKAT således vægt på, at en vare alene kan være omfattet af nr. 4, såfremt varen er egnet til menneskeføde. Hvis f.eks. en sukkervare alene er produceret til at være pynt, der ikke kan indtages som menneskeføde, må denne ud fra skattemyndighedens opfattelse være afgiftsfritaget efter nr. 4. En sukkervare er efter SKATs opfattelse således ikke dele, der ikke er spiselige. Dette er foreneligt med

¹⁵⁴ SKM2009.816.LSR, *Sagens oplysninger*, eksempelvis proteinbar 8

¹⁵⁵ Den juridiske vejledning 2021-1

¹⁵⁶ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Konfekt, bolsjer m.m.*

¹⁵⁷ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Konfekt, bolsjer m.m., Bemærk*

¹⁵⁸ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.2, *Definition: Sukkerfrie produkter*

¹⁵⁹ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Konfekt, bolsjer m.m.*

praksis, da overfladepyntningsprodukter ikke er omfattet af anvendelsesområdet for nr. 4 - hvilket bl.a. også fremgår som et eksempel i den nyeste vejledning for varegruppe nr. 4.

I SKM2015.602.SR behandlede Skatterådet spørgsmålet, om 29 fondantprodukter var omfattet af CHOAL's afgiftspligtige vareområde for "sukkervarer af enhver art" eller ikke. Alle produkterne indeholder sukker.¹⁶⁰ Sagens kerne var, at en importør, der sælger 29 forskellige fondantprodukter, ønskede at vide, hvorvidt produkterne var omfattet af fuld afgift efter lovens § 1, stk. 1, nr. 4, eller en mere lempelig afgift efter dækningsafgiften i lovens § 22. Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling, hvoraf 21 af de 29 produkter blev afgiftspligtige efter § 1, stk. 1, nr. 4¹⁶¹, samt ingen var omfattet af dækningsafgiften i § 22. Nævneværdigt ved denne afgørelse er, at der i vurderingen af produkterne blev lagt stor vægt på, at anvendelsesområdet for nr. 4 er meget bredt, grundet begrebet "sukkervarer af enhver art".¹⁶² Skatterådet nævner flere gange, at vurderingen er nødsaget til at ske ud fra en samlet helhedsvurdering af flere afvejningsmomenter. Af det bindende svar fremgår, at de afgiftspligtige produkter efter nr. 4 smagte meget sødt og havde et udseende og konsistens af sådanne en karakter, at disse var egnet som menneskeføde. Denne vurdering er ud fra svaret væsentlig i det omfang, at såfremt en vare ikke kan indtages som en fødevare, vil det ikke ud fra en helhedsvurdering kunne sammenlignes med en traditionel slikvare, da sådanne som udgangspunkt må skulle kunne indtages som en fødevare. Der fremgår ligeledes af begrundelsen, at indholdet af sukker har stor betydning for vurderingen, da bestemmelsen omfatter "sukkervarer". Af de afgiftspligtige produkter går grænsen fra produkt nr. 4 med 10 % sukkerindhold til produkt nr. 7 med 97 % sukkerindhold.¹⁶³ Grænsen for sukkerindholdet er dermed meget bredt, hvilket formentlig spiller sammen med det brede anvendelsesområde af bestemmelsens ordlyd. Myndigheden nævner i deres indstilling, at vurderingen skal ske ud fra "*konsistensen, smagen og sammensætningen*"¹⁶⁴, hvilket understøtter deres øvrige begrundelser med, at vurderingen skal ske ud fra forskellige afvejringer, hvoraf der skal vurderes; Kan denne vare sammenlignes med lignende varer? Hvis afvejningsmomenterne, nævnt ovenfor, ikke kan besvares positivt herfor, må dette tale for, at varen således ikke er afgiftspligtig efter nr. 4. Modsat, såfremt varens smag, udseende, konsistens, sukkerindhold og spiselighed taler for, at varen kan sammenlignes med lignende varer, vil varen være omfattet af det afgiftspligtige vareområde for nr. 4 i medfør af begrebet "sukkervarer af enhver art". Der kan her drages paralleller

¹⁶⁰ SKM2015.602.SR, *Beskrivelse af de faktiske forhold*

¹⁶¹ SKM2015.602.SR, *SKATs indstilling og begrundelse*, nederste tabel

¹⁶² SKM2015.602.SR, *SKATs indstilling og begrundelse*

¹⁶³ SKM2015.602.SR, *SKATs indstilling og begrundelse*

¹⁶⁴ SKM2015.602.SR, *SKATs indstilling og begrundelse*

til nr. 1 og begrebet ”chokoladearter af enhver art”, da der i vurderingen for nr. 4 skal indgå momenter såsom mængden af sukker, smag og udseende, hvilket ud fra en naturlig sproglig forståelse må være identisk med kriterierne for nr. 1, der er præciseret af Østre Landsret i SKM2015.654.ØLR.

Udledt af ovennævnte kan det således sammenfattes, at begrebet ”sukkervarer” i nr. 4 er betinget af, at der foretages en konkret helhedsvurdering, hvor bl.a. varens smag, sukkerindhold, anvendelse af forbrugeren og visuelle del har en afgørende betydning. Ydermere er det væsentligt at have for øje, at varen skal minde om andre traditionelle sukkervarer. Nævneværdigt er ligeledes, at SKM2020.113.SR fremgår af DJV¹⁶⁵ som et eksempel på, at et produkt er omfattet af det afgiftspligtige område med begrundelsen af, at sukkerindholdet er 34 %, hvorfor SKAT må være af den opfattelse, at varer, der indeholder 34 % sukker eller derover automatisk vil være omfattet. Såfremt dette vil være tilfældet i praksis, er der ligesom ved nr. 1, her en formodning om at skattemyndigheden sætter skøn under regel – på trods af, at de ikke må dette. I forlængelse heraf fremgår der dog også et eksempel på et morgenmadsprodukt, der visuelt fremtræder brunligt og har indhold af sukker, der er blevet afgiftspligtig efter dækningsafgiften i § 22 og ikke efter nr. 4.¹⁶⁶

Ud fra ovenstående opstår således spørgsmålet, om Skatterådet i SKM2020.113.SR pålægger afgift på baggrund af sukkerindholdet, eller som følge af begrebet ”sukkervarer af enhver art”. Såfremt der er tale om beskatning på sukker, vil der i medfør af det bindende svar ske en praksisændring i form af, at der fremadrettet kan pålægges afgift alene på baggrund af sukkerindholdet. Dette bliver således til en sukkeafgift, hvilket ikke er foreneligt med lovens oprindelige formål, jf. LF nr. 37 af 23. november 1921, og ej heller GRL’s § 43, da der i så fald vil blive pålagt en sukkeafgift på trods af, at der ikke er nogen decideret sukkeafgiftslov i Danmark.

6.3. Begrebet ”enhver art”

Begrebet ”enhver art” er ikke et entydigt begreb, hvorfor begrebet i lovteksten og praksis skaber store fortolkningstvivel i relation til CHOAL’s afgiftspligtige vareområde.

¹⁶⁵ Den juridiske vejledning 2021-1

¹⁶⁶ Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit E.A.2.3.3, *Eksempler: Konfekt, bolsjer, dragévarer m.m.*

6.3.1. Chokolade- og sukkervarer af enhver art

Begrebet ”enhver art” er fortsat indeholdt i lovteksten ved nr. 1 og 4¹⁶⁷, hvorfor dette tvetydige begreb giver bestemmelserne en usikkerhed af, hvornår en vare netop er omfattet af disse. Begrebet ”enhver art” stiller således tvivl til anvendelsesområdet for bestemmelserne, modsat eksemplifikationerne der er oplistet heri. Dette har den konsekvens, at begrebet leder til spørgsmål om, hvad en chokolade- og sukkervarer vare af enhver art egentlig er? Og hvor stort skal indholdet af kakao/chokolade og sukker være, for at dette er tilstrækkeligt til, at en vare kan falde ind under det afgiftspligtige vareområde?

Højesteret har i praksis¹⁶⁸ klarlagt, at når ordlyden skaber tvivl, kan denne suppleres af formålsfortolkningen. Det generelle formål med loven er i dag hensynet til folkesundheden og det fiskale hensyn, hvoraf afgifterne skal tjene til statskassen, jf. kapitel 4.¹⁶⁹ Af forarbejderne til tidligere love fremgår ikke noget specifikt formål i henhold til nr. 1 og 4, men det kan herfra udledes, at lovens generelle formål bør kunne ses i anvendelsesområdet for dennes bestemmelser.

I forhold til nr. 1 leder hensynet til folkesundheden til spørgsmålet, om et sundere alternativ, der indeholder små mængder af chokolade eller kakao, falder ind under nr. 1 og begrebet ”chokoladevarer af enhver art”, da der ved beskatning skal tages hensyn til, at borgerne i samfundet skal leve længere og dermed spise sundere.¹⁷⁰ Ud fra en formålsbetragtning må svaret her være, at et sundere alternativ vil falde ind under anvendelsesområdet, da begrebet ”enhver art” ikke sonde mellem usunde og sunde varer. I forlængelse heraf bør man dog spørge, om lovgiver ville have inkluderet en usund bar, hvis han/hun kendte til denne type varer? Eftersom Højesteret i SKM2016.504.HR kom frem til, at udgangspunktet for fortolkning af begreber er ordlyden, derefter formålet og til sidst afgrænsning af de usikre dele, vil en dynamisk tilgang formentlig komme frem til, at eftersom formålet i dag bl.a. er folkesundheden, vil f.eks. en sundere bar ikke vil være omfattet af anvendelsesområdet, da dette ikke vil være foreneligt med formålet af loven, samt der vil være en usikkerhed heri, som skal afgrænses væk fra. Såfremt hensynet til folkesundheden udgør en afgørende faktor i vurderingen, vil domstolene formentlig kunne komme frem til, at f.eks. en chokoladeplade med 85 % kakaoindhold fremstår som at værende et sundere alternativ til en plade Marabou af mælkechokolade. Såfremt dette ville være tilfældet, vil chokoladepladen med 85 % kakaoindhold blive afgiftsfritaget og dette vil ikke være i

¹⁶⁷ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer, § 1, stk. 1, nr. 1 og 4

¹⁶⁸ SKM2016.504.HR

¹⁶⁹ Lov nr. 1383 af 23. december 2011 og dennes forarbejder i LF nr. 33 af 21. december 2011

¹⁷⁰ LF nr. 33 af 21. december 2011

overensstemmelse med Højesterets opfattelse af fortolkning, da en chokoladeplade med 85 % kakaoindhold i det mindste bør falde ind under ordlyden ”chokoladevarer af enhver art” i nr. 1. Endvidere ville dette skabe stor konkurrence på markedet, da varer med højere indhold af chokolade eller kakao vil blive fritaget for at være en chokoladevarer, modsat dem med mindre indhold, grundet et sundheds aspekt.

I forhold til nr. 4 findes der i dag mange varer på hylderne i supermarkeder, der indeholder sukker, hvorfor det fiskale formål ligeledes tilgodeses som følge af, at anvendelsesområdet for nr. 4 i medfør af begrebet ”enhver art” er bredt. I forbindelse hermed er producenterne af varer gennem tiden blevet bedre til at udvikle deres produkter, hvorfor et indhold af sukker ikke nødvendigvis medfører en usund vare. Definitionen af sukker er ikke tydelig af loven eller dennes forarbejder, hvorfor det må antages at gælde alle former for sukker – også frugtsukker, som ud fra den normale borgers opfattelse ikke er usund. Et eksempel herpå er EASIS’ Kongen af Danmark Bolsjer. Disse fremstår udadtil som et sundere alternativ til bolsjer, men der følger bl.a. af varens specifikationer, at der per 100 gram er 3,0 gram sukkerarter.¹⁷¹ Eftersom der ingen afgrænsning er for, hvilke sukkerarter der falder ind under bestemmelsen, må dette antages at gælde enhver form for sukker. Ud fra en formålsbetragtning vil sådanne en vare falde ind under bestemmelsens anvendelsesområde, da den har indhold af sukker og således er en ”sukkervarer af enhver art”. Spørgsmålet hertil vil i så fald være, hvorvidt lovgiver ville pålægge afgift på denne vare, hvis lovgiver kendte til denne vare ved lovens udarbejdelse, da denne er et sundere alternativ og dermed bidrager til formålet om folkesundheden, på trods af indholdet af sukker? Følgelig vil en sådan udvidelse af anvendelsesområdet stride mod Højesterets opfattelse af, hvordan usikkerheder skal håndteres i praksis. Ydemere bør det ligeledes ej være korrekt at udvide anvendelsesområdet for bredt, da der således ikke vil være udtrykkelig lovhjemmel herfor og dette vil stride mod GRL’s § 43 og legalitetsprincippet.

6.3.2. Rækkevidden af ”enhver art”

Da begrebet ”enhver art” giver anledning til fortolkningsproblemer ved anvendelsesområdet for nr. 1 og 4 står spørgsmålet om, hvad enhver art er, fortsat ubesvaret. Rækkevidden af begrebet ”enhver art” er således svært af klarlægge ud fra nr. 1 og 4, da udstrækningen heraf er ekstremt bred. Problematikkerne for klarlæggelse heraf synes identisk for både nr. 1 og 4, da begrebet rammer bredt

¹⁷¹ EASIS’ sukkerfrie produkt: Kongen af Danmark Bolsjer, www.easis.dk (se litteraturliste for direkte link)

over mange varer. Denne formulering af bestemmelserne er elastisk, hvilket tyder på, at der indirekte anvendes en udvidende fortolkning af ordlyden, på trods af forbuddet herom i GRL's § 43. Eftersom der følger et skærpet hjemmelskrav af GRL's § 43, vil et meget bredt anvendelsesområde ikke være foreneligt hermed, hvorfor dette leder til, at anvendelsesområdet skal defineres mere klart end ordlyden og formålet kan. På trods af fortolkningsprincipper kan der ikke pålægges, forandres eller ophæves afgifter uden ved lov.¹⁷² Følgelig må der ikke opkræves mere eller mindre end det, som lovteksten tillader – uanset hvad.

Det kan ud fra lovens generelle formål udledes, at begrebet sigter bredt mod at flere varer bliver afgiftspligtige, såfremt de har indhold af chokolade/kakao eller sukker, uanset omfanget heraf. Da begrebet anvendes på samme måde for nr. 1 og nr. 4 kan de to identiske begreber ”enhver art” i bestemmelserne sættes analogt overfor hinanden. Begrundelsen herfor er, at der ikke bør være forskel på, hvordan begrebet anvendes i nr. 1 modsat nr. 4. Begrebet bør have én klar og tydelig definition, hvorved anvendelsesområdet for varegrupperne kan fastlægges. Som følge heraf bør der som nævnt ikke være forskel på anvendelsen af begrebet, alt efter om man er i nr. 1 eller 4. Spørgsmålet i forlængelse heraf bliver, om praksis er enig i denne betragtning, eller om begrebet anvendes forskelligt alt efter, om man kigger på nr. 1 eller nr. 4. Eftersom det af forudgående følger, at en ordlyds- og formålsfortolkning ikke alene klart kan definere anvendelsesområdet for nr. 1 og 4, herunder rækkevidden af begrebet ”enhver art” vil det således være op til domstolene og myndighederne at fjerne denne usikkerhed i retstilstanden herfor.¹⁷³ Som følge heraf får praksis en udfyldende funktion for klarlæggelsen af gældende ret i dag for nr. 1 og 4 og begrebet ”enhver art”.

6.3.3. Opfattelsen af ”enhver art” i praksis

I SKM2015.654.ØLR lægger Østre Landsret stor vægt på, at anvendelsesområdet for begrebet ”enhver art” har et bredt spænd ud fra tidligere praksis¹⁷⁴, hvorfor det er nødvendigt med en præcisering herfor. Tidligere i kapitel 6 er det klarlagt, at Østre Landsret har præciseret, at anvendelsen af begrebet ”enhver art” i relation til nr. 1 skal ske ud fra en vurdering af, om chokolade er karaktergivende for varen, hvoraf der i denne vurdering skal ses på tre kriterier. De tre kriterier

¹⁷² Lov nr. 169 af 5. juni 1953, § 43

¹⁷³ Se kapitel 2, afsnit 2.2 for uddybende herom

¹⁷⁴ I SKM2004.398.LSR har Landsskatteretten fastlagt, at chokolade skal være karaktergivende for en vare, for at være omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Der blev således af domstolene oprettet begrebet ”karaktergivende”, dog uden yderligere definition. Østre Landsret har senere hen i SKM2015.654.ØLR præciseret, at begrebet skal fortolkes ud fra tre kriterier

som Østre Landsret har fastlagt ligges råt for usødet til grunde i specialet ved anvendelsen af begrebet ”enhver art”. Dette betyder, at såfremt en vare skal være omfattet af ”chokoladevarer af enhver art” og chokolade således bliver karaktergivende for varen, skal der ske en konkret helhedsvurdering ud fra 1- Mængden af chokolade i varen, 2- Hvor fremtræden varen smager af chokolade, og 3- Om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade. Såfremt disse tre kriterier ikke er opfyldt, vil opkrævningen af afgiften ikke have hjemmel i lov, hvorfor denne vil være i strid med legalitetsprincippet i GRL’s § 43. Derudover har Østre Landsret præciseret, at en vare godt må have andre karaktergivende træk, uden at disse får en afgørende betydning, da vurderingsmomenterne udgør de tre kriterier, jf. kapitel 6, afsnit 6.1.

SKM 2015.654.ØLR omhandler 7 proteinbarer, hvor 6 af dem er fuldt overtrukket med chokolade og den sidste har et yoghurtovertræk, samt intet indhold af chokolade. Ved vurderingen af proteinbarerne lægges der vægt på, at proteinbarernes mængde af chokolade ligger mellem 16,7 % og 19,5 %, at de smager af chokolade, samt at der visuelt på indpakningen står ”chocolate”¹⁷⁵ i navnet. I medfør heraf kommer Østre Landsret frem til, at alle 7 proteinbarer er afgiftspligtige efter § 1, stk. 1, men at baren med yoghurtovertræk ikke er omfattet af nr. 1, men derimod nr. 10¹⁷⁶ om efterligninger og erstatningsvarer. Dette skete på trods af, at yoghurtbaren ligeledes havde samme form og størrelse som de øvrige barer. Som følge heraf kan det udledes, at såfremt en vare har et indhold af chokolade på minimum 16,7 %, vil denne være afgiftspligtig efter nr. 1, på den betingelse, at de øvrige to kriterier er opfyldt. Ydermere må det være klart, at et fuldt overtræk af f.eks. yoghurt ikke altid medfører afgift efter nr.1, da et fuldt overtræk, form og størrelse ikke nødvendigvis opfylder alle kriterierne for afgiftspligt, men formentlig alene den visuelle del – såfremt de får varen til at ligne en traditionel chokoladevarer visuelt.

I tilfælde de, hvor ikke alle tre kriterier er opfyldt, opstår spørgsmålet, om en vare i så fald bliver afgiftsfri? Dette spørgsmål er bl.a. blevet præciseret i SKM2017.305.LSR omhandlende tre snackbarer, da et overtræk på 8 % af en snackbars vægt ikke udgør, at chokolade bliver karaktergivende for varen, da den ikke visuelt eller smagsmæssigt minder om en traditionel chokoladevare.¹⁷⁷ Landsskatteretten kom i stedet for frem til, at snackbarerne var omfattet af dækningsafgiften i § 22. Begrundelsen herfor var, at eftersom der var indhold af chokolade i

¹⁷⁵ SKM2015.654.ØLR, *Landsrettens begrundelse og resultat*

¹⁷⁶ Den nugældende varegruppe nr. 9 i medfør af LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

¹⁷⁷ SKM2017.305.LSR, *Landsskatterettens afgørelse*

snackbarerne, må disse kunne anses som at værende en halvt færdig vare, der efter lovens formål skal beskattes mere lempeligt.¹⁷⁸ I medfør af Landsskatterettens afgørelse kan det synes, at begrebet ”enhver art” ikke skal fortolkes så bredt, at det omfattet alt. Derimod virker afgørelsen modsætningsvist, da anvendelsesområdet for ”enhver art” i medfør heraf bliver indsnævret i den forstand, at det ikke er enhver art af produkter, der kan falde indunder dette begreb. Hertil, hvis en vare har indhold på maksimalt 8 % chokolade og smagen af chokolade ikke er karaktergivende for varen, vil den korrekte afgift være dækningsafgiften i § 22 i stedet for fuld afgift efter nr. 1 i medfør af begrebet ”enhver art”.¹⁷⁹ Opsamlingsvist kan det således ud fra praksis¹⁸⁰ gøres gældende, at såfremt en bar har 8 % chokoladeindhold, er denne ikke omfattet af begrebet ”enhver art” i nr. 1, hvorimod et chokoladeindhold på 16,7 % vil være omfattet. Hvor grænsen i intervallet af de to afgørelser går, er fortsat uklart i praksis, men Landsskatteretten har i SKM2019.36.LSR forsøgt at præcisere dette yderligere.

Sagen SKM2019.36.LSR omhandlede to müslibarer, hvor den ene har indhold af 24 % chokolade og den anden ”choko-light” har indhold af 9 % chokolade. Müslibaren med chokoladeindhold på 24 % blev afgiftspligtig efter nr. 1, da Landsskatteretten udtalte, at en müslibar ligeledes kan være en ”chokoladevarer af enhver art” og dette skal afgøres ud fra en helhedsvurdering af, hvorvidt chokoladen i müslibaren er karaktergivende for varen, herunder med momenter såsom den relative mængde af chokolade, den visuelle fremtræden og hvor fremtræden chokoladesmagen er.¹⁸¹ På trods af, at varen havde karaktergivende egenskaber udover chokolade, indgik disse elementer ikke i vurderingen. Dette stemmer således overens med tidligere praksis¹⁸², da et chokoladeindhold på over 16,7 % er omfattet af nr. 1. Light-müslibaren med blev i afgørelsen genstand for vurderingen af, hvordan intervallet fra tidligere afgørelser yderligere skal præciseres. Ved vurdering af afgiftspligtig for light-baren lagde Landsskatteretten vægt på, *”[...]at baren visuelt ikke fremstår som en chokoladebar, idet baren ikke er over- eller undertrukket fuldt eller i overvejende grad af chokolade.”*¹⁸³, samt at chokoladeindholdet i baren enten er brugt som dekoration på toppen eller blandet i baren. Som følge heraf kunne Landsskatteretten ikke finde, at light-baren faldt ind under anvendelsesområdet for nr. 1. Ydermere blev der i afgørelsen set på, hvorvidt light-baren i så fald

¹⁷⁸ LF nr. 37 af 23. november 1921, bilag 3, spalte 2

¹⁷⁹ SKM2017.305.LSR, Landsskatterettens afgørelse

¹⁸⁰ SKM2015.654.ØLR & SKM2017.305.LSR

¹⁸¹ SKM2019.36.LSR, Landsskatterettens afgørelse, müslibar 1

¹⁸² SKM2017.305.LSR & SKM2015.654.ØLR

¹⁸³ SKM2019.36.LSR, Landsskatterettens afgørelse, müslibar 2 light

kunne betragtes som at være en efterligning eller erstatningsvare. Der blev her præciseret, at den ej heller kunne falde ind under nr. 9, hvorfor resultatet blev, at light-müslibaren blev afgiftspligtig efter dækningsafgiften i § 22, da chokoladen ikke var karaktergivende for varen, men den indeholdt bestanddele af chokolade.¹⁸⁴

I forlængelse af ovennævnte opstår spørgsmålet, om andre karaktergivende egenskaber kan have indflydelse på, hvornår begrebet ”enhver art” finder anvendelse. Dette er bl.a. en argumentation, der bliver anvendt af spørger og anerkendt af Skatterådet i SKM2020.113.SR, jf. kapitel 5. Dette er afvist af bl.a. Østre Landsret, da de i SKM2015.654.ØLR har udtalt, at aftagergrupper, såsom sportsudøvere, ikke har indflydelse på, hvornår der kan pålægges fuldt afgift efter nr. 1. Det bindende svar medfører dermed en væsentlig praksisændring, da der således fremover skal indgå et nyt vurderingsmoment i anvendelsen af begrebet ”enhver art”, herunder aftagergruppen for varen. Tidligere praksis er dog ikke enig heri, hvorfor det bliver Landsskatterettens opgave at klarlægge dette endeligt eftersom det bindende svar er påklaget hertil.

6.4. Praksisændring for begrebet ”enhver art” i nr. 1 og 4?

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 4 ligner hinanden ud fra sprogbruget, oplistning af varegrupper og begrebet ”enhver art”. Derudover følger det af praksis for begge¹⁸⁵, at der ved vurderingen af ”varer af enhver art” skal ses på varens smag, visuelle udtryk og bestanddele af sukker og chokolade. Som følge heraf er der ensartet karakteristika ved nr. 1 og 4 på bl.a. sprogbrug og vurderinger, hvorfor helhedsvurderingen for afgiftspligtigt hos begge opsamlingsvist bør ske ud fra de kriterier, som Østre landsret har fastlagt i SKM2015.654.ØLR. Heraf må praksis om nr. 1 naturligt kunne anvendes analogt på nr. 4 og omvendt.

Der kan i forbindelse hermed stilles spørgsmålstejn ved, at når Skatterådet i SKM2020.113.SR pålægger afgift efter nr. 4 medfører det bindende svar således en ændring i praksis om, at der ved vurdering af de øvrige varegrupper i lovens § 1, stk. 1, nr. 1-8 ligeledes skal foretages samme vurdering? Hvis Skatterådets afgørelse i det bindende svar stadfæstes af Landsskatteretten må spørgsmålet kunne besvares bekræftende, da afgrænsningen af varegrupperne i stk. 1 således bliver mere flydende end den synes at være førhen, hvilket vil være en stor ændring i fremtidig praksis.

¹⁸⁴ SKM2019.36.LSR, *Landsskatterettens afgørelse, myslibar 2 light*

¹⁸⁵ SKM2015.602.SR & SKM2015.654.ØLR

7. Kapitel – Andre varer, efterligninger og erstatningsvarer

I forudgående kapitel 6 er problematikkerne i kapitel 5 blevet belyst ved brug af metodisk analyse af relevante retskilder. For at kunne besvare specialets problemformulering kan disse dog ikke alene udgøre analysen af begrundelsen i Skatterådets bindende svar¹⁸⁶, da der af det bindende svar ligeledes behandles spørgsmålet, om hvornår der kan ske afgiftspligt efter CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 9. Som følge heraf vil kapitel 7 indeholde en analyse af nr. 9, hvor der vil blive taget udgangspunkt i bestemmelsens ordlyd og formål, samt udvalgt retspraksis og DJV. Endeligt vil der blive set på, om der er sammenfald mellem nr. 9 og begrebet "enhver art".

7.1. Afgift på efterlignings- og erstatningsvarer

Afgrænsningen af CHOAL's anvendelsesområde var som nævnt i kapitel 6 fra start tvetydig, hvilket yderligere blev understreget, da anvendelsesområdet for loven ligeledes skulle omfatte varer, der efterligner eller udgør en erstatning for afgiftspligtige varer.¹⁸⁷ Dette udvidede anvendelsesområdet i sådanne et omfang, at erstatningsvarer og efterligninger også kunne blive afgiftspligtige varer. Gennem tiden har praktikere døbt nr. 9; Opsamlingsbestemmelsen. Formålet med indførsel af bestemmelsen var ud fra dennes forarbejder¹⁸⁸, at en erstatnings- eller efterligningsvarer ikke skulle have bedre beskatningsvilkår end en original vare. Ydermere følger der af GRL's § 43, at ingen skat kan opkræves uden ved lov, hvorfor en oprettelse af nr. 9 var nødvendig for at sikre lighed mellem producenterne på markedet for sådanne varer, der bør falde ind under CHOAL's anvendelsesområde. Som det følger af navnet udgør nr. 9 således en opsamling af de varer, der ligger i konkurrence med de allerede afgiftspligtige varer i varegrupperne nr. 1-8 i lovens § 1, stk. 1.

Som nævnt i kapitel 4 indeholdt opsamlingsbestemmelsen i lov nr. 414 af 18. december 1968 kriteriet om "smag", hvoraf dette på daværende tidspunkt skulle indgå i den samlet vurdering af, hvorvidt en vare var en erstatnings- eller efterligningsvare af de øvrige varegrupper i CHOAL's § 1, stk. 1. Ved lov nr. 516 af 21. december 1979 blev kriteriet om "smag" fjernet fra ordlyden af nr. 9, hvorfor dette kriterie ud fra en ordlydsfortolkning ikke må indgå i den samlede skønsmæssige helhedsvurdering, da der ikke længere er lovhjemmel hertil og dette således ville stride mod GRL's § 43 og

¹⁸⁶ SKM2020.113.SR

¹⁸⁷ Lov nr. 22 af 11. februar 1955

¹⁸⁸ LF nr. 44 af 14. januar 1955

legalitetsprincippet. Af forarbejderne til lov nr. 516 af 21. december 1979 fremgår dog, at vurderingen i nr. 10¹⁸⁹ skal foretages ud fra varens beskaffenhed, anvendelse, markedsføring og smag¹⁹⁰, hvilket ikke stemmer overens med bestemmelsens ordlyd som vedtaget. Ud fra en formålsfortolkning kan det udledes, at lovgiver ved udarbejdelse af loven påtænkte, at de varer, der tidligere var omfattet af bestemmelsen, fortsat skal være omfattet. Af ordlyden fremgår begrebet ”beskaffenhed”, men af forarbejderne ligeledes begrebet ”smag”, hvilket stiller spørgsmålstejn ved, om lovens formål er forenelig med GRL’s § 43. Det må stå klart, at der skal være lovhjemmel til at opkræve beskatning, men hvorvidt beskaffenhed og smag indgår som én samlet vurderingsdel kan være tvivlsomt. Udgangspunktet må ud fra ordlyden være, at såfremt et kriterie ikke længere fremgår af lovtekstens ordlyd, vil en afgiftspligt som følge af dette være i strid med det skærpet hjemmelskrav i GRL’s § 43. Ud fra en formåls- og dynamisk fortolkning må det dog antages, at eftersom lovgiver i lovforslaget til loven nævner begrebet ”smag”, bør dette indgå som en del af vurderingen under kriteriet om beskaffenhed, hvorfor dette ikke vil stride mod GRL’s § 43, da der af lovteksten fremgår begrebet ”beskaffenhed”.

Begrebet ”markedsføres” fremkommer nu i medfør af lov nr. 516 af 21. december 1979 af bestemmelsens ordlyd, hvorfor markedsføringsbegrebet her første gang blev introduceret i bestemmelsen. Af forarbejderne fremgår, at markedsføringsbegrebet udgør varens ”*emballage, reklamering m.v.*”¹⁹¹, hvorfor varens markedsføring ved salg, placering i butikker og lignende kan have indflydelse på den samlet bedømmelse. Følgelig skal markedsføring indgå i den skønsmæssige vurdering af, om en vare er omfattet af det afgiftspligtige vareområde for nr. 9.

Udledt af ovennævnte er anvendelsesområdet i medfør af lov nr. 516 af 21. november 1979 blevet præciseret, hvorved den skønsmæssige helhedsvurdering af afgiftsområdet for en erstatnings- eller efterligningsvare skal vurderes på baggrund af tre kriterier, hvortil smagen af varen indgår i beskaffenhedsdelen. Disse kriterier er fortsat at finde i lovteksten ordlyd, hvor en vare kan blive omfattet af nr. 9, såfremt varen ud fra en samlet helhedsvurdering af ”[...] *beskaffenhed og anvendelse og [...] markedsføres*[...]”¹⁹² kan udgøre en erstatning eller efterligning af en afgiftspligtig vare. Kriteriet om beskaffenhed skal vurderes ud fra de fælles forhold og egenskaber, der definerer varens

¹⁸⁹ Nuværende nr. 9 i medfør af LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

¹⁹⁰ LF nr. 28 af 15. november 1979

¹⁹¹ LF nr. 28 af 15. november 1979

¹⁹² LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

kvalitet og særpræg.¹⁹³ Dette betyder, at f.eks. en sukkerbar skal vurderes ud fra smag og udseende, hvor den samlede oplevelse forbrugeren får, når de indtager fødevaren, vil udgøre bedømmelsen af kriteriet om varens beskaffenhed. Derudover skal anvendelse af varen indgå i den samlede vurdering, hvoraf f.eks. en sukkerbar skal vurderes ud fra, om denne vil erstatte eller efterligne de øvrige nummereringer i stk. 1. Markedsføring af en vare kan have stor indflydelse på, hvordan forbrugeren af varen opfatter den. Ved kriteriet om markedsføring skal der ske en vurdering af, om f.eks. sukkerbaren markedsføres som en erstatning eller efterligning af eksempelvis en Mars-bar. Ydermere kan placeringen, indpakning og andet ligeledes blive genstand for vurderingen, da begrebet ”markedsføres” ud fra ordlyden, er den måde, hvorpå forbrugeren opfatter varen, når denne købes på markedet.

Opsamlingsbestemmelsen udvider således det afgiftspligtige vareområde for de varetyper, der ikke er afgiftspligtige efter varegrupperne i nr. 1-8. Der kan i medfør af bestemmelsen pålægges afgift på de varer, der efter en konkret vurdering af deres beskaffenhed, anvendelse og markedsføring udgør en efterligning eller erstatning af en chokolade- eller sukkervare. Eftersom bestemmelsens ordlyd og formål ikke fører til et konkret svar på, hvor langt rækkevidden af opsamlingsbestemmelsen er, kan der således stilles spørgsmålstejn herved. Hertil opstår spørgsmålet om, hvor grænsen for en efterlignings- eller erstatningsvare går, når der skal vurderes ud fra tre kriterier?

7.2. Beskaffenhed, anvendelse og markedsføring

Rækkevidden af opsamlingsbestemmelsen er ud fra en ordlyds- og formålsfortolkning forsat uklar, hvorfor domstolene får en afgørende betydning for det afgiftspligtige vareområde for nr. 9 og gældende ret herfor. Det vil således være op til disse at klarlægge, hvor langt en opsamlingsbestemmelse kan gå, når retsområdet herfor er skatteret, da GRL's § 43 og legalitetsprincippet skal overholdes, når der pålægges afgift på en vare i medfør af nr. 9.

Landsskatteretten har i SKM2018.172.LSR forsøgt at præcisere, hvor langt rækkevidden for de tre kriterier for nr. 9 går. Sagen omhandler to proteinbarer med chokoladeindhold på henholdsvis 2,7 % og 13 % og hvordan disse skal beskattes. Ved denne vurdering klarlagde Landsskatteretten fra start, at eftersom indholdet af chokolade er relativt lille, at barerne ikke smager særlig meget af chokolade

¹⁹³ Beskaffenhed = Egenskaber og forhold der tilsammen udgør nogets kvalitet eller særpræg, www.ordnet.dk (se litteraturliste for direkte link)

og visuelt ikke ligner en traditionel chokoladevarer, kan der ikke ske afgiftspligt efter nr. 1. I forlængelse heraf opstod således spørgsmålet, om disse i så fald udgjorde en efterligning eller erstatningsvarer? Ved denne vurdering lagde retten til grunde, at rækkevidden for nr. 9 skal ske ud fra en samlet vurdering af tre kriterier, 1- Varens beskaffenhed, 2- Varens anvendelsesområde, og 3- Varens markedsføring.¹⁹⁴ I begrundelsen for afgørelsen blev der lagt vægt på, at forbrugerens bevidste valg af købet for varen er afgørende, da hvis forbrugeren køber en af de to proteinbarer for at dække samme behov som f.eks. en Mars-bar, vil der være tale om en erstatningsvare eller efterligning. Modsætningsvist, såfremt forbrugeren ikke sigter mod at dække de samme behov, vil der ikke være tale om fuld afgiftspligt efter nr. 9. Dette må ud fra afgørelsen være vurderingen af varens beskaffenhed i henhold til bestanddele af chokolade og smag, samt forbrugerens anvendelse af varen. De to proteinbarer markedsføres til sportsudøvere og til personer, der ønsker at tabe sig. Barernes placering i supermarkeder og på nettet er ved slankeprodukter. Landsskatteretten kommer frem til, at det ud fra en helhedsvurdering således må stå klart, at barerne ikke sigter mod at erstatte eller efterligne en traditionel chokoladevare, hvorfor der ikke kan pålægges fuld afgift efter nr. 9.¹⁹⁵ Resultatet af afgørelsen bliver, at eftersom der i barernes bestanddele er indhold af chokolade, er disse afgiftspligtige efter dækningsafgiften i § 22.

Denne opfattelse har Landsskatteretten siden da holdt fast i, da de i SKM2018.202.LSR pålagde en energibar med overtræk på 10,9 % chokoladeindhold dækningsafgift frem for fuld afgift efter nr. 9. Begrundelsen herfor var, at det ud fra Landsskatterettens opfattelse stod klart, at vurderingen af de tre kriterier for opsamlingsbestemmelsen ikke var opfyldt, da varen ikke havde særpræg af smag som chokolade, forbrugerens anvendelse af baren ikke havde formål om en erstatning eller efterligning, samt markedsføringen skete gennem sports- og helsebutikker.¹⁹⁶ Begrundelsen herfor synes af afgørelsens ordlyd at være identisk med SKM2018.172.LSR¹⁹⁷, hvorfor Landsskatteretten er klar i deres opfattelse af, hvor grænsen for nr. 9 går – nemlig at alle tre kriterier skal være opfyldt, før denne kan finde anvendelse. Dette må synes at stemme overens med GRL's § 43, da der af ordlyden fremgår begrebet ”og” og de tre kriterier således må være kumulative i den forstand, at der ikke kan pålægges afgift med lovhjemmel i GRL's § 43, såfremt ikke alle tre kriterier er opfyldt.

¹⁹⁴ SKM2018.172.LSR, *Landsskatterettens afgørelse, Proteinbar 1 & Proteinbar 2*

¹⁹⁵ SKM2018.172.LSR, *Landsskatterettens afgørelse*

¹⁹⁶ SKM2018.202.LSR, *Landsskatterettens afgørelse*

¹⁹⁷ SKM2018.202.LSR, *Landsskatterettens afgørelse*

Af tidligere praksis fra SKAT følger det, at såfremt en vare ikke indeholder chokolade og afviger i smag, vil nr. 9 ikke finde anvendelse.¹⁹⁸ I dag er SKAT af den opfattelse, at "[...]varer, der efter beskaffenhed, herunder smag, anvendelse og markedsføring, samlet set anses som erstatninger for eller efterligninger af afgiftspligtige varer[...]"¹⁹⁹. Dog undtaget er kager, kiks og lignende. Således er SKAT i dag enige i Landsskatterettens præcisering af, at vurderingen skal ske ud fra tre kriterier, men SKAT er yderligere af den opfattelse, at smag indgår som en del af begrebet "beskaffenhed". Dertil følger SKAT trop med, at hvis en vare ikke indeholder afgiftspligtige bestanddele, herunder f.eks. chokolade eller sukker, vil nr. 9 ikke finde anvendelse, på trods af at varen på størrelse og form ligner en f.eks. chokoladevare.²⁰⁰

Opsamlingsvist må det ud fra praksis²⁰¹ stå klart, at såfremt kriterierne om beskaffenhed og anvendelse er opfyldt, vil en vare kunne pålægges fuld afgift efter nr. 9 i medfør af, at forbrugeren køber varen for at tilfredsstille samme behov, som f.eks. en chokolade-/sukkerbar – da der i så fald vil være tale om en erstatningsvare eller efterligning. I henhold til SKM2020.113.SR kan der således udledes, at chokolade/sukkerbaren kunne ifalde afgift efter nr. 9, da Skatterådet har lagt til grunde, at baren smager meget sødt, anvendes som en sød vare, samt barens emballage ligner en traditionel chokolade-/sukkervare, jf. kapitel 5, afsnit 5.5. Modsætningsvist har spørger klarlagt, at dette ikke er korrekt, da det efter dennes opfattelse ikke er en efterligning eller erstatning af en traditionel chokolade-/sukkervare, men derimod et supplement til morgenmaden og således ikke dækker de samme behov hos forbrugeren, jf. kapitel 5, afsnit 5.1. Eftersom det bindende svar er påklaget til Landsskatteretten, vil det således være op til dem at vurdere, hvordan varen skal opfattes i henhold til dennes anvendelse og markedsføring. Såfremt resultatet heraf bliver, at et supplement til et måltid vil være omfattet af nr. 9, vil der ske en stor praksisændring fremover, da det således ikke alene vil være efterligninger og erstatninger der kan blive afgiftspligtige efter nr. 9, men også supplement. Hertil må dette ikke synes at være foreneligt det skærpet hjemmelskrav i GRL's § 43.

7.3. Opsamlingsbestemmelsen og begrebet "enhver art"

Da begrebet "enhver art" kan fortolkes bredt opstår spørgsmålet, om opsamlingsbestemmelsen er overflødig og bliver indholdsløs i medfør af en bred fortolkning af begrebet "enhver art". Begrebet

¹⁹⁸ SKM2016.253.SKAT

¹⁹⁹ Den juridiske vejledning 2021-1, E.A.2.3.3, *Andre varer*

²⁰⁰ Den juridiske vejledning 2021-1, E.A.2.3.3, *Andre varer*

²⁰¹ SKM2018.172.LSR & SKM2018.202.LSR & Den juridiske vejledning 2021-1

”enhver art” tilsigter et bredt anvendelsesområdet for bl.a. nr. 1 og 4, hvorfor der herudfra ikke er behov for en opsamlingsbestemmelse. Dette ses ligeledes i medfør af, at der i praksis²⁰² ved tvivl om afgiftspligt efter nr. 1 og 4 sker anvendelse af dækningsafgiften i lovens § 22, hvorefter denne samler op på de varer, der ikke kan pålægges fuld afgift i medfør af begrebet ”varer af enhver art”. Dækningsafgiften kan således overordnet anses som at være en opsamling på de varer, der ikke opfylder kriterierne for bl.a. nr. 1 eller 4, hvorfor endnu en opsamlingsbestemmelse for efterligninger og erstatningsvarer kan synes overflødig. En vare, der ikke er at finde i lovteksten, kan ikke efter GRL’s § 43 og legalitetsprincippet blive pålagt afgift, hvorfor nr. 9 ikke kan anvendes til hvad som helst. Dette taler for, at nr. 9 bliver overflødig set i lyset af begrebet ”enhver art” og dækningsafgiften i § 22.

Af tidligere praksis²⁰³ er det fastlagt, at vurderingen af nr. 9 skal ske ud fra en helhedsvurdering af tre kriterier, hvorfor en efterligning i medfør af f.eks. alene udseendet, ikke bør falde ind under dette anvendelsesområde. Hertil, såfremt anvendelsesområdet skal fortolkes i sådanne en bred form, er der formentligt tale om en udvidende fortolkning – hvilket i skatteretten ikke er lovligt, jf. Grundlovens § 43.²⁰⁴

Eftersom de tre kriterier i dag fremgår direkte af lovteksten, kan en vare, der ikke har indhold af chokolade eller sukker, blive fuld afgiftspligtig og dette vil være foreneligt med GRL’s § 43, da kriterierne er blevet en integreret del af lovteksten ordlyd. Der vil således være lovhjemmel til at pålægge fuld afgift, hvilket afspejles i praksis²⁰⁵, da Landsskatteretten er af den klare opfattelse, at såfremt en vare opfylder de tre betingelser, vil der kunne pålægges fuld afgift. Følgelig bliver nr. 9 ikke indholdsløs eller elimineret som følge af begrebet ”enhver art”, da begrebet ikke kan anvendes på varer, der ikke har indhold af f.eks. chokolade, modsat nr. 9. Ud fra en dynamisk vinkel skal opsamlingsbestemmelsen ses i lyset af, at der i dag findes flere produktionsmetoder end førhen, hvorfor en bar uden f.eks. chokolade kan udgøre en sød snack på turen og dermed vil udgøre en f.eks. en efterligning. Såfremt denne ikke ville være omfattet, ville dette være konkurrenceforvridende i branchen, da baren vil opfylde samme behov, som hvis den havde indhold af f.eks. chokolade.

²⁰² Bl.a. SKM2019.36.LSR & SKM2017.305.LSR

²⁰³ SKM2018.172.LSR & SKM2018.202.LSR

²⁰⁴ Se uddybende herom i kapitel 2

²⁰⁵ SKM2018.202.LSR & SKM2018.172.LSR

Opsamlingsvist kan der som udgangspunkt synes at være et sammenfald og konflikt mellem begrebet "enhver art" og opsamlingsbestemmelsen, men hvis der ses på formålet og anvendelsen disse, samt ordlyden herfor, er der stor forskel på, hvornår disse to kan anvendes. Anvendelsesområdet skal vurderes ud fra kriterier og adskillelse skal findes ved brug af disse.

8. Kapitel - Konklusion

Kandidatspecialets formål er at bidrage til fortolkning af det afgiftspligtige vareområde for CHOAL's § 1, stk. 1, nr. 1, 4 og 9 og finde ud af, hvad gældende ret er for dette afgiftsområde i dag.

For at finde gældende ret for nr. 1 har det været nødvendigt at klarlægge, hvad en chokoladevare egentlig er. En vare er en chokoladevarer, når det karaktergivende for varen er chokolade eller kakao. I praksis er begrebet "karaktergivende for varen" blevet fortolket i SKM2015.654.ØLR. Østre Landsret præciserede, at der ved vurdering af begrebet "karaktergivende" skal ses på tre kriterier. Det skal vurderes ud fra chokoladeindholdet, hvor fremtræden smagen af chokolade er, samt om varen visuelt fremtræder som at være af chokolade. Såfremt chokolade som følge af kriterierne er karaktergivende for varen, vil varen være omfattet af det afgiftspligtige vareområde for nr. 1. Følgelig er bredden af anvendelsesområdet for nr. 1 betinget af, at de tre kriterier er opfyldt. I forlængelse heraf er der gennem analysen blevet klarlagt, at en chokoladevare gerne må have andre karaktergivende egenskaber og fortsat være omfattet af varegruppe nr. 1. I de tilfælde, hvor chokolade ikke ud fra de tre kriterier er karaktergivende for varen, skal der således tages stilling til, om varen i stedet for kan være omfattet af nr. 9 eller dækningsafgiften i § 22.

Beskatning af varegruppe nr. 4 skal ifølge praksis²⁰⁶ ske ud fra en helhedsvurdering af varens smag, udseende og sukkerindhold. Nr. 4 indeholder samme sprogbrug, eksemplifikationer af varegruppen og slutter på begrebet "enhver art" som nr. 1, hvorfor det kan udledes, at Østre landsrets præcisering af, hvordan fortolkning af lovteksten til nr. 1 skal ske, tilsvarende finder anvendelse ved fortolkning af lovteksten til nr. 4. Følgelig skal helhedsvurderingen af en afgiftspligtig sukkervare vurderes ud fra sukkerindholdet, om den smager sødt, samt om varen visuelt fremtræder som en traditionel slikvare. Hertil må ligeledes gælde, at sukkervaren gerne må have andre karaktergivende egenskaber, samt at hvis kriterierne ikke er opfyldte, skal der ses på om varen er omfattet af nr. 9 eller § 22.

Begrebet "enhver art" har ud fra analysen vist sig at påvirke anvendelsesområdet for nr. 1 og 4, da denne opsamler de vare, der ikke nødvendigvis ville være omfattet af varegrupperne. Det har gennem analysen vist sig at indikere, at "enhver art" er med til at udvide anvendelsesområdet for nr. 1 og 4,

²⁰⁶ SKM2015.602.LSR

da det ud fra den naturlige sproglige forståelse må stå klart, at begrebet opsamler alle varer, der har bestanddele af chokolade eller sukker. Det er ligeledes vigtigt at have for øje, at begrebet ”enhver art” aldrig kan fortolkes så bredt, at det ikke er foreneligt med GRL’s § 43 og legalitetsprincippet, da disse to altid skal være overholdt, når der pålægges afgift på en vare.

Opsamlingsbestemmelsen i nr. 9 har et bredt anvendelsesområde og udvidede det afgiftspligtige vareområde for CHOAL ved dens fremkomst. I dag stilles der ud fra praksis²⁰⁷ og bestemmelsens ordlyd krav til anvendelsesområdet herfor, da tre kriterier skal være opfyldt. Såfremt en vare skal være omfattet af nr. 9, skal der foretages en helhedsvurdering af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Tilsammen udgør disse, at hvis en vare bl.a. anvendes af forbrugeren til at tilfredsstille et behov, som en traditionel afgiftspligtig vare vil kunne, f.eks. en chokoladebar, samt markedsføres i konkurrence hermed på bl.a. emballagen, vil denne være omfattet af nr. 9 om efterligninger og erstatningsvarer.

Det har gennem analysen vist sig, at SKM2020.113.SR efterlader mange spørgsmål. Chokolade/sukkerbaren bliver afgiftspligtig i medfør af nr. 4, men begrundelsen herfor er at finde i kriterierne for nr. 1. Det er i specialet fastlagt, at denne analogi mellem kriterierne for nr. 1 og 4 er tilladeligt. Det, der dog fortsat kan stilles spørgsmålstejn ved er, om Skatterådet egentlig anvender dele af kriterierne for nr. 9 og denne således bør være den rigtige afgørelse – eller noget helt andet? Eftersom chokolade/sukkerbaren indeholder bestanddele af sukker, må dette tale for, at vurderingen skal ske ud fra nr. 4. Skatterådet lægger til grunde, at der af tidligere praksis i SKM 2009.806.LSR er pålagt fuld afgift efter nr. 4 i medfør af et sukkerindhold på 34 %, hvorfor dette ligeledes bør gælde for chokolade/sukkerbaren, når sukkerindholdet procentvis er identisk. Ved at Skatterådet anvender denne form for ”enten eller” betragtning kan det konstateres, at de ikke foretager en konkret helhedsvurdering af de tre kriterier for nr. 4, hvorfor de sætter skøn under regel. Dette er ikke tilladeligt efter GRL’s § 43, hvorfor det bindende svar i så fald vil være grundlovsstridig samt ikke tage hensyn til legalitetsprincippet. Heraf kan det diskuteres, om Skatterådet i stedet for burde have anvendt nr. 9, da chokolade/sukkerbaren kan udgøre en efterligning eller erstatningsvarer af en afgiftspligtig vare i nr. 4. Praksis²⁰⁸ har dog vist, at såfremt en varer ikke kan anses som at værende en traditionel sukker eller chokoladevarer, er man mere tilbøjelige til at pålægge dækningsafgift efter

²⁰⁷ SKM2018.172.LSR & SKM2018.202.LSR

²⁰⁸ Bl.a. SKM2019.36.LSR & SKM2017.305.LSR

lovens § 22 i tilfælde, hvor en vare indeholder bestanddele af chokolade eller sukker, men ikke ud fra beskaffenhed, anvendelse og markedsføring udgør en erstatningsvare eller efterligning.

Udledt af ovennævnte kan det konkluderes, at SKM2020.113.SR er et udtryk for ændret praksis, da det som følge heraf bliver muligt at ”shoppe” mellem varegrupper, hvorved bl.a. kriterierne for nr. 1 og 4 kan anvendes analogt på nr. 9. Dette er ikke tidligere set, hvorfor det bindende svar vil have en stor indflydelse på fremtidig praksis, da der førhen i praksis har været en klar skillelinje mellem kriterierne for det afgiftspligtige vareområde i nr. 1 og 4 kontra nr. 9. Endvidere vil opsamlingsbestemmelsen blive overflødig og på sigt blive elimineret, da begrebet ”varer af enhver art” i nr. 1 og 4 sammen med dækningsafgiften i § 22 således vil overtage dette anvendelsesområde. Derudover er det min vurdering, at Landsskatteretten bør komme frem til en anden konklusion end Skatterådet. Dette er begrundet i, at der ellers fremadrettet vil ske en eliminering af nr. 9, samt dette vil stride mod de hensyn som GRL’s § 43 sætter, da der i så fald vil ske opkrævning af afgift uden en konkret helhedsvurdering og fortolkningen af det afgiftspligtige vareområde vil blive udvidet markant. Ydermere bør chokolade/sukkerbaren ud fra en helhedsvurdering ikke skulle beskattes ved fuld afgift af nr. 1, 4, eller 9, da et sødt morgenmadsprodukt i sig selv bl.a. ikke udgør en traditionel afgiftspligtig vare. Det mest korrekte ville i så fald være at beskatte baren efter dækningsafgiften i lovens § 22, da baren ikke har karakter af hverken en traditionel sukker- eller chokoladevare, samt forbrugeren formentlig ikke vil anvende baren som en erstatnings- eller efterligningsvare.

9. Kapitel - Perspektivering

I forlængelse af specialet kunne det være interessant at undersøge, hvilke økonomiske konsekvenser en elimination af nr. 9 vil have i fremtidig praksis. Førhen ville en erstatningsvare uden indhold af chokolade eller sukker blive fuld afgiftspligtig efter nr. 9. Virksomheden, der producerer varen, vil i så fald skulle betale den høje afgiftssats i forbindelse med produktion og salg af denne vare. Efter det bindende svar vil varen formentlig ikke få pålagt fuld afgift efter nr. 9, men derimod blive opsamlet af § 22. Dækningsafgiftens størrelse er betydeligt mindre end den fulde afgift efter nr. 9²⁰⁹, hvorfor virksomhederne vil få en mindre økonomisk byrde ved produktion og salg af varen. Modsætningsvist vil dette give tab for staten, da flere varer pålægges mindre afgifter og dermed kommer der færre penge i statskassen. Hertil kunne det være interessant at se på, hvor stor indflydelse dette i økonomiske tal vil have for statens indtjening på afgifter og virksomhedernes udgifter til produktion og salg af specifikke varer.

Derudover kunne det være interessant at se på, hvordan problematikken om procentvist indhold kunne klarlægges bedre end i dag. Chokoladeafgiftslovens bestemmelser leder som nævnt til mange fortolkningstvivel, hvoraf disse formentlig kunne imødekommes ved, at lovgivningsmagten indførte procentsatser direkte i lovgivningen. Det vil således ikke være op til domstolene at fastlægge, hvornår en vare med 8 % indhold kontra en vare med 16 % indhold er omfattet af anvendelsesområdet, da lovteksten udtrykkeligt vil tegne en skillelinje herfor. I denne forbindelse kunne det være interessant at undersøge, hvad den øvre/nedre grænse herfor kunne være, samt om dette ville give andre problemer i henhold til lovens øvrige bestemmelser.

²⁰⁹ LBK nr. 1010 af 3. juli 2018 med senere ændringer

10. Kapitel - Litteraturliste

Love m.m.

Love

Lov nr. 254 af 12. juni 1922	Lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m.
Lov nr. 169 af 5. juni 1953	Grundloven
Lov nr. 22 af 11. februar 1955	Lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m.
Lov nr. 414 af 18. december 1968	Lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.
Lov nr. 516 af 21. december 1979	Lov om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.
Lov nr. 1383 af 28. december 2011	Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven[...]
Lov nr. 1686 af 26. december 2017	Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven[...]
Lov nr. 1728 af 27. december 2018	Lov om ændring af [...] og forskellige andre love og [...], § 5 om chokoladeafgiftsloven

Lovforslag/forarbejder

LF nr. 37 af 23. november 1921	Forslag til Lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m.
LF nr. 44 af 14. januar 1955	Forslag til Lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

LF nr. 87 af 20. november 1968

Forslag til Lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

LF nr. 28 af 15. november 1979

Lovforslag til Lov om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

LF nr. 33 af 21. november 2011

Lovforslag til Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven [...] og forskellige andre love

LF nr. 109 af 16. november 2017

Lovforslag til Lov om ændring af Chokoladeafgiftsloven [...]

LF nr. 103 af 14. november 2018

Lovforslag til Lov om ændring af [...] og [...], om chokoladeafgiftsloven

Lovbekendtgørelser og bekendtgørelser

BEK nr. 1428 af 13. december 2013

Bekendtgørelse om forretningsorden for Landskatteretten

LBK nr. 1010 af 3. juli 2018

Bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

Retslitteratur

Blume, Peter

Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2020

Holm Høgsbro, Mette

Skatte- og afgiftsprocessen, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2020

Munk-Hansen, Carsten

Retsvidenskabsteori, 2. udgave, 1. oplag,
Djøf Forlag, 2018

Von Eyben, Bo

Juridisk ordbog, 14. udgave, 1. oplag, Karnov
Group Denmark A/S, 2016

Retspraksis

Afgørelser og domme

SKM2015.654.ØLR

De tre kriterier, Østre Landsret, 2015

SKM2016.504.HR

Grillbetræk, Højesteret, 2016

SKM2017.305.LSR

3 snackbarer 8 %, Landsskatteretten, 2017

SKM2018.172.LSR

2 barer 2,7 og 13 %, Landsskatteretten, 2018

SKM2018.202.LSR

Energibar 10,9 %, Landsskatteretten, 2018

SKM2019.36.LSR

2 myslibarer, Landsskatteretten, 2019

Kendelser

SKM2004.398.LSR

”Karaktergivende”, Landsskatteretten, 2004

SKM2009.816.LSR

8 proteinbarer, Landsskatteretten, 2009

Bindende svar

SKM2015.602.SR

29 fondantprodukter, Skatterådet, 2015

SKM2020.113.SR

Chokolade/sukkerbar, Skatterådet, 2020

Styresignaler

SKM2016.253.SKAT

Praksisændring af chokoladeafgiftsloven,
SKAT, 2016

SKM2018.348.SKTST

Anvendelse af styresignaler og den juridiske
Vejledning, Skattestyrelsen, 2018

Den Juridiske Vejledning

Den Juridiske Vejledning 2016-2

SKAT, 1 del, Afsnit E.A.2.3

Den Juridiske Vejledning 2019-2

SKAT, 2 del, afsnit E.A.2.3

Den Juridiske Vejledning 2021-1

SKAT, 2 del, Afsnit E.A.2.3

Øvrige

<https://denstoredanske.lex.dk/leksikalsk>

Begrebet: Leksikalsk
(sidst besøgt den 18.05.2021)

<https://denstoredanske.lex.dk/normativ>

Begrebet: Normativ
(sidst besøgt den 18.05.2021)

<https://www.easis.dk/kongen-af-danmark-bolsjer/>

EASIS Kongen af Danmark Bolsjer
(sidst besøgt den 18.05.2021)

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

Begrebet: Beskaeffenhed
(sidst besøgt den 18.05.2021)

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

Begrebet: Repraesentativ
(sidst besøgt den 18.05.2021)

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

Begrebet: Semantik
(sidst besøgt den 18.05.2021)

<https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=status%20quo>

Begrebet: Status quo
(sidst besøgt den 18.05.2021)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=80434&chk=217272>

Om den juridiske vejledning
(sidst besøgt den 18.05.2021)

<https://tax.dk/leder/landsskatteretten-faar-status-som-domstol/>

Landsskatteretten får status som domstol
(sidst besøgt den 18.05.2021)

Bilags oversigt

Bilag 1

Skærm billede af antal anslag i specialet

Bilag 2

Lov nr. 254 af 12. juni 1922

Bilag 3

LF nr. 37 af 23. november 1921