

# Fortolkning af anvendelsesområdet for spiritusafgiftslovens afgiftspligtige vareområde

Kandidatspeciale

---

Interpretation of the scope of the Danish Act on Excise  
Duties levied on alcoholic beverages

Master's thesis



**AALBORG UNIVERSITET**

<b>Forfatter</b>	Mathilde Brudegaard
<b>Studienummer</b>	20183067
<b>Vejleder</b>	Charlotte Sørensen
<b>Retsområde</b>	Punktafgifter
<b>Anslag</b>	129.920
<b>Sider</b>	72

17. maj 2023

## Titelblad

---

<b>Titel:</b>	<b>Fortolkning af anvendelsesområdet for spiritusafgiftslovens afgiftspligtige vareområde</b>
<b>Engelsk titel:</b>	<b>Interpretation of the scope of the Danish Act on Excise Duties levied on alcoholic beverages</b>
<b>Fagområde:</b>	Punktafgifter
<b>Studieretning:</b>	Cand.merc.jur
<b>Uddannelsessted:</b>	Aalborg Universitet
<b>Projektbetegnelse:</b>	Kandidatspeciale
<b>Vejleder:</b>	Charlotte Sørensen
<b>Afleveringsdato:</b>	Den 17. maj 2023
<b>Sideantal:</b>	72
<b>Antal anslag:</b>	129.920 <i>(inkl. mellemrum og ekskl. forside, fodnoter, abstract, forkortelsesafsnit, indholdsfortegnelse, litteraturfortegnelse, begrebsdefinitioner, figurlister samt bilag)</i>
<b>Udarbejdet af:</b>	Mathilde Brudegaard
<b>Studienummer:</b>	20183067

## Abstract

---

Excise duties are indirect taxes generally governed by national legislation, but in member states of the European Union the national regulations of some excise duties must comply with the regulations set forth by the European Union. The extent to how the member states must comply with the European Union's regulations of excise duties are set forth in statutory instruments and directives regulated by the law of the European Union. One of the regulated product categories is **alcohol** and this category is further divided into three subcategories; **spirits, beer and wine**. This master's thesis will solely examine the scope of the liability to pay excise duty regarding **spirits**.

Various perspectives can be used to examine the scope of the liability to pay excise duty regarding spirits, but in this master's thesis the chosen perspective has been chosen because of an interesting question; How is it determined what types of alcoholic beverages is subject to duty as a spirit under the provisions of the Danish Excise Duty Act on Spirits? This question can seem rather broad worded but by examination of case law from the Court of Justice of the European Union (CJEU), the Danish courts and other Danish authorities it has been inferred that a legally valid interpretation is not as clear as one could hope for.

The aim of this master's thesis is therefore to examine the interpretation of the scope of the Danish Excise Duty Act on Spirits by examination of selected sources of Danish law and selected sources of law of the European Union and an examination of whether the Danish courts and authorities interpret in conformity with the intention of the legislator.

Ultimately, the thesis statement of this master's thesis has been answered using legal methodology to determine the current law as to how an alcoholic beverage is subject to duty in accordance with § 1 of the Danish Excise Duty Act on Spirits.

Under the provisions of the Danish Excise Duty Act on Spirits it is has been concluded that an alcoholic beverage must meet three conditions to be subjected to duty as a spirit; 1) the beverage must have an alcoholic content of more than 1,2 %, 2) the beverage must not be subject to duty in accordance with the Danish Excise Duty Act on Beer and Wine and 3) the beverage must be intended to be consumed.

Under the provisions of the law of the European Union a spirit is subject to duty in accordance with directive 92/83 article 20. In this directive the approach to determine whether a beverage can be defined as a spirit is empowered by the use of The Combined Nomenclature. In EU case law three assessment criteria have been developed by using the Combined Nomenclature; 1) the alcohol content



of the beverage, 2) the specific organoleptic characteristics of the beverage and 3) the intended use of the beverage.

The abovementioned concludes the current law as to how an alcoholic beverage is subject to duty in accordance with § 1 of the Danish Excise Duty Act on Spirits. This legal basis might seem relatively straightforward, but the issue lies within the interpretation of the conditions and assessment criteria in case law. In this master's thesis the examination of the interpretation of a dutiable spirit in both Danish case law and EU case law will serve as to the determination of a true and fair view of current law.

## Indholdsfortegnelse

<b>Abstract .....</b>	<b>3</b>
<b>Forkortelser.....</b>	<b>8</b>
<b>Kapitel 1: Indledende om specialet .....</b>	<b>9</b>
1.1 Indledning.....	9
1.2 Problemstillinger .....	10
1.3 Problemformulering .....	12
1.4 Afgrænsning .....	13
<b>Kapitel 2: Metode, kilder og fortolkning.....</b>	<b>15</b>
2.1 Metodevalg – Den retsdogmatiske metode .....	15
2.2 Kilder.....	17
2.2.1 EU-retskilder .....	18
2.2.2 Nationale retskilder.....	20
2.2.3 Retspraksis og andre kilder.....	20
2.3 Fortolkning og principper.....	22
2.3.1 EU-konform fortolkning.....	22
2.3.2 Legalitetsprincippet .....	23
2.3.3 Ordlydsfortolkning .....	23
<b>Kapitel 3: Metodisk overblik af specialet .....</b>	<b>24</b>
<b>Kapitel 4: Det afgiftspligtige vareområde for spiritus .....</b>	<b>26</b>
4.1 Lovgrundlag og formål for afgiftspligt på alkohol og alkoholholdige drikke.....	26
4.2 EU's kombinerede nomenklatur .....	27
4.3 Spiritusafgiftens vareområde.....	28
4.3.1 Afgiftsfritagelserne i SPRITAL § 15.....	30
4.4 Ølafgiftens vareområde .....	31
4.5 Vinafgiftens vareområde .....	32
4.6 De almindelige tariferingsbestemmelser .....	34
4.6.1 Den første tariferingsbestemmelse .....	35
4.6.2 Den anden tariferingsbestemmelse .....	35
4.6.3 Den tredje tariferingsbestemmelse .....	35
4.6.4 Den fjerde tariferingsbestemmelse .....	36

4.6.5 Den femte tariferingsbestemmelse .....	36
4.6.6 Den sjette tariferingsbestemmelse .....	36
4.7 Opsummering .....	36
4.7.1 Varer omfattet af spiritusafgiften.....	37
4.7.2 Varer omfattet af ølafgiften .....	37
4.7.3 Varer omfattet af vinafgiften .....	37
4.7.4 Det afgiftspligtige vareområde i SPRITAL § 1 på baggrund af en ordlydsfortolkning .....	37
<b>Kapitel 5: Domstolenes kriterier for hvornår en drikkevare er spiritusafgiftspligtig .....</b>	<b>39</b>
5.1 Gærede drikkevarer omfattet af spiritusafgiften.....	39
5.1.1 C-150/08, Siebrand.....	40
5.1.2 Varens karakteristika og egenskaber til fastlæggelse af det karaktergivende materiale.....	40
5.1.2.1 Alkoholindhold.....	41
5.1.2.2 Varens organoleptiske kendetegn.....	41
5.1.2.3 Varens bestemmelse .....	42
5.1.3 Landsskatterettens objektive vurdering af varens karakteristika og egenskaber .....	44
5.2 Varer omfattet af spiritusafgiften, der normalt tariferes under et andet kapitel til EU's kombinerede nomenklatur.....	46
5.3 Opsummering .....	47
<b>Kapitel 6: SKAT's administrative praksis med udgangspunkt i SKM.2010.157.SKAT .....</b>	<b>49</b>
6.1 Hvordan fortolker SKAT C-150/08, Siebrand, og hvornår skal SKM.2010.157.SKAT anvendes.....	49
6.1.1 Formål og indhold af styresignalet .....	50
6.2 Er C-150/08, Siebrand udtryk for en praksisændring? .....	52
6.2.1 SKAT's administrative praksis for fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis .....	52
6.2.2 Lovgrundlag .....	53
6.2.3 Vurderingskriterierne som praksisændring.....	54
6.3 Opsummering af styresignalet som en praksisændring .....	59
6.4 Udfordringer og kritik af styresignalet og fortolkningen heraf .....	60
<b>Kapitel 7: Diskussion af fortolkningsmetoden til fastlæggelsen af anvendelsesområdet for spiritusafgiftsloven .....</b>	<b>62</b>
<b>Kapitel 8: Konklusion .....</b>	<b>64</b>
<b>Litteraturliste.....</b>	<b>67</b>
Retskilder.....	67



Domme og afgørelser .....	69
Bøger .....	70
Den Juridiske Vejledning .....	70
Styresignaler .....	70
Forklarende Bemærkninger .....	71
Artikler .....	71
Internetkilder .....	71
<b>Bilagsoversigt .....</b>	<b>72</b>
Bilag 1: Skærmpoint af antal anslag .....	72
Bilag 2: Overblik over spiritus-, øl og vinafgiftsområderne.....	72

## Forkortelser

---

I specialet anvendes nedenstående forkortelser ved henvisning til bestemte paragraffer eller artikler i de oplistede retskilder.

SPRITAL	Spiritusafgiftsloven
ØLVINAL	Øl- og vinafgiftsloven
EU	Den Europæiske Union
KN	EU's kombinerede nomenklatur
WCO	Verdenstoldorganisationen
GRL	Grundloven
DJV	Den Juridiske Vejledning
LSR	Landsskatteretten
SKAT	Skatteforvaltningen
SKM	Skatteministeriets offentliggørelse af domme, kendelser, afgørelser m.v.



# Kapitel 1: Indledende om specialet

---

## 1.1 Indledning

Punktafgifter er noget alle bliver indirekte pålagt, og som mange bliver mere og mere opmærksomme på i takt med inflationen. Dette kan blandt andet ses på energiafgifterne, der stiger, hvor folk som et resultat heraf er blevet mere opmærksomme på at vaske tøj på et konkret tidspunkt afhængig af, hvornår strømmen er billigst - men systemet, for hvordan punktafgifterne konkret betales, er nok ikke noget, som mange kender til.

Punktafgifter er en speciel beskatningsform, da afgiften bliver pålagt en konkret vare, og som gennem dens transaktionskæde i sidste ende ender med at blive betalt af forbrugeren. Punktafgifter er en enkeltledsavgift, der skal forstås på den måde, at afgiften endeligt kun ender med at blive opkrævet ét sted i transaktionskæden. Ønsket med den indirekte beskatningsform er regulering af forbrugernes forbrugsvaner, dette kan både opstå ud fra et ønske om en adfærdsregulering, fiskale formål mv.

Danmark er et af de lande med flest punktafgifter, og som gennem skat og afgifter har det højeste skattetryk af alle OECD's<sup>1</sup> medlemslande<sup>2</sup>. De nationale punktafgiftslove gælder for de varer, der beskattes i Danmark, men disse nationale afgiftslove skal respektere cirkulationsdirektivet<sup>3</sup> og hertil suspensionsordningen<sup>4</sup> for, at der kan ske kontrol – Beføjelsen til at udøve kontrol ligger i Danmark hos SKAT.

Der er mange danske nationale punktafgifter, hvor der i et EU-retligt regi reguleres tre punktafgifter: tobak, energi og alkohol. De EU-retligt regulerede punktafgifter følger af EU's kombinerede nomenklatur<sup>5</sup>. EU's kombinerede nomenklatur er implementeret i EU-retten og baserer sig på Konventionen om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklaturssystem (Herefter: HS-nomenklaturen) udarbejdet af Verdenstoldorganisationen (WCO)<sup>6</sup>. HS-nomenklaturen er en international nomenklatur, hvortil EU's kombinerede nomenklatur gælder for EU-medlemsstater for tarifiering af varer.

---

<sup>1</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development

<sup>2</sup> Lundby Hansen, M. (2022, 1. december). Danmark har OECD's højeste skattetryk.

<sup>3</sup> Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008

<sup>4</sup> Suspensionsordningen er udtryk for det system, hvorpå man beskatter punktafgifter. Er man inden for suspensionsordningen, så er man registreret oplagshaver, og der skal ikke betales afgift. Så snart varen overgår til forbrug, forfalder afgiften til betaling. Hertil er der tre "ben", henholdsvis kontrollensyn, konkurrenceevne og produktet vareområde som man skal have for øje ved punktafgifterne og korrekt beskatning

<sup>5</sup> Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987

<sup>6</sup> Harmonized System – General Information (n.d.). Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunion. Europa-Kommissionen.

Opkrævning her i landet af de punktafgiftspligtige varer, herunder de EU-regulerede punktafgiftspligtige varer, skal ske i overensstemmelse med den danske beskatningshjemmel i GRL § 43. Dermed skal der være udtrykkelig og klar lovhjemmel for at kunne pålægge en specifik vare en afgift.

Anvendelsen for det afgiftspligtige vareområde for alkoholholdige drikkevarer kan give anledning til fortolkningstvivil, hvor nogle af disse er blevet forelagt for EU-Domstolen. Men hvordan stemmer fortolkningen overens med den danske skatteforvaltnings praksis på området, og giver fortolkningen af det alkoholholdige vareområde anledning til problemer i praksis?

## 1.2 Problemstillinger

Følgende problemstillinger, der benævnes i dette afsnit, er de problematikker, som reguleringen af spiritusafgiftspligten giver anledning til. Problemstillingerne danner udgangspunktet for den problemformulering, som der i specialet søges at udlede gældende ret om.

Formålet med dette kandidatspeciale er at undersøge gældende ret for det afgiftspligtige vareområde for SPRITAL § 1. SPRITAL § 1 skal fortolkes i overensstemmelse med direktiv 92/83 art. 20 og hertil EU's kombinerede nomenklatur. I fortolkningen og fastlæggelsen af det spiritusafgiftspligtige vareområde opstår nogle problemer på baggrund af ordlyden af bestemmelserne, da direktivets art. 20 er noget mere konkret og specifik, end hvad der er fastsat i den danske lovtekst.

Det er hertil udledt, hvordan problematikkerne, der opstår ud fra alkoholholdige drikkevares vareområde efter lovene, løses i praksis med inddragelse af afgørelser fra EU-Domstolen og danske nationale domstole. EU-Domstolen fastslår blandt andet, at der skal foretages en vurdering af varens organoleptiske kendetegn. Der kan hertil sættes spørgsmålstejn til omfanget af bestemmelsernes vareområde, for hvad bestemmelserne da konkret dækker over, og hertil hvorvidt dette er i overensstemmelse med dansk beskatningsret.

Til hjælp for udledningen af bestemmelsernes vareområde skal EU's kombinerede nomenklatur bruges som et fortolkningsbidrag til udledning af gældende ret. Hvordan beskatningshjemlen i GRL § 43 og EU's kombinerede nomenklatur hænger sammen, og om de overhovedet gør det, er en undren, der søges belyst gennem specialet.

Derudover inddrages SKAT's administrative praksis til undersøgelsen af, hvordan den danske skatteforvaltning fortolker reglerne, og hertil hvordan den EU-retlige praksis stemmer overens med dansk beskatningsret og hjemlen i GRL § 43.



I 2010 udsendte SKAT et styresignal<sup>7</sup> på baggrund af EU-Domstolens afgørelse i C-150/08, Siebrand. Styresignalet tager udgangspunkt i de vurderingskriterier, EU-Domstolen lagde til grund for udledningen af, hvordan en vare skal tariferes ud fra varens karaktergivende ingrediens.

Det undersøges, hvordan SKAT benytter styresignalet i deres administrative praksis, og om de overhovedet gør dette. Dette kan alene søges belyst gennem fortolkning og analyse af gældende ret til undersøgelsen af, hvordan en vare ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften i SPRITAL § 1 og direktiv 92/83, art. 20.

Det undersøges også, hvorvidt SKAT fortolker C-150/08, Siebrand, som ligger til grund for styresignalet, og hvordan dette stemmer overens med lovgivers tiltænkte hensigt for, at en vare bliver afgiftspligtig efter spiritusafgiftspligten. SKAT behandler styresignalet ud fra, at der er sket en praksisændring, hertil opstår problemstillingen i, om der reelt foreligger en praksisændring, og hvorvidt der er plads til styresignalet i dansk ret.

Slutteligt vil det undersøges, hvorvidt de udledte vurderingskriterier, for en vare ifalder afgiftspligt efter reglerne om spiritusafgift og hertil gældende ret, er i overensstemmelse med GRL § 43 og legalitetsprincippet. Er der overhovedet overensstemmelse i henhold til GRL § 43, og er det okay, at vi i dansk ret foretager et skøn på baggrund af en bestemmelse, der ikke er klart fastlagt og begrundet i loven?

---

<sup>7</sup> SKM.2010.157.SKAT

### 1.3 Problemformulering

I kandidatspecialet undersøges de vurderingskriterier, EU-Domstolen udleder i C-150/08, Siebrand til fastlæggelsen af en vares karaktergivende ingrediens. Tarifiering af varer efter EU's kombinerede nomenklatur giver anledning til en del problemstillinger, der gennem specialets analyse og diskussion besvares med udgangspunkt i undersøgelsen af gældende ret ved inddragelse af præmisserne fra C-150/08, Siebrand og SKAT's styresignal SKM.2010.157.SKAT.

Det undersøges yderligere, hvordan disse vurderingskriterier fortolkes af den danske skatteforvaltning i deres administrative praksis, og hvordan de hertil benytter sig af gældende ret. Problemformuleringen er således udarbejdet med udgangspunkt i hvilke kriterier en alkoholholdig drikkevare skal opfylde for at blive omfattet af det afgiftspligtige vareområde for spiritusafgiften.

Specialets problemformulering lyder som følgende;

**Hvad er kriterierne for en vare er omfattet af spiritusafgiftslovens § 1?**

## 1.4 Afgrænsning

Formålet med specialet er udledningen af gældende ret med udgangspunkt i de vurderingskriterier, en vare skal opfylde for at blive omfattet og afgiftspålagt efter SPRITAL § 1. Formålet med afgrænsningen er at holde et relevant fokus gennem specialet til udledning af retstilstanden for en vare omfattet af spiritusafgiftsområdet. Ved brug af udvalgt metode, materiale og fortolkningsmetoder belyses det specifikke retsområde i analysen.

For at få en analysedybde fokuseres der i specialet på undersøgelse af spiritusafgiftsområdet herunder SPRITAL § 1 og den EU-retlige regulering af spiritusafgiften. Dermed afgrænses der fra at undersøge og udlede gældende ret på øl- og vinafgiftsområdet i det omfang det kan undgås. Vareområdet for øl- og vinafgiften udledes i specialets kapitel 4, men alene ud fra betragtningen om, at en betingelse for en vare kan være omfattet af spiritusafgiften er, at varen ikke må være omfattet af øl- eller vinafgiftsområdet. Dermed udelukker det ene det andet.

Det antages, at læseren har et grundlæggende kendskab til den indirekte beskatningsform og herunder punktafgifter og suspensionsordningen, som ligger til grund for forståelsen af de bagvedliggende hensyn, der undersøges i dette speciale. Det generelle punktafgiftssystem vil ikke behandles i sin helhed gennem specialet, men danner naturligt rammerne for specialets besvarelse. Denne afgrænsning er foretaget med henblik på at holde sig inden for specialets begrænsninger, herunder kravet om sideantal.

Afgiftssatserne for henholdsvis øl-, vin- og spiritusafgiften vil kort berøres gennem specialet til fastlæggelse af gældende ret. Afgiftssatserne vil alene inddrages i det omfang, de findes relevant for udledningen af vareområdet i SPRITAL § 1. I Minimumsdirektiverne nævnes også, men blot for at gøre læseren opmærksom på, at de er der. De vil ikke inddrages i specialet.

Inddragelse og hertil analyse af afgiftssatserne vil ikke tjene til udledningen af gældende ret eller besvarelsen af specialets problemformulering, hvorfor dette forhold ikke er medtaget yderligere i specialet.

Afgiftsfritagelser og -godtgørelser vil kort berøres i kapitel 4 med udgangspunkt i SPRITAL § 15. For en vare kan blive afgiftsfritaget efter reglerne herom, skal varen som sådan være omfattet af spiritusafgiftslovens vareområde. Dog vil en længere udledning af fritagelserne efter SPRITAL § 15 ikke tjene til besvarelsen af specialets problemformulering.

Af hensyn til den naturlige afgrænsning, som specialet skal have grundet det maksimale sideantal, så har fokuset i specialet været at besvare problemformuleringen med afsæt i den fortolkning, som henholdsvis EU-Domstolen, Landsskatteretten og SKAT har benyttet i afgørelser af, hvorvidt en



specifik vare er omfattet af vareområdet i SPRITAL § 1. Det anerkendes derfor, at der kunne have været inddraget andre relevante kilder til udledningen af gældende ret, men der er foretaget en afgrænsning heraf.

Det antages, at dommen U.2004.1277.H, der inddrages i specialets kapitel 6, er et udtryk for den praksis, som lå forud for C-150/08, Siebrand. Hertil vil dette, med afsæt i en foreliggende praksisændring, være den praksis der underkendes. Dette til fordel for måden, hvorpå EU-Domstolen fastslår, under hvilke kriterier en vare bliver afgiftspligtig efter vareområdet i SPRITAL § 1.

Der er til besvarelsen af specialets problemformulering og hertil udledning af gældende ret et fokus på spiritusafgiftspligtens vareområde, som det fremgår af SPRITAL § 1 og direktiv 92/83, art. 20. Der foretages på denne baggrund en afgrænsning af direktiv 92/83 og spiritusafgiftslovens fulde regulering.

## Kapitel 2: Metode, kilder og fortolkning

---

Det er i specialets kapitel 1 fastslået, at EU-lovgivning har stor betydning for punktafgifterne i Danmark. For spiritusafgiftsområdet er det især relevant at kigge på EU's kombinerede nomenklatur for tarifiering af en vare og hertil hvilke kriterier, EU-Domstolen og de danske nationale domstole lægger vægt på ved vurderingen af, om en vare kan blive omfattet af spiritusafgiften i den danske SPRITAL § 1. Endvidere fremgår det af kapitel 1 hvilke til- og fravalg, der er foretaget, til bedst muligt at besvare specialets problemformulering og tilhørende problemstillinger, ud fra ønsket om et afsæt i den fortolkning, som henholdsvis EU-Domstolen, Landsskatteretten og SKAT har benyttet i afgørelser af, hvorvidt en specifik vare er omfattet af vareområdet i SPRITAL § 1.

Det er fastslået i specialet, at ved udledning af hvornår en vare er omfattet af spiritusafgiftsloven, er det en betingelse, at en sådan vare ikke må være omfattet af afgiftspligten for øl- eller vinafgiftsområdet, hvorfor dette også er relevant at undersøge til besvarelse af specialets problemformulering.

I dette kapitel vil den udvalgte metode og de udvalgte kilder og fortolkningsmetoder beskrives med udgangspunkt i, hvordan de i specialet er anvendt til brug for besvarelsen af problemformuleringen og de tilhørende problemstillinger. Med andre ord danner dette kapitel det videre grundlag for specialets analyse.

### 2.1 Metodevalg – Den retsdogmatiske metode

Til behandling af specialets problemformulering og dertilhørende problemstillinger anvendes den retsdogmatiske metode med det formål at undersøge gældende ret for, hvornår en vare ifalder tarifiering og beskatning efter SPRITAL § 1.

Den retsdogmatiske metode er en praktisk metodefremstilling, der anvendes til at analysere, beskrive og systematisere gældende ret<sup>89</sup>. Metoden skaber fundamentet til besvarelse af specialets problemformulering og tilhørende problemstillinger ved at udlede gældende ret. Metoden anvendes mere konkret til at fastslå de relevante EU-retskilder på spiritus-, øl- og vinafgiftsområdet ud fra princippet om en direktivkonform fortolkning, hvor de danske nationale retskilder på området fastslås ud fra en ordlydsfortolkning og undersøgelse af lovgivers hensigt med retskilderne. Hertil sammenholdes de EU-retlige og de danske retskilder til undersøgelse af, hvilke problematikker retskilderne giver anledning til i praksis, og hvordan disse er løst i retspraksis med inddragelse af domme og styresignaler udsendt af SKAT. Analysen består af en systematisk behandling af rets-

---

<sup>8</sup> De lege lata

<sup>9</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 85

kilderne, fortolkningsprincipperne og hertil relevant retspraksis til fastlæggelsen af, hvordan en vare må forventes at blive beskattet efter SPRITAL § 1. Specialet har herudover – i begrænset omfang – til formål at undersøge samspillet mellem beskattningen af alkohol- og spiritusholdige varer og hjemmelsgrundlaget for beskatning efter GRL § 43.

Det anerkendes, at systematikken i og anvendelsen af nogle typer EU-retskilder ikke er direkte overførbare ved udledningen af gældende ret på det danske afgiftsområde, da noget EU-lovgivning ikke uden videre finder anvendelse i Danmark, før det ved lov er blevet implementeret i den nationale lovgivning.

I specialet anvendes de i afsnit 2.2 nævnte retskilder, herunder flere direktiver, som ikke selvstændigt er direkte bindende retsakter overfor EU-medlemsstaterne. Den retsdogmatiske metode anvendes derfor også til udledningen af gældende ret i EU-retten, hvor resultatet heraf benyttes til den samlede vurdering af, hvornår en vare er afgiftspligtig efter SPRITAL § 1<sup>10</sup>. Dette grundet ønsket om en ensartet behandling af de nationale og EU-retlige retskilder, og da de anvendte EU-retsakter også er implementeret i dansk national ret ved lov, må anvendelsen af den udledte gældende ret i EU-retten stadig antages at give et retvisende billede af retstilstanden. Hertil tages der også højde for, at de forskellige sproglige versioner af retsakterne kan medføre uoverensstemmelser, når parterne på baggrund af ordlyden i en bestemt sproglig udgave fortolker en problematik uoverensstemmende med de bagvedliggende hensyn, der var tiltænkt fra lovgivers side af<sup>11</sup>.

De anvendte retskilder i specialet er udvalgt med henblik på at sikre en repræsentativ undersøgelse af gældende ret til besvarelse af problemformuleringen og problemstillingerne. Anvendelsen af den retsdogmatiske metode fastlægger derfor retstilstanden, og gennem fortolkning og undersøgelse af spiritusafgiftsloven fastlægges det, hvorvidt den udledte retstilstand stemmer overens med dansk beskatningsret og de bagvedliggende hensyn herfor<sup>12</sup>.

Der søges derfor ikke at løse en konkret retlig tvist, men derimod at identificere jus og belyse, hvad gældende ret er i forhold til, hvilke varer der er omfattet af SPRITAL § 1. De retskilder, kilder og fortolkningsprincipper, der i specialet bruges til udledning af gældende ret, bliver belyst i det følgende afsnit.

---

<sup>10</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 39

<sup>11</sup> C-196/10 (2011), Paderborner Brauerai, præmis 38

<sup>12</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 85



## 2.2 Kilder

I det følgende benævnes de retskilder, der i kandidatspecialet anvendes til at udlede gældende ret. I de følgende underafsnit opdeles retskilderne i henholdsvis EU-retskilder og nationale retskilder, hvor formålet med anvendelsen heraf redegøres for. Ydermere er kilderne struktureret efter den betydning, som den pågældende retskilde har jf. retskildehierarkiet<sup>13</sup>. Slutteligt nævnes retspraksis og andre supplerende kilder.

Der henvises i specialet til diverse retskilder, som i det følgende benævnes som angivet nedenfor, dog med forbehold for de tidligere angivne forkortelser<sup>14</sup>:

<b>Grundloven</b>	(Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov)
<b>Cirkulationsdirektiv</b>	(Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF)
<b>Lov nr. 1385/2009</b>	(Lov 2009-12-21 nr. 1385 om ændring af lov om energifgift af mineralolieprodukter m.v., lov om afgift af spiritus m.m., lov om tobaksafgifter, lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m. og forskellige andre love) (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv)
<b>Det omarbejdede cirkulationsdirektiv</b>	(Direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019 om den generelle ordning for punktafgifter)
<b>Lov nr. 1240/2021</b>	(Lov nr. 1240 af 11. juni 2021 om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., spiritusafgiftsloven, momsloven og forskellige andre love) (Implementering af omarbejdede cirkulationsdirektiv)
<b>Direktiv nr. 92/83</b>	(Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer)

---

<sup>13</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 22

<sup>14</sup> Side 8, Forkortelser

<b>Direktiv nr. 1151/2020</b>	(Rådets direktiv (EU) 2020/1151 af 29. juli 2020 om ændring af direktiv 92/83/EØF om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer)
<b>Direktiv nr. 92/84</b>	(Rådets direktiv 92/84/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer)
<b>Spiritusafgiftsloven</b>	(LBKG 2020-04-21 nr. 504 om afgift af spiritus m.m.)
<b>Øl- og vinafgiftsloven</b>	(LBKG 2020-10-08 nr. 1451 om afgift af øl, vin og frugtvín m.m.)
<b>EU's kombinerede nomenklatur</b>	(Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif)
<b>Forordning nr. 2018/1602</b>	(Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif)

### 2.2.1 EU-retskilder

**Forordninger** skaber direkte retsvirkning for borgere, virksomheder og myndigheder i EU<sup>15</sup>. Det er med andre ord en juridisk bindende retsakt, der har direkte anvendelse i alle EU-medlemsstater. Forordninger betegnes som "hard law" og har til formål at sikre **ensartede** standarder og regler på tværs af EU<sup>16</sup>. Forordninger bruges i specialet med henblik på udledning af gældende ret. EU's kombinerede nomenklatur er en forordning, der sigter mod ensartede punktafgifter på tværs af alle EU-medlemsstater til sikring af varens frie bevægelighed og undgåelse af konkurrenceforvriddning<sup>17</sup>.

**EU-direktiver** har ikke direkte retsvirkning over for den enkelte borger i en EU-medlemsstat, men retter sig derimod til EU-medlemsstaterne gennem krav om implementering af reglerne fra direktivet i den nationale lovgivning<sup>18</sup><sup>19</sup>. Ved anvendelse af et direktiv i dansk lovgivning skal der fortolkes i

---

<sup>15</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 40

<sup>16</sup> *ibid.*

<sup>17</sup> Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987, art. 1

<sup>18</sup> Dette vil typisk ske ved lov

<sup>19</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 40-41

overensstemmelse med princippet om direktivkonform fortolkning<sup>20</sup>. Princippet om en direktivkonform fortolkning udelukker ikke, at en ordlydsfortolkning<sup>21</sup> kan anvendes til fortolkning af direktiverne, da fortolkning af ordlyden udgør et væsentligt fortolkningsbidrag<sup>22</sup>. En ren ordlydsfortolkning er dog ikke ønskværdig, da der skal tages hensyn til, hvad lovgivers hensigt reelt har været med bestemmelsens anvendelsesområde, hvorfor den EU-konforme fortolkning er afgørende for fastlæggelsen af retstilstanden.

Punktafgifterne tobak, energi og spiritus er harmoniserede på et EU-retligt niveau igennem minimumsdirektiver<sup>23</sup>, hvilket sikrer en vis form for ensartethed i forhold til opkrævning af afgift på disse vareområder i EU, men samtidig gives der også en større grad af selvbestemmelse til den enkelte EU-medlemsstat i forhold til afgiftssatsen. Der skelnes mellem forskellige typer af harmonisering, hvor harmonisering ved minimumsdirektiver sætter færre krav til implementeringen af direktiverne i EU-medlemsstaternes respektive nationale lovgivninger, og det er derfor i højere grad muligt for EU-medlemsstaterne at individualisere opkrævningen af afgiften<sup>24</sup>. Pendanten til minimumsdirektiver er totalharmoniseringsdirektiver, og her må landene ikke afvige fra direktivets regler<sup>25</sup>.

Totalharmoniseringsdirektiver berøres ikke yderligere, da det ikke tjener til besvarelsen af specialets problemformulering.

**Afgørelser fra EU-Domstolen** adskiller sig fra de nationale domstole, da EU-Domstolen i deres afgørelser ikke forholder sig til selve tvisterne i sagerne. EU-Domstolen forelægges et eller flere præjudicielle spørgsmål, som de skal tage stilling til. De præjudicielle spørgsmål kan kun handle om, hvordan man bør fortolke EU-retten, herunder EU-traktater og -lovgivning<sup>26</sup>. EU-Domstolen søger derfor at sikre ensartet fortolkning og anvendelse af EU-retten på tværs af hele EU<sup>27</sup>.

Udover fortolkningsspørgsmål af selve EU-retten, tager EU-Domstolen også stilling til mere kontroversielle spørgsmål, eksempelvis har EU-Domstolen fastslået, at EU-retten altid har forrang for national ret<sup>28</sup>. Hvorvidt dette synspunkt også gælder, i forhold til EU-rettens forrang for nationale grundlove, er stadig uvist<sup>29</sup>. Dette berøres i specialets diskussion med udgangspunkt i de EU-retlige bestemmelser, GRL § 43 og legalitetsprincippet.

---

<sup>20</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 41

<sup>21</sup> Behandles i afsnit 2.3.3

<sup>22</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 48

<sup>23</sup> Bl.a. Rådets direktiv 92/84/EØF af 19. oktober 1992

<sup>24</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 48

<sup>25</sup> *ibid.*

<sup>26</sup> EU-Domstolen (2022, 18. oktober). Folketinget EU-Oplysningen.

<sup>27</sup> *ibid.*

<sup>28</sup> *ibid.*

<sup>29</sup> *ibid.*

### 2.2.2 Nationale retskilder

**Grundloven** er i retskildehierarkiet rangeret højest i dansk national ret og er den nedskrevne danske forfatning<sup>30</sup>. Alle love, som vedtages i Danmark, må ikke stride imod Grundloven, da denne er omnipotent. Alle skattelove, herunder også afgiftslovene, skal have hjemmel i GRL § 43, som foreskriver;

*”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.”<sup>31</sup>*

Med andre ord skal alle skattelove have hjemmelsgrundlag i GRL § 43 før beskatningen, i henhold til Grundloven, kan finde anvendelse her i landet. Øl- og vinafgiftsloven og spiritusafgiftsloven pålægger afgift på en række varer her i landet, og afgiften er først pålagt lovligt efter dansk ret, når opkrævningen af afgift har deres afsæt i den gyldne regel, GRL § 43, og respekterer denne ved opkrævning, forandring eller hvis en afgift ønskes ophævet. Alt dette kan nemlig ikke ske uden lovhjemmel. Hvorvidt dette grundlæggende princip i Grundloven respekteres, berøres senere i specialets analyse- og diskussionsafsnit.

**Lovbekendtgørelser** er sammenskrivninger af oprindelige hovedlove og efterfølgende ændringslove<sup>32</sup>. I Danmark, når der tales om love, henføres der oftest i realiteten til lovbekendtgørelser, da der ikke i Danmark er mange hovedlove tilbage, som ikke senere er blev ændret ved ændringslove. Der tages i specialet udgangspunkt i lovbekendtgørelserne spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven til udledning af, hvornår en vare er omfattet af SPRITAL § 1. I de nævnte lovbekendtgørelser er der fortolkningstvister og gråzoner, som giver anledning til - sammen med øvrige tvivlsspørgsmål - at anvende andre retskilder, herunder EU-retskilder og retspraksis, til fastlæggelse af spiritusafgiftslovens og øl- og vinafgiftslovens anvendelsesområder, som det var tiltænkt fra lovgivers side af.

### 2.2.3 Retsspraksis og andre kilder

**Domme og afgørelser** afgør en tvist mellem parter i en sag<sup>33</sup>. De beror på princippet om lighed, og dermed får en dom virkning for fremtiden på baggrund af sikkerheden for forudberegnelighed – det der gælder for mig, gælder også for andre<sup>34</sup>. EU-Domstolens afgørelser sikrer ensartet fortolkning og anvendelse i alle EU-medlemsstater som nævnt ovenfor i afsnit 2.2.1.

Udover EU-Domstolens afgørelser inddrages der i specialet også domme afsagt af Landsskatteretten og danske domstole<sup>35</sup>. Domme og afgørelser vil i specialet benyttes i analysen til

<sup>30</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 22

<sup>31</sup> Grundlovens § 43

<sup>32</sup> Hvad er en lovbekendtgørelse? (n.d.). Folketinget.

<sup>33</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 59

<sup>34</sup> *ibid.*

<sup>35</sup> Landsskatteretten behandler klager i sager der er afgjort af SKAT.

udledning af gældende ret, hertil hvilke kriterier domstolene og Landsskatteretten lægger til grund for, at en vare bliver afgiftspligtig efter SPRITAL § 1.

**Den Juridiske Vejledning** er et udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af, hvad gældende ret på et givent område er<sup>36</sup>. DJV har ikke status som en egentlig retskilde, da det blot er Skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret, men DJV kan bidrage som en rettesnor til, hvordan Skatteforvaltningen fortolker og anvender diverse retskilder til udledningen af gældende ret<sup>37</sup>.

DJV er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre indholdet er i klar overensstemmelse med højere rangerede retskilder<sup>38</sup>. DJV er ikke bindende overfor borgere eller virksomheder, lige så vel som Skatteankenævnene ikke er bundet af den<sup>39</sup>.

DJV benyttes i specialet som et udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret inden for spiritus-, øl- og vinafgiftsområdet og som et fortolkningsbidrag i det omfang, det findes relevant.

**Styresignaler** udgives af Skatteforvaltningen i Den Juridiske Vejledning og er bindende tjenestebefalinger, der omhandler enten “genoptagelse” eller “fastlæggelse og/eller præcisering af retspraksis”, og de kan retligt sidestilles med cirkulærer<sup>40</sup>.

Styresignaler er fastslået gennem retspraksis, og ved sager vedrørende spiritus-, øl- og vinafgiftsområdet skal relevant EU-lovgivning anvendes grundet EU-harmoniseringen af afgiftsområdet til sikring af ensartet regelanvendelse.

**Litteratur og andre kildeelementer** benyttes blandt andet i form af relevante bøger, som et redskab til forståelsen af retskilderne. Den anvendte litteratur bygger på anerkendte retskilder og formålet hermed, men det er vigtigt at bemærke, at litteraturen ikke er en retskilde. Den udvalgte litteratur er benyttet i specialet under et kildekritisk syn og med forsigtighed, da det alene tjener til yderligere argumentation om en given retstilstand.

Som et andet kildeelement benyttes også de Forklarende bemærkninger til EU’s kombinerede nomenklatur i det omfang, det findes relevant. De Forklarende bemærkninger er bemærkninger fra Kommissionen for, hvad bestemte KN-koder omfatter, og hvad der er ment fra lovgivers side<sup>41</sup>. De Forklarende Bemærkninger kan med andre ord benyttes som supplement til fortolkning af EU’s kombinerede nomenklatur. De benyttes i specialet i det omfang det findes relevant for analysen.

---

<sup>36</sup> DJV 2023-1, Om Den juridiske vejledning, Den juridiske vejledning – et bidrag til retssikkerheden.

<sup>37</sup> *ibid.*

<sup>38</sup> *ibid.*

<sup>39</sup> *ibid.*

<sup>40</sup> SKM.2014.489.SKAT (2014, 2. juli).

<sup>41</sup> Forklarende bemærkninger til Den Europæiske Unions kombinerede nomenklatur (2019, 29. marts)

Læseren skal her være opmærksom på, at De Forklarende Bemærkninger ændrer sig med tiden, i takt med at EU's kombinerede nomenklatur ændrer sig. EU's kombinerede nomenklatur og de hertil hørende Forklarende Bemærkninger er under konstant udvikling.

## 2.3 Fortolkning og principper

Fortolkning bruges til at fastlægge det bagvedliggende formål og hensigt med en bestemmelses ordlyd, og hertil bestemmelsens vareområde<sup>42</sup>. Ved at fortolke lovregler kan vi fastslå, hvad gældende ret er ud fra de hensyn, principper og forhold, der var tiltænkt fra lovgiver. Gennem lovfortolkning findes meningen med bestemmelsen og loven, og dertil om den kan anvendes på en given tvist<sup>43</sup>.

Der bruges forskellige fortolkningsmetoder til at fastslå, hvordan en specifik lov og hertil bestemmelse var tiltænkt skulle anvendes. Der redegøres i det følgende for de forskellige anvendte fortolkningsmetoder, og hertil hvordan de i specialet bruges til at fastslå, hvad gældende ret er.

Den udledte gældende ret skaber fundamentet til besvarelse af specialets problemformulering og tilhørende problemstillinger omhandlende, hvilke kriterier en specifik vare skal opfylde for at blive afgiftspligtig efter SPRITAL § 1.

### 2.3.1 EU-konform fortolkning

EU-konform fortolkning sikrer, at udledningen af gældende ret i de nationale lovbestemmelser sker i overensstemmelse med EU-retten<sup>44</sup>. Forordningerne og direktiverne, der anvendes i specialet, stiller med andre ord krav til de nationale domstole og myndigheder om at anvende og fortolke de nationale lovbestemmelser i overensstemmelse med de bagvedliggende retsregler fra EU-retten<sup>45</sup>.

Som berørt i afsnit 2.2.1 udelukker en direktivkonform fortolkning ikke, at en ordlydsfortolkning anvendes i et vist omfang, men såfremt en dansk lovbestemmelse hviler på et EU-retligt grundlag, så skal den danske lovbestemmelse fortolkes i overensstemmelse med EU-retten<sup>46</sup>.

Anvendelsen af EU-konform fortolkning sikrer et retvisende billede af gældende ret, hvorfor fortolkningsmetoden respekteres i specialets analyse.

---

<sup>42</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 47

<sup>43</sup> *ibid.*, side 48

<sup>44</sup> Bønsing, Forvaltningsret, side 44

<sup>45</sup> *ibid.*

<sup>46</sup> *ibid.*

### 2.3.2 Legalitetsprincippet

Legalitetsprincippet er et grundlæggende retsprincip, som indebærer et krav om, at beskatningsretten skal have lovhjemmel i GRL § 43, hvorfor der er en uomtvistelig sammenhæng mellem legalitetsprincippet og afgiftslovgivningen. Forvaltningens virksomhed må ikke træffe afgørelser i strid med loven, og forvaltningsvirksomheden skal have hjemmel i lov<sup>47</sup>.

Legalitetsprincippet fastslår, at der kun kan opkræves skatter med hjemmel i GRL § 43. Dette gælder også for afgifter, herunder betingelserne for opkrævning af afgifter og grundlaget for afgiftens størrelse<sup>48</sup>. Med andre ord skal der være hjemmel i lovgivningen, hvis forvaltningsmyndighederne ønsker at pålægge bestemte varer punktafgifter. Hvis punktafgifterne for øl, vin og spiritus skal kunne opkræves lovligt, kræver det ydermere, at det udtrykkeligt er fastsat i lovgivningen, under hvilke betingelser en vare ifalder afgiftspligt – dispositionen skal have støtte i lov<sup>49</sup>.

Legalitetsprincippet, GRL § 43 og punktafgifterne er dermed tæt forbundne, da princippet sikrer, at der ikke kan opkræves punktafgifter, såfremt dispositionen – bestående af lovens anvendelsesområde, afgiftsgrundlaget og klart definerede betingelser – ikke har udtrykkelig hjemmel i lov.

### 2.3.3 Ordlydsfortolkning

Gennem ordlydsfortolkning ses der på den skrevne retsregel ud fra en semantisk betydning<sup>50</sup>. Hertil er det også nødvendigt at undersøge lovens øvrige bestemmelser, selve retsområdet og formålet i kontekst til den skrevne retsregel<sup>51</sup>.

I specialet undersøges de bagvedliggende hensyn for, hvordan en vare ifalder afgiftspligt efter SPRITAL § 1. Hertil er det relevant at se på ordlyden i direktiv nr. 92/83 art. 20 i kontekst af dens implementering i dansk ret, og hvad der var formålet fra lovgivers side. Det er også relevant at se på de øvrige bestemmelser i direktivet og hertil EU's kombinerede nomenklatur, da en vare ikke kan ifalde afgiftspligt efter spiritusafgiftsloven, såfremt varen falder inden for øl- eller vinafgiftsområdet<sup>52</sup>. I specialet udledes gældende ret derfor – for så vidt angår selve lovbestemmelserne – som udgangspunkt på baggrund af en ordlydsfortolkning. Dette sker dog, som tidligere nævnt, med en undersøgelse af de bagvedliggende hensyn og lovgivers egentlige hensigt, hvor flere relevante retskilder inddrages.

---

<sup>47</sup> Bønsing, Forvaltningsret, side 20

<sup>48</sup> *ibid.*, side 21

<sup>49</sup> *ibid.*

<sup>50</sup> Munk-Hansen, Den juridiske løsning, side 54

<sup>51</sup> *ibid.*

<sup>52</sup> Dette speciales kapitel 4



## Kapitel 3: Metodisk overblik af specialet

---

Specialet indeholder indledningsvist et titelblad, et abstract og en indholdsfortegnelse. Herunder er der udarbejdet et forkortelsesafsnit til brug for læseren, for de i specialet anvendte forkortelser. Specialet er opdelt i kapitler og herunder afsnit for overblikkets skyld.

I kapitel 1 er udarbejdet en indledning, problemstillinger, problemformulering og afgrænsning. Indledningen til specialet skal ses som de indledende tanker og en grundforståelse for udarbejdelsen af dette speciale.

Problemstillingerne og hertil problemformuleringen er specialets fokus, og det der ønskes undersøgt og besvaret gennem specialet. Afgrænsningen er de til- og fravalg der er foretaget med henblik på besvarelse af specialets problemformulering og udledning af gældende ret. Dette ønskes udledt efter bedste evne, men inden for specialets fastlagte rammer og forudsætninger.

I kapitel 2 er der redegjort for de metodiske overvejelser der ligger til grund for den analyse, der foretages i specialet. Den retsdogmatiske metode bruges til at besvare specialets problemformulering og tilhørende problemstillinger, hvorfor det på baggrund af de nævnte retskilder, fortolkningsmetoder og principper vil udledes, hvilke kriterier en vare skal opfylde for at ifalde afgiftspligt efter SPRITAL § 1. Dette sker derfor på baggrund af en ordlydsfortolkning sammenholdt med lovgivers hensigt ved brug af de udvalgte retskilder.

I dette kapitel gives et metodisk overblik af måden, hvorpå specialet er opbygget. Den retsdogmatiske metode har som nævnt til formål at udlede gældende ret på baggrund af en beskrivelse, analyse og systematisering af gældende ret. I dette kapitel beskrives de efterfølgende kapitler med det formål at vise de metodiske valg, der ligger til grund for opbygningen af specialet og ultimativt udledningen af gældende ret. Udledningen af gældende ret vil indledningsvist ske som opsummerende afsnit til hvert kapitel, hvor disse opsummerende afsnit slutteligt vil udgøre specialets konklusion i kapitel 7.

Kapitel 4 identificerer relevante retskilder, der regulerer spiritusafgiften og dens anvendelsesområde. Spiritusafgiftsloven og de relevante EU-direktiver vil analyseres ved brug af de udvalgte fortolkningsmetoder fra specialets kapitel 2. Hertil udledes de betingelser, der skal være opfyldt, for en spiritusholdig drikkevare bliver omfattet af spiritusafgiftsplikten. Dette danner rammerne for den videre analyse ved udledningen af gældende ret på området.

Kapitel 5 tager udgangspunkt i præmisserne i C-150/08, Siebrand for tarifiering af varer. Denne afgørelse lå til grund for det styresignal, der anvendes i kapitel 6. EU-Domstolen fastlægger i sagen de vurderingskriterier, der anvendes til tarifiering af varer ud fra varens objektive karaktergivende



ingredienser. Ved inddragelse af andre af EU-Domstolens afgørelser og Landsskatterettens afgørelse i genoptagelsessagen SKM.2017.457.LSR udledes gældende ret, og hvordan dette skal og bør fortolkes i overensstemmelse med retskilderne.

I kapitel 6 analyseres SKAT's administrative praksis til fastlæggelsen af, om dette stemmer overens med EU-Domstolens praksis og Landsskatterettens praksis. SKAT's administrative praksis undersøges, herunder SKAT's afgørelser, med henblik på, hvordan de anvender og fortolker betingelserne i SPRITAL § 1. Med udgangspunkt i SKM.2010.157.SKAT ses der på SKAT's anvendelse af styresignaler, og hvorvidt dette styresignal reelt er et udtryk for en praksisændring til udledning af styresignalers plads i dansk ret og hertil SKAT's administrative praksis.

Kapitel 7 analyserer hvordan og om der foreligger en gældende retstilstand. Der ses på EU-Domstolens præmisser i C-150/08, Siebrand, anvendelsen og fortolkningen af disse i dansk ret og SKAT's administrative praksis for, hvordan alt dette hænger sammen med GRL § 43. Såfremt den udledte gældende praksis ikke foretages med hjemmel i lov, er der efter dansk beskatningsret ikke tale om en gældende retstilstand, da dette ikke følger af GRL § 43 om, at ingen skat pålægges, ændres eller ophæves uden lovhjemmel.

Kapitel 8 er specialets konklusion. Der konkluderes på specialets problemformulering for hvilke kriterier en vare skal opfylde for at blive omfattet af SPRITAL § 1. Der er gennem specialet lavet opsamlingsafsnit, som er inddraget i specialets konklusion.

Slutteligt fremgår alle de anvendte retskilder, afgørelser og kilder, der er anvendt gennem specialet til bidrag for besvarelse af specialets problemformulering, af litteraturlisten.

Metodevalget vil således komme til udtryk gennem hele specialets fremstilling.

## Kapitel 4: Det afgiftspligtige vareområde for spiritus

---

Anvendelsesområdet for spiritusafgiftsområdet udledes i det følgende. Først og fremmest undersøges formålet og lovgrundlaget for de EU-harmoniserede punktafgifter spiritus, øl og vin. Dernæst udledes spiritus-, øl- og vinafgiftens vareområde gennem en analyse af, hvordan bestemmelserne fortolkes og anvendes i praksis. Dette sker gennem de anvendte fortolkningsmetoder en sammenligning af EU-rettens retskilder og nationale retskilder. Før en vare kan ifalde afgift efter reglerne om spiritusafgiften, må varen ikke være omfattet af reglerne om øl- eller vinafgiften, hvorfor vareområdet for øl og vin også er undersøgt i et begrænset omfang.

Udledningen af grundlaget for, hvornår en vare ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften, vil benyttes i den videre analyse til udledning af gældende ret på baggrund af de kriterier og betingelser, som domstolene og skattemyndighederne lægger vægt på.

### 4.1 Lovgrundlag og formål for afgiftspligt på alkohol og alkoholholdige drikke

Cirkulationsdirektivet er et rammedirektiv, der regulerer de harmoniserede varers – spiritus, tobak og energiprodukter – samhandel og bevægelse indenfor EU<sup>53</sup>. Den 19. december 2019 blev det omarbejdede cirkulationsdirektiv vedtaget og er ved Lov nr. 1240/2021 implementeret i dansk ret.

Loven trådte i kraft i Danmark d. 1. juli 2021 jf. lovens § 22. Det omarbejdede cirkulationsdirektiv indeholder, på samme måde som det forhenværende cirkulationsdirektiv, regler om EU-harmoniserede varer, der flyder indenfor EU, herunder hvornår punktafgiften skal opkræves, kontrol, regler om godtgørelse mv.<sup>54</sup>.

Udover suspensionsordningens regler, som også er indeholdt i cirkulationsdirektivet, indeholder det omarbejdede cirkulationsdirektiv præcisering af begreber, samt at beskattede varer indenfor EU nu er blevet omfattet af kontrolsystemet Excise Movement and Control System (EMCS)<sup>55</sup>.

Anvendelsesområdet for det omarbejdede cirkulationsdirektiv skal ses i sammenhæng med direktiverne for alkohol og spiritus<sup>56</sup> til besvarelsen af specialets problemformulering.

Formålet med EU-harmoniseringen af energi, tobak og alkohol findes i det indre marked<sup>57</sup>. Den nationale regulering af punktafgifterne, som hver EU-medlemsstat havde, måtte ikke være en hindring for det indre marked og varernes frie bevægelighed, hvorfor de enkelte punktafgifter blev

---

<sup>53</sup> DJV 2023-1, E.A.1.1 Historik og lovgrundlag

<sup>54</sup> Rådets direktiv (EU) 2020/1151 af 29. juli 2020

<sup>55</sup> Direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019

<sup>56</sup> Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 og Rådets direktiv 92/84/EØF af 19. oktober 1992

<sup>57</sup> Thygesen, Grundlæggende afgiftsretlige principper, side 15

harmoniseret og anset for værende punktafgiftspligtige i alle EU-medlemsstater<sup>58</sup>. Dette på baggrund af et ønske om lige konkurrencevilkår, så der ikke ville ske en konkurrenceforvridning, på tværs af hele EU, og et ønske om et ensartet system, hvor kontrol af de omfattende varer – spiritus, tobak og energiprodukter – var ens for alle EU-medlemsstater.

Gennem harmoniseringen var der også et ønske om at støtte de mindre bryggerier og destillerier, hvorfor der i direktiverne til alkohol og alkoholholdige varer blev indført afgiftsfritagelser og -godtgørelser<sup>59</sup>. Der var ikke et ønske om totalharmonisering, hvorfor der blev indført minimumsdirektiver for de EU-harmoniserede punktafgifter, som fastsætter en minimumsafgiftssats fra EU's side<sup>60</sup>.

Direktiv nr. 92/83 regulerer afgiftspligten og hertil anvendelsesområdet for, hvornår en alkoholholdig drikkevare ifalder punktafgift, hvortil direktiv nr. 92/84 fastsætter minimumsafgiften. Direktiv nr. 2020/1151 regulerer en række ændringer til direktiv nr. 92/83, og der vil i det følgende tages højde for de gældende regler til fastlæggelsen af bestemmelsernes vareområde.

Det lægges derfor til grund, at lovgrundlaget for opkrævelse af punktafgift på alkohol og alkoholholdige varer følger af direktiv 82/83, hvor formålet hermed var grundet et ønske om at fremme konkurrenceevnen.

## 4.2 EU's kombinerede nomenklatur

Der henvises i direktiverne til EU's kombinerede nomenklatur om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif<sup>61</sup>. EU's kombinerede nomenklatur er en fælles varenomenklatur, der anvendes til udenrigshandel ved indførsel og udførsel af varer jf. KN art. 1<sup>62</sup>. EU's kombinerede nomenklatur er en implementering af et harmoniseret system udarbejdet af WCO, der reguleres af Konventionen om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem<sup>63</sup>.

Varerne i EU's kombinerede nomenklatur er angivet med en ottecifret kode, hvortil de første seks cifre i varens kode angiver positionen, hvorunder en given vare befinder sig, og de sidste to cifre i koden angiver KN-underpositionen<sup>64</sup> jf. KN art. 3. Varens KN-kode angiver, hvordan en vare skal tariferes og hertil afgiftspligtiges.

---

<sup>58</sup> Thygesen, Grundlæggende afgiftsretlige principper, side 15

<sup>59</sup> *ibid.*, side 16

<sup>60</sup> *ibid.*

<sup>61</sup> Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987

<sup>62</sup> *ibid.*, art. 1

<sup>63</sup> Harmonized System – General Information (n.d.). Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunion. Europa-Kommissionen.

<sup>64</sup> Forefindes der ikke en fællesskabsunderopdeling, vil de sidste to cifre blot opgives som 00

Et eksempel på en KN-kode er 2208.90.69.00. De første to cifre angiver det kapitel, en vare falder indenfor. Positionen “22” er for “*DRIKKEVARER, ETHANOL (ETHYLALKOHOL) OG EDDIKE*”<sup>65</sup>. De næste to cifre angiver positionen, hvortil KN-position “2208” er “*Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på under 80 % vol.; spiritus, likør og andre spiritusholdige drikkevarer*”<sup>66</sup>. De efterfølgende numre i koden angiver positionerne for tarifiering af en vare – 90 står for “*andre varer*”<sup>67</sup> og 69 er positionen omfattende “*Andre spiritusholdige drikkevarer*”<sup>68</sup>. Nogle KN-koder har en underposition efter fællesskabsunderopdelingen, men såfremt en vare ikke har det, angives denne blot som “00”, hvilket er gældende for dette eksempel.

Del I, afsnit I indeholder de almindelige tarifieringsbestemmelser vedrørende EU’s kombinerede nomenklatur, hvilket berøres i afsnit 4.6. Koderne for drikkevarer indeholdende ætanol, ethylalkohol og eddike findes som nævnt under KN-position 22<sup>69</sup>. Såfremt EU’s kombinerede nomenklatur ikke er specifik nok, eller der opstår tvivlsspørgsmål, har Kommissionen lavet De Forklarende Bemærkninger til opklaring af, hvordan en KN-kode eller -position finder anvendelse for en given vare, og hvad der var tiltænkt for varer under den pågældende position eller kode.

I 2018 kom Kommissionens gennemførelsesforordning nr. 2018/1602 om ændring af bilag 1. Denne gengiver EU’s kombinerede nomenklatur i sit fulde dog med undtagelse af ændringerne for bilag I<sup>70</sup>. Forordningerne om EU’s kombinerede nomenklatur vil i det følgende omtales fælles som “EU’s kombinerede nomenklatur”. Såfremt der henvises til en bestemt forordning, vil dette specifikt fremgå.

### 4.3 Spiritusafgiftens vareområde

Det danske nationale afgiftspligtige vareområde for spiritus findes i SPRITAL § 1;

*”Der betales afgift her i landet af spiritus, herunder ætanol, over 1,2 pct. Vol. samt af vin og frugtvin mv. med et ætanolindhold over 22 pct. Vol. efter reglerne i denne lov.”*<sup>71</sup>

Ovenstående er en bred formulering, hvorfor denne skal sammenholdes med afsnit V, art. 20 i direktiv nr. 92/83 (i dette afsnit kaldet “direktivet”) for nærmere at definere anvendelsesområdet for SPRITAL § 1. Dette skal som nævnt undersøges, da en EU-konform fortolkning er en forudsætning for udledning af gældende ret af de nationale lovbestemmelser, der er implementeret på baggrund af EU-

<sup>65</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 177

<sup>66</sup> *ibid.*, side 187

<sup>67</sup> *ibid.*, side 189

<sup>68</sup> *ibid.*, side 189

<sup>69</sup> *ibid.*, side 17

<sup>70</sup> *ibid.*

<sup>71</sup> Spiritusafgiftslovens § 1

retten. Dermed skal fortolkningen af den nationale lovbestemmelse ske i overensstemmelse med EU-retten, som også behandlet i afsnit 2.3.1.

Direktivet regulerer, hvad der menes med ætanol og hertil anvendelsesområdet for, hvornår en spiritusholdig vare ifalder afgift efter reglerne herom;

*”I dette direktiv forstås ved »ethanol«*

*— alle varer med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol., som henhører under KN-kode 2207 og 2208, selv når disse varer indgår i en vare, der henhører under et andet KN-kapitel*

*— varer med et virkeligt alkoholindhold på over 22 % vol., som henhører under KN-kode 2204, 2205 og 2206*

*— konsumalkohol, der indeholder produkter, hvad enten disse er i opløsning eller ej.”<sup>72</sup>*

På baggrund af ovenstående uddrag fra direktivet udledes det, at vareområdet for spiritus omfatter både spiritus, hvor der er blevet tilsat vand, men også rent ætanol eller finsprit på over 1,2 % vol. Med andre ord omfatter det alle former for ætanol, herunder både produkter til konsum og ætanol som det findes i værnemidler og rengøringsprodukter. Sidstnævnte vil typisk være fritaget efter bestemmelsen i SPRITAL § 15 om afgiftsfritagelser, som berøres nærmere nedenfor i afsnit 4.3.1.

Ordlyden i direktivets bestemmelse er mere konkret end ordlyden i SPRITAL § 1. Der henvises i direktivet til KN-positionerne, som specificerer nærmere, hvad ætanol omfatter, hvorfor SPRITAL § 1 til sammenligning kan synes ukonkret og mangelfuld. Til forståelsen af spiritusafgiftslovens anvendelsesområde, skal bestemmelsen samlæses med direktivets art. 20 for den fulde forståelse af, hvilke varer, som SPRITAL § 1 ud fra en ordlydsfortolkning omfatter.

Under position 2207 i EU’s kombinerede nomenklatur henhører *”Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på 80% vol. eller derover; ethanol (ethylalkohol) og anden spiritus, denatureret, uanset alkoholindholdet.”<sup>73</sup>*

Under position 2208 henhører *”Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på under 80% vol.; spiritus, likør og andre spiritusholdige drikkevarer”<sup>74</sup>*.

<sup>72</sup> Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992, art. 20

<sup>73</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 187

<sup>74</sup> *ibid.*

Som det fremgår af direktivets art. 20, så henhører ætanol under KN-positionerne 2207 eller 2208, hvis de har et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol. Hvis varerne har et alkoholindhold på **over** 22 % vol., og henhører under KN-positionerne 2204-2206, vil de beskattes efter SPRITAL § 1.

Varer der falder inden for kriterierne i KN-positionerne 2204-2206, men som har et alkoholindhold på **under** 22 % vol., kan blive afgiftspligtige efter reglerne for øl- eller vinafgiftspligten, såfremt de opfylder kravene herfor. På baggrund af disse procentkriterier udledes der i de følgende afsnit, hvornår en vare falder indenfor vareområdet for henholdsvis øl- og vinafgiften, hvilket derfor vil udelukke, at varen kan omfattes af spiritusafgiften.

På baggrund af ovenstående udledes det først og fremmest, at direktivets art. 20 og spiritusafgiftsloven fastsætter nogle betingelser for, hvornår en vare ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften. En af betingelserne, der skal opfyldes, er betingelsen om alkoholprocenten. Denne skal være over 1,2 % vol. alkohol før, at varen overhovedet er afgiftspligtig efter SPRITAL § 1. Dernæst skal varen være beregnet til indtagelse, da et spiritusholdigt produkt med henblik på industrielle formål vil være afgiftsfritaget efter reglerne herom jf. SPRITAL § 15. Sidste betingelse forudsætter, at varen ikke må være omfattet af afgiftspligten for øl eller vin efter bestemmelserne i øl- og vinafgiftsloven.

Afgiftssatsen for spiritus er betydelig højere end for øl og vin. Afgiftssatsen for spiritus er 150 kr. pr. liter ved 100 % ren alkoholstyrke, hvilket er betydeligt højere end de afgiftssatser, der er for øl og vin, som fremgår af de følgende afsnit<sup>75</sup>.

#### 4.3.1 Afgiftsfritagelserne i SPRITAL § 15

Som allerede udledt kan spiritusholdige produkter blive afgiftsfritaget efter reglerne i SPRITAL § 15. Hvornår en vare er omfattet af en afgiftsfritagelse fremgår af SPRITAL § 15, stk. 1, nr. 1-11. Afgiftsfritagelserne i SPRITAL § 15 gælder i konkrete tilfælde og for visse typer af aktiviteter. Dette ses blandt andet for spiritusholdige produkter med et ætanolindhold på over 1,2 % vol. og med henblik på industrielle formål er omfattet af afgiftsfritagelserne.

Der er også fastsat afgiftsfritagelser for spiritusafgiftsområdet gennem EU-retten. Dette fremgår af direktiv 92/83, art. 27.

---

<sup>75</sup> Spiritusafgiftslovens § 2, stk. 1

#### 4.4 Ølafgiftens vareområde

Ølafgiftens vareområde reguleres i direktiv nr. 92/83 (i dette afsnit kaldet "direktivet") art. 1 og art. 2. Art. 1 sætter blot et krav til EU-medlemsstaterne om at pålægge øl punktafgift efter reglerne i direktivet, hvor art. 2 derimod specificerer, hvad "øl" skal defineres som;

*"Ved »øl« forstås i dette direktiv enhver vare, der henhører under KN-kode 2203, eller enhver vare indeholdende en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer, der henhører under KN-kode 2206, og som i begge tilfælde har et virkeligt alkoholindhold på over 0,5 % vol."*<sup>76</sup>

Den nationale ølafgifts vareområde reguleres i ØLVINAL § 1;

*"Der betales afgift af øl her i landet efter reglerne i denne lov. Afgiften udgør bortset fra varer omfattet af §§ 3 A for varer henhørende under position 2203 og 2206 i EU's kombinerede nomenklatur 48,74 kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol (ætanolindholdet), jf. dog stk. 2. Stk. 2. Øl med et ætanolindhold på under 2,8 pct. vol. er dog fritaget for afgift."*<sup>77</sup>

I den danske nationale lovbestemmelse er afgiftssatsen medskrevet (48,74 kr. pr. liter 100 % ren alkohol), hvortil det for den EU-retlige bestemmelse fremgår af minimumsdirektivet direktiv nr. 92/84, for minimumsafgiften for øl. Yderligere fremgår det af ØLVINAL § 1, at øl med et ætanolindhold på under 2,8 % vol. anses for værende letøl og er derfor fritaget for afgiftspligt efter satsen i ØLVINAL § 1, stk. 1 jf. stk. 2.

Ovenstående bestemmelser er relativt bredt formuleret, da det hverken i direktivet eller øl- og vinafgiftsloven ikke nærmere defineres, hvad øl under KN-position 2203 er. Det fremgår ej heller af De Forklarende Bemærkninger, hvad der skal forstås ved definitionen "øl", hvorfor definitionen udledes på baggrund af nedenstående.

Den Juridiske Vejledning definerer øl som værende " [...] en alkoholholdig drikkevare, fremstillet ved gæring af en opløsning, tilberedt af maltet byg eller hvede, der koges i vand, sædvanligvis med humle. Der kan eventuelt anvendes en vis mængde ikke-maltet korn (fx majs og ris) til fremstilling af opløsningen. Tilsætning af humle giver en bitter og aromatisk smag og forlænger øllets holdbarhed. Øllet aromatiseres undertiden under gæringen med kirsebær eller andre stoffer. Der tilsættes undertiden sukker, farvestoffer, karbondioxid eller andre stoffer til øllet."<sup>78</sup>

<sup>76</sup> Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992, art. 2

<sup>77</sup> Øl- og vinafgiftslovens § 1

<sup>78</sup> DJV 2023-1, E.A.3.3.2 Forskellige definitioner af øl omfattet af afgiften



Bryggeriforeningen definerer øl som værende ” [...] en alkoholholdig drikkevare, fremstillet ved gæring af en vandig ekstrakt af maltet eller umaltet korn eller begge (urten), sædvanligvis tilsat humle. Der er eventuelt anvendt andre kulhydratkilder (f.eks. majs, sirup) til fremstillingen. Tilsætning af humle giver en bitter og aromatisk smag og forlænger øllets holdbarhed. Øllet aromatiseres undertiden med aromatiserende ingredienser, krydderier eller aromastoffer, og kan også tilsættes andre stoffer samt kuldioxid.”<sup>79</sup>

Ovenstående definitioner af øl er tilnærmelsesvis lig hinanden, hvorfor dette må anses for værende definitionen af øl i henhold til KN-position 2203.

Af ØLVINAL § 1 og direktivets art. 2 fremgår det ydermere, at bestemmelserne også er gældende for varer henhørende under KN 2206. Position 2206 omfatter ”andre gærede drikkevarer”, som ikke falder inden for positionerne 2203-2205. Det er varer som pærecider, saké mv., beskrevet som ”Andre gærede drikkevarer (fx æblecider, pærecider, mjød og saké); blandinger af gærede drikkevarer samt blandinger af gærede drikkevarer med ikke-alkoholholdige drikkevarer, ikke andetsteds tariferet”<sup>80</sup>.

Betingelserne for en vare er omfattet af ølafgiften i henhold til direktivet og øl- og vinafgiftsloven udelukker altså, at varen kan være omfattet af spiritusafgiften eller vinafgiften. Varen skal være en drikkevare fremstillet af korn eller malt og tilsat humle, ud fra definitionen af øl, som fastsat i ovenstående. Derudover skal mængden af alkohol være over 0,5 % vol. for ikke at være afgiftsfritaget efter reglerne for letøl.

## 4.5 Vinafgiftens vareområde

Det afgiftspligtige vareområde for vin er defineret i henholdsvis direktiv nr. 92/83 (i dette afsnit kaldet ”direktivet”) art. 8 og ØLVINAL § 3. I direktivets art. 8 er bestemmelsen delt op i ”mousserede vine” og ”ikke mousserende vine”;

*” I dette direktiv forstås ved*

*1) »ikke-mousserende vin« alle varer, der henhører under KN-kode 2204 og 2205, bortset fra mousserende vin som defineret i stk. 2, Og som*

*— har et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol., men ikke over 15 % vol., forudsat at det færdige produkt kun indeholder alkohol opstået ved gæring*

*— har et virkeligt alkoholindhold på over 1 5 % vol., men ikke over 18 % vol., forudsat at de er fremstillet uden nogen form for tilsætning og at det færdige produkt kun indeholder alkohol opstået ved gæring*

<sup>79</sup> Lovgivning, Definition af øl (n.d.) Bryggeriforeningen, Danish Brewers’ Association.

<sup>80</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 186



2) »mousserende vin« alle varer, der henhører under KN-kode 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 og 2205, og som  
— forefindes på flasker med champagneproplukke med fastholdelsesanordning eller har et overtryk på 3 bar eller derover, hidrørende fra kuldioxid i opløsning  
— har et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol., men ikke over 15 % vol., forudsat at det færdige produkt kun indeholder alkohol opstået ved gæring.<sup>81</sup>

Ordlyden for direktiv nr. 92/83 art. 2, nr. 2 om »mousserende vine« blev ændret ved direktiv 2020/1151. Førhen var »mousserende vine« henhørende under ovenstående KN-koder, hvor de nu er henhørende under KN-koderne »2204.10, 2204.21.06, 2204.21.07, 2204.21.08, 2204.21.09, 2204.29.10 og 2205«<sup>82</sup>. Derudover blev der ved direktiv nr. 2020/1151 også indsat en art. 9a om reducerede afgiftssatser på vin, der er fremstillet af »små uafhængige vinproducenter«<sup>83</sup>.

Ordlyden for ØLVINAL § 3 er noget bredere formuleret og mere ukonkret. Dog henfører øl- og vinafgiftsloven til KN-positionerne 2204 til 2206, ligesom direktivet gør;

*»Der betales afgift af vin og frugtvin m.m. her i landet efter reglerne i denne lov.  
Stk. 2. Afgiften udgør, bortset fra varer omfattet af §§ 3 A for varer henhørende under position 2204 til 2206 i EU's kombinerede nomenklatur«<sup>84</sup>.*

Ved kig på EU's kombinerede nomenklatur kan det indsnævres, hvad der menes med formuleringen »vin og frugtvin m.m.«. Under position 2204 i EU's kombinerede nomenklatur henhører »vin af friske druer, herunder vin tilsat alkohol; druemost[...]«<sup>85</sup> under formuleringen »vin og frugtvin m.m.« – det er altså kendte vine som rødvin, hvidvin, cava m.fl., men det er også hedvine, likør og vin, som har et højt alkoholindhold, og som er fremstillet af druemost med et højt sukkerindhold, hvoraf kun en del er omdannet til alkohol gennem en gæringsproces<sup>86</sup>.

Position 2205 dækker over varerne, der falder inden for kategorien »Vermouth og anden vin af friske druer, tilsat aromatiske planter eller aromastoffer«<sup>87</sup>. Med andre ord er det varer, som er fremstillet gennem vin fra position 2204, men som herefter er tilsat planter eller aromastoffer og ikke yderligere ætanol. Position 2206 omfatter »andre gærede drikkevarer«, som beskrevet i afsnit 4.4.

<sup>81</sup> Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992, art. 8

<sup>82</sup> Rådets direktiv (EU) 2020/1151 af 29. juli 2020, art. 1

<sup>83</sup> *ibid.*

<sup>84</sup> Øl- og vinafgiftsloven § 3

<sup>85</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 180

<sup>86</sup> *ibid.*, side 180-186

<sup>87</sup> *ibid.*, side 186

Det kan derfor udledes, at en betingelse for en vare kan ifalde afgift efter vinafgiften er, at varen ikke kan tariferes efter betingelserne for at ifalde hverken spiritusafgift eller ølafgift, som beskrevet ovenfor i afsnit 4.3 og 4.4. Derudover gælder det ligeledes, for en vare kan ifalde vinafgift, at varen skal være en drikkevare med en alkoholemængde der overstiger 1,2 % vol. Derudover er det en betingelse, at alkoholen skal være fremstillet af druer eller frugter, som det fremgår af EU's kombinerede nomenklatur.

#### 4.6 De almindelige tariferingsbestemmelser

Der er i de tidligere afsnit gennemgået, hvornår en alkoholholdig drikkevare ifalder afgiftspligt efter reglerne i henholdsvis direktiv nr. 92/83, direktiv nr. 2020/1151 og de danske nationale lovteksters bestemmelser – øl- og vinafgiftsloven og spiritusafgiftsloven. Bestemmelserne i henholdsvis direktiverne og lovene henviser til EU's kombinerede nomenklatur.

Efter det er fastslået, om en vare falder inden for bestemmelseernes ordlyd, skal der ses på varens tarifiering, da denne er afgørende for, hvordan en alkoholholdig drikkevare skal ifalde punktafgift. Det ses i praksis<sup>88</sup>, at varer gerne falder indenfor to eller flere tarifieringer i EU's kombinerede nomenklatur. Til udledningen af hvordan en given vare da skal tariferes, skal de almindelige tariferingsbestemmelser anvendes. De almindelige tariferingsbestemmelser, og hertil fortolkning, fastsætter rammerne for tarifiering af varer i EU's kombinerede nomenklatur.

De almindelige tariferingsbestemmelser fremgår af forordning nr. 2018/1602 (i dette afsnit kaldet "forordningen") og bruges som fortolkningsregler til EU's kombinerede nomenklatur og toldtariffen. Af forordningen fremgår seks generelle regler for, hvordan EU's kombinerede nomenklatur skal læses og fortolkes<sup>89</sup>. Fremgangsmåden til tarifiering af varer, følger af de almindelige tariferingsbestemmelser 1-6. Der er her en rangorden, som skal respekteres, hvorfor en vare først skal søges klassificeret efter den første almindelige tariferingsbestemmelse, før den anden tariferingsbestemmelse benyttes, og så fremdeles. Dermed finder den sjette almindelige tariferingsbestemmelse alene anvendelse ved tarifiering af varer, såfremt de almindelige tariferingsbestemmelser 1-5 ikke fandtes anvendt til tarifiering af en given vare.

De almindelige tariferingsbestemmelser bruges derfor som et værktøj til at fastlægge en korrekt klassificering af varer, da de opstiller en række faktorer, der skal tages i betragtning ved klassificering af en vare ved import og eksport. De seks tariferingsbestemmelser gennemgås særskilt i det følgende.

---

<sup>88</sup> Dette speciales kapitel 5

<sup>89</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 15

#### 4.6.1 Den første tariferingsbestemmelse

Den første almindelige tariferingsbestemmelse foreskriver, at tarifiering skal ske med hjemmel i positionsteksterne, såfremt det ikke strider mod bestemmelserne i EU's kombinerede nomenklatur. Varer i EU's kombinerede nomenklatur skal med andre ord klassificeres efter varens faktiske karakter og formål<sup>90</sup>.

#### 4.6.2 Den anden tariferingsbestemmelse

Den anden almindelige tariferingsbestemmelse regulerer varens materielle bestanddel. I de tilfælde, hvor en vare ikke er færdig eller komplet, bør varen stadig tariferes efter positionsteksten, såfremt den blot **fremtræder** komplet eller færdig<sup>91</sup>. Efter denne tariferingsbestemmelse kan en vare derfor stadig klassificeres ved at undersøge varens primære materiale og fremstilling.

#### 4.6.3 Den tredje tariferingsbestemmelse

Den tredje almindelige tariferingsbestemmelse regulerer tarifieringen ved varer, der kan henføres under flere positioner<sup>92</sup>. Ved varer, der kan henføres under flere positioner, skal der ved tarifiering enten lægges vægt på:

*"a) Den position, der har den mest specificerede varebeskrivelse, skal foretrakkes for positioner med en mere almindelig varebeskrivelse. Såfremt to eller flere positioner hver for sig kun nævner en del af de materialer, som indgår i blandinger eller sammensatte varer, eller en del af varer i sæt til detailsalg, betragtes disse positioner som lige specificerede for disse varer, selv om en af dem giver en mere fuldstændig eller præcis beskrivelse af varerne.*

*b) Når den foran under a) nævnte regel ikke kan anvendes ved tarifieringen af blandinger eller sammensatte varer, bestående af forskellige materialer eller forskellige bestanddele, eller af varer i sæt til detailsalg, tariferes de pågældende varer, som om de bestod af det materiale eller den bestanddel, der er karaktergivende, for så vidt udøvelsen af et skøn herover forekommer mulig.*

*c) Når hverken den foran under a) eller den foran under b) angivne regel kan anvendes ved tarifieringen, henføres varen under den position, som har det højeste nummer blandt de positioner, der i lige grad kan komme i betragtning."*<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 15, første almindelige tariferingsbestemmelse

<sup>91</sup> *ibid.*, anden almindelige tariferingsbestemmelse

<sup>92</sup> *ibid.*, tredje almindelige tariferingsbestemmelse

<sup>93</sup> *ibid.*, tredje almindelige tariferingsbestemmelse a) - c)

Det følger derfor af den tredje tarifieringsbestemmelse, at det ud fra litra a) - c) kan afgøres, hvordan en vare skal klassificeres i de tilfælde, hvor varen som udgangspunkt kan henføres under flere positioner. Der er her en rangorden, som skal respekteres, hvorfor en vare først skal søges klassificeret efter litra a), før litra b) kan benyttes, og det samme er gældende for litra c), som først kan benyttes, når både litra a) og litra b) ikke kan afgøre, hvilken position varen skal henhøre under.

#### 4.6.4 Den fjerde tarifieringsbestemmelse

Varer som ikke kan tariferes efter de almindelige tarifieringsbestemmelser 1-3, skal da tariferes efter den position, hvor de har mest tilfælles jf. den fjerde almindelige tarifieringsbestemmelse.

#### 4.6.5 Den femte tarifieringsbestemmelse

Ved den femte almindelige tarifieringsbestemmelse skal den vare, som den pågældende vare er mest beslægtet med, undersøges. Her tænkes der på emballage, pakning, etuier mv. for bestemte varer<sup>94</sup>. Dette er ikke relevant for tarifiering af spiritus og findes ikke relevant til besvarelse af specialets problemformulering.

#### 4.6.6 Den sjette tarifieringsbestemmelse

Kan varen ikke tariferes efter nogle af ovenstående regler, skal varen tariferes efter dennes særlige karakteristika og dermed ifalde tarifiering efter en bestemt underposition, såfremt denne er sammenlignelig<sup>95</sup>.

Der vil for den videre analyse ses på relevant retspraksis til undersøgelse af, hvordan domstolene fortolker og anvender reglerne, da dette er en del af udledningen af gældende ret for, hvornår en alkoholholdig drikkevare ifalder afgiftspligt efter SPRITAL § 1.

### 4.7 Opsummering

Det omarbejdede cirkulationsdirektiv regulerer de harmoniserede varers samhandel på tværs af EU, som behandlet under afsnit 4.1. Formålet med at harmonisere punktafgifterne var ønsket om varens frie bevægelighed, samt sørge for der ikke skete en konkurrenceforvridning, når nogle EU-medlemsstater havde en markant større afgiftssats end andre.

Gennem harmonisering lå også et ønske om at fremme små ølbryggerier og destilleriers konkurrenceevne, hvorfor afgiften blev lettet gennem afgiftsfritagelser og -godtgørelser. Minimumsdirektivet nr. 92/84 regulerer minimumsafgiftssatserne på henholdsvis øl, vin og spiritus.

---

<sup>94</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 15, femte almindelige tarifieringsbestemmelse

<sup>95</sup> *ibid.*, sjette almindelige tarifieringsbestemmelse

Direktiv nr. 92/83 regulerer afgiftspligtens vareområde, afgiftsfritagelser, afgiftsgodtgørelser, kontrol mv. med hertil efterfølgende ændringer i direktiv nr. 2020/1151.

Direktiverne er blevet implementeret i dansk ret i spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven. Lovene, og de hertil relevante bestemmelser, fastsætter nogle betingelser for, hvornår en vare kan ifalde afgiftspligt efter SPRITAL § 1, som benævnes igen i det følgende. Dertil er der anvendt en EU-konform fortolkning til udledning af lovenes anvendelsesområder.

#### **4.7.1 Varer omfattet af spiritusafgiften**

Ud fra fortolkningen af direktiv nr. 92/83 art. 20 og SPRITAL § 1 kan det udledes, at der pålægges en vare afgift efter satserne for spiritusafgiftsområdet, såfremt tre betingelser er gældende for varen;

- 1) alkoholindholdet er over 1,2 % vol.,
- 2) varen er beregnet til indtagelse,
- 3) og varen må ikke ifalde afgift efter reglerne for øl- og vinafgiftsområdet.

Det er ud fra bestemmelsens ordlyd i SPRITAL § 1 udledt, at varen, for at være omfattet af SPRITAL § 1, skal kunne tariferes under KN-position 2207 eller 2208. Har varen et alkoholindhold på over 22 % vol., og kan den tariferes under KN-positionerne 2204-2206, bliver denne vare også spiritusafgiftspligtig efter SPRITAL § 1.

#### **4.7.2 Varer omfattet af ølafgiften**

Som det er anført i afsnit 4.4, så gælder det, at for en vare kan være omfattet af ølafgiftslovens vareområde, skal varen være fremstillet af korn eller malt med tilsat humle. Varen skal hertil have et virkeligt alkoholindhold på over 0,5 % vol. for ikke at være afgiftsfritaget efter definitionen for en letøl. Derudover må varen heller ikke være omfattet af anden alkoholafgift, herunder spiritusafgiften eller vinafgiften. Varen skal altså kunne tariferes under KN-position 2203, omfattende øl, eller KN-position 2206, omfattende andre gærede drikkevarer.

#### **4.7.3 Varer omfattet af vinafgiften**

ØLVINAL § 3 regulerer anvendelsesområdet for vinafgiften. Med det gælder, at varen skal kunne tariferes under KN-positionerne 2204-2206, og de dertilhørende underpositioner, som værende fremstillet på druer eller frugter. Varen skal have et alkoholindhold på over 1,2 % vol., og må ikke kunne ifalde afgift efter bestemmelserne om spiritusafgift eller ølafgift.

#### **4.7.4 Det afgiftspligtige vareområde i SPRITAL § 1 på baggrund af en ordlydsfortolkning**

Opsummerende kan det udledes, at kriterierne for at ifalde afgiftspligt efter SPRITAL § 1 er udledt på baggrund af en undersøgelse af de relevante nationale lovbestemmelser sammenholdt med de

relevante EU-retlige retskilder. Undersøgelsen i kapitel 4 er sket ud fra en ordlydsfortolkning, hvor kriterierne for at ifalde afgiftspligt efter SPRITAL § 1 ud fra en ordlydsfortolkning er som angivet ovenfor i afsnit 4.7.1-4.7.3.

For øl- og vinafgiften gælder det, at omfattede varer skal være med henblik på konsum. Spiritusafgiften dækker også over denaturerede varer med industrielle formål, som dog typisk vil blive afgiftsfritagne efter reglerne i SPRITAL § 15, stk. 1 nr. 1-11.

Til udledning af hvornår en given vare falder indenfor spiritusafgiftsområdet – og udelukker punktafgift efter øl- og vinafgiftsområdet – skal EU's kombinerede nomenklatur benyttes, som det fremgår af direktivbestemmelsernes ordlyd. EU's kombinerede nomenklatur regulerer en fælles varenomenklatur ved samhandel med andre EU-medlemsstater. Formålet med EU's varenomenklatur er et fælles system til sikring af en given vares tarifiering og hertil afgiftspålægning.

Under hensyntagen til de almindelige tarifieringsbestemmelser, og hertil de relevante KN-koder og -positioner, skal der laves en videre analyse af, hvordan en vare ifalder afgiftspligt efter SPRITAL § 1, når varen skal kunne henføre under de opgivne KN-positionerne 2204-2208 jf. SPRITAL § 1. Hvilke skøn og hertil vurderingskriterier, der skal foretages herfor, undersøges i de følgende kapitler med inddragelse af EU-Domstolens afgørelser, og hvordan dette fortolkes i dansk ret.

For overblikkets skyld er der lavet en liste i "Bilag 2" over hvilke varer, der falder ind for henholdsvis spiritus-, øl- og vinafgiftsområdet. Denne liste tager udgangspunkt i de konkrete alkoholholdige drikkevarer, som falder inden for spiritusafgiftslovens og øl- og vinafgiftslovens anvendelsesområde, også jf. EU's kombinerede nomenklatur. Dette er ikke en udtømmende liste, men blot for overblikkets skyld til brug for den videre analyse.

Den videre analyse forholder sig til de forhold som EU-Domstolen og de nationale domstole lægger til grund for udledningen af, hvordan en vare bliver afgiftspligtig efter SPRITAL § 1, når en vare anses for værende en sammensat vare eller alkoholholdige blanding jf. de almindelige tarifieringsbestemmelser.

## Kapitel 5: Domstolenes kriterier for hvornår en drikkevare er spiritusafgiftspligtig

---

Den historiske udvikling og formålet for, at varer kan være omfattet af spiritusafgiften, er undersøgt i kapitel 4. Herunder er de overordnede kriterier og værktøjer for tarifiering af harmoniserede varer efter EU's kombinerede nomenklatur undersøgt. Det er også i kapitel 4 blevet undersøgt, under hvilke betingelser en given alkohol- eller spiritusholdig vare kan ifalde punktafgift efter spiritusafgiften. På baggrund af det herudfra udledte benyttes udvalgt retspraksis for at sammenholde, hvorvidt EU-Domstolen og Landsskatteretten i praksis vurderer en alkoholholdig vare som omfattet af spiritusafgiften, som det var tiltænkt af lovgiver.

Det udvalgte retspraksis analyseres i dette afsnit til illustration af domstolenes vurderingsgrundlag. Retsspraksis viser den samlede anvendelse af forskellige retskilder, hvilket skaber et retvisende billede af retstilstanden. Det ønskes klarlagt gennem retspraksis, hvad gældende ret er for, hvornår en alkoholholdig vare ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften.

Som udledt i kapitel 4 er betingelserne for en vare ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften;

- 1) Alkoholindhold på over 1,2 % vol. ren alkohol.
- 2) Det skal være en drikkevare, som ikke er beregnet til industrielle forhold
- 3) Varen må ikke være omfattet af afgiftspligten for øl eller vin

I retspraksis ser vi tvivlsspørgsmål, som derfor ønskes opklaret, da det ikke altid er gennemskueligt, om en vare ifalder afgiftspligt efter reglerne om øl-, vin- eller spiritusafgiften. Et sådant spørgsmål ønskes derfor opklaret gennem fortolkning af anvendelsesområdet i retsreglerne og de almindelige tarifieringsbestemmelser som behandlet i afsnit 4.6.

Der vil først og fremmest ses på de almindelige tarifieringsbestemmelser, og hvordan EU-Domstolen fortolker bestemmelserne i henhold til EU's kombinerede nomenklatur. Dernæst vil de kriterier, som EU-Domstolen lægger til grund for, at en drikkevare bliver afgiftspligtig efter spiritusafgiften, undersøges.

Slutteligt vil produkter, der bliver spiritusafgiftspligtige, men som ikke er beregnet til konsum, og som normalt tarifieres under et andet kapitel i EU's kombinerede nomenklatur, undersøges.

### 5.1 Gærede drikkevarer omfattet af spiritusafgiften

Som udledt i kapitel 4 er gærede produkter normalvis klassificeret som øl og vin og er dermed også underlagt afgiftsreglerne herfor. Øl og vin har lavere afgiftssatser end spiritus, såfremt produkternes



alkoholprocent er indenfor de tilladte grænseværdier. Formålet med denne del af analysen er at undersøge, hvornår **gærede** alkoholholdige drikkevarer falder inden for anvendelsesområdet i SPRITAL § 1.

Med afsæt i C-150/08, Siebrand vil der i analysen kort redegøres for de faktiske forhold i sagen. Hertil inddrages andre relevante domme og afgørelser til undersøgelse af hvilke kriterier, EU-Domstolen lægger vægt på, ved fastlæggelsen af om en gæret alkoholholdig drikkevare er omfattet af spiritusafgiften.

### 5.1.1 C-150/08, Siebrand

Virksomheden Siebrand BV fremstiller alkoholholdige drikkevarer såvel som ikke-alkoholholdige drikkevarer. Sagen omhandler Siebrands tre mærker »Pina Colada«, »Whiskey Cream« og »Apfel Cocktail«<sup>96</sup>. Det fremgår af dommen, hvordan produkterne fremstilles;

*”Disse produkter fremstilles af æblecider, som tilsættes destilleret alkohol, vand, sukker (sirup) og forskellige aroma-, farve- og smagsstoffer. Hvad angår drikkene Pina Colada og Whiskey Cream tilsættes der desuden en flødecreme. Disse tre drikkevarer har et alkoholindhold på 14,5% vol, heraf 12% destilleret alkohol og 2,5 alkohol, der er fremkommet ved gæring af æblekoncentrat.”<sup>97</sup>*

Æblecider er tariferet under KN-position 2206 “Andre gærede drikkevarer (fx æblecider [...])”<sup>98</sup>. De præjudicielle spørgsmål, som EU-Domstolen bliver bedt forholde sig til, opstår idet der tilsættes alkohol og andre smagsstoffer til æblecideren som gør, at produktet ikke længere fremstår som en gæret drik fremstillet af en bestemt frugt eller andet naturprodukt<sup>99</sup>.

### 5.1.2 Varens karakteristika og egenskaber til fastlæggelse af det karaktergivende materiale

De almindelige tariferingsbestemmelser finder anvendelse for dommen ved fastsættelse af afgiftssatsen<sup>100</sup>. På den baggrund skal der foretages en objektiv vurdering af de faktiske forhold ud fra varernes karakteristika og egenskaber jf. de almindelige tariferingsbestemmelser<sup>101</sup>. Først og fremmest anvendes systemet efter de almindelige tariferingsbestemmelser, og hvordan blandingsprodukterne bør tariferes efter reglerne herom, som det fremgår af afsnit 4.6.

<sup>96</sup> C-150/08 (2009), Siebrand, præmis 18

<sup>97</sup> ibid.

<sup>98</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 186

<sup>99</sup> C-150/08 (2009), Siebrand, præmis 22

<sup>100</sup> ibid., præmis 7

<sup>101</sup> ibid., præmis 24



Produkterne kan tariferes under to KN-positioner, som det fremgår af den almindelige tariferingsbestemmelse 2 b)<sup>102</sup>. Den almindelige tariferingsbestemmelse 3 a) finder ikke anvendelse for produkterne, da ingen af positionerne, som produkterne finder anvendelse under efter 2 b), er mere specificerede end den anden. På baggrund af systematikken finder her den almindelige tariferingsbestemmelse 3 b) anvendelse. Det skal altså fastslås, hvilket materiale der for produkterne er det karaktergivende<sup>103</sup>.

De Forklarende Bemærkninger til den almindelige tariferingsbestemmelse 3 b) fastslår;

*” [...] den karaktergivende faktor f.eks. – afhængig af varernes art – bestemmes af materialets eller bestanddelenes omfang, mængde, vægt eller værdi eller af den betydning, som et af materialerne har for varens anvendelse”<sup>104</sup>.*

I C-150/08, Siebrand tages der særligt højde for tre kriterier i vurderingen af varernes objektive karakteristika og egenskaber. De behandles i det følgende til udledning af gældende ret med inddragelse af andet retspraksis.

#### **5.1.2.1 Alkoholindhold**

Det følger af C-150/08, Siebrand, præmis 35, at alkoholindholdet får betydning ved vurdering af den karaktergivende faktor. For produkterne i den omhandlede sag udgør den destillerede alkohol, der omfattes af spiritusafgiften, en større andel end den gærede alkohol gør for den samlede mængde alkohol i produkterne<sup>105</sup>.

Dette kriterie giver ikke yderligere anledning til fortolkningsfejl, hvorfor der for dette kriterie ikke foreligger tvivl om, hvordan og hvorvidt varens alkoholindhold skal fastlægges.

#### **5.1.2.2 Varens organoleptiske kendetegn**

For det andet ses der i C-150/08, Siebrand på varernes organoleptiske<sup>106</sup> kendetegn. Det udelukkes i sagen, at produkternes organoleptiske kendetegn svarer til de kendetegn, der er for en gæret drik, da det i sagen er understreget, at drikkevarerne *”[...] ikke længere smager, dufter og ser ud som en drikkevare, der er fremstillet af en bestemt frugt eller et bestemt naturprodukt”<sup>107</sup>*. På den baggrund

---

<sup>102</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 15

<sup>103</sup> *ibid.*, tredje almindelige tariferingsbestemmelse b)

<sup>104</sup> C-150/08 (2009), Siebrand, præmis 34

<sup>105</sup> *ibid.*, præmis 35

<sup>106</sup> Organoleptik, er menneskets subjektive bedømmelse af levnedsmidlers smag, lugt, mundfornemmelse, udseende, farve mv.

<sup>107</sup> C-150/08 (2009), Siebrand, præmis 23

og udelukkelse fastslås det, at produkternes organoleptiske kendetegn svarer til drikkevarer, der er afgiftspligtige efter spiritusafgiftspligten<sup>108</sup>.

Der bliver dermed ikke direkte lavet en vurdering eller analyse af varernes organoleptiske kendetegn, som gør, at de ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften. Denne analyse eller vurdering laves på baggrund af de **manglende** organoleptiske kendetegn for værende omfattet af afgiftspligten for øl- og vinafgiften. Da det jævnfør det afgiftspligtige vareområde for alkoholholdige drikkevarer vides, at varerne er punktafgiftspligtige, ifalder de afgiftspligt efter spiritusafgiften, jf. direktiv 92/83 art. 20, om konsumalkohol.

I C-196/10, Paderborner Brauerei foretages også en vurdering af varens organoleptiske kendetegn til vurderingen af varens særlige objektive egenskaber og kendetegn. På samme måde, som for varerne i C-150/08, Siebrand, bliver der ikke lavet en direkte organoleptisk analyse af, om varen opfylder de organoleptiske kendetegn ved spiritus. Der ses nærmere på de organoleptiske kendetegn ved øl – lugt, udseende og smag – hvortil det fastslås, at varen ”malt beer base” ikke opfylder disse kendetegn, og på den baggrund opfylder de objektive egenskaber og kendetegn ved ætanol<sup>109</sup>. Slutteligt i præmissen fastslås det, at såfremt varen ikke opfylder de objektive egenskaber, så vil varen efter omstændighederne minde meget om dem, der henhører under KN-position 2208<sup>110</sup>.

### 5.1.2.3 Varens bestemmelse

Slutteligt bemærkes det i C-150/08, Siebrand, at varens anvendelse kan have betydning for, hvordan en given drikkevare skal tariferes, og om den bliver afgiftspligtig efter øl-, vin- eller spiritusafgiften. Det er dog et kriterie, at varen og dens bestemmelse<sup>111</sup> hænger uløseligt sammen, og at denne sammenhæng med sikkerhed kan findes ud fra varens objektive karakteristika og egenskaber<sup>112</sup>.

Kriteriet ”varens bestemmelse” inddrages også i andre sager. Dette ses blandt andet i C-339/09, Skoma Lux og de forenede sager C-532/14 og C-533/14, Toorank Productions BV. I C-339/09, Skoma Lux fastslås det, at varens bestemmelse kan få betydning ved tarifiering af en vare ud fra et objektivt kriterie<sup>113</sup>. Hertil bemærkes det, at kriteriet – varens bestemmelse – udelukkende findes relevant, såfremt tarifieringen af en vare ikke alene kan foretages på baggrund af varens objektive kendetegn og egenskaber<sup>114</sup>.

---

<sup>108</sup> C-150/08 (2009), Siebrand, præmis 37

<sup>109</sup> C-196/10 (2011), Paderborner Brauerei, præmis 37

<sup>110</sup> *ibid.*

<sup>111</sup> Med ”varens bestemmelse” menes varens påtænkte anvendelse

<sup>112</sup> C-150/08 (2009), Siebrand, præmis 38

<sup>113</sup> C-339/09 (2010), Skoma Lux, præmis 47

<sup>114</sup> *ibid.*

I den omtalte sag finder kriteriet – varens bestemmelse – ikke anvendelse, da der ud fra de objektive kendetegn og egenskaber ved varen ikke findes tvivl ved, hvordan varen skal tariferes<sup>115</sup>.

Hvornår kriteriet findes relevant og skal inddrages, som det er bemærket i C-339/09, Skoma Lux, er der støttet op om i de forenede sager C-532/14 og C-533/14, Toorank Productions BV. EU-Domstolen påpeger ligeledes i de forenede sager, at varens bestemmelse alene finder anvendelse, såfremt tarifiering af en vare ikke kan fastslås ud fra en analyse af varens objektive kendetegn og egenskaber<sup>116</sup>.

Også i C-196/10, Paderborner Brauerei lagdes der i vurderingen af punktafgiften vægt på varens særlige karakteristika og egenskaber. For den i sagen omhandlende ”malt beer base”, blev det dog udslagsgivende, at produktet var et halvfabrikat – og altså ikke med henblik på konsum – hvorfor det ikke kunne anses for værende omfattet af ølafgiften<sup>117</sup>. I denne sag lagdes der altså betydeligt vægt på varens bestemmelse, som det blev bemærket i C-150/08, Siebrand.

EU-Domstolen fastslog, at en ”malt beer base” ikke udgør en alkoholholdig drikkevare efter reglerne om ølafgiften, men varen måtte henhøre under KN-position 2208<sup>118</sup>, som omfatter spiritusholdige drikkevarer, efter reglerne om spiritusafgiften. Begrundelsen for tarifieringen af ”malt beer base” på baggrund af, at det ikke udgør en drikkevare til konsum, kan synes mangelfuld. EU-Domstolen begrundede argumentet i De Forklarende Bemærkninger til KN-position 2203 om, at øl skal anses for værende en alkoholholdig drikkevare, hvortil der yderligere argumenteres for, at en vare kan anses for værende en ”drikkevare”, hvis den er flydende og bestemt til konsum<sup>119</sup>. Dette synspunkt og argument må siges ikke at være gældende for varer henhørende under KN-position 2208 ifølge EU-Domstolen.

For varer omfattet af KN-position 2208 gælder også, at der skal være tale om drikkevarer, og hertil må betragtningen om, at en drikkevare skal være flydende og bestemt til konsum ligeledes finde anvendelse. På baggrund af dén betragtning, som EU-Domstolen i sagen selv laver, kan ”malt beer base” altså ikke være omfattet af KN-positionen 2208 på denne baggrund og blive spiritusafgiftspligtig efter reglerne herom. Såfremt varen alligevel ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften, kan der hertil laves en vurdering af, om varen falder indenfor en afgiftsfritagelse. Dette forhold vil ikke yderligere berøres på baggrund af fravalget i specialets afgrænsning, og da det ikke tjener til besvarelse af specialets problemformulering.

---

<sup>115</sup> C-339/09 (2010), Skoma Lux, præmis 47

<sup>116</sup> De forenede sager C-532/14 og C-533/14 (2016), Toorank Productions BV, præmis 35

<sup>117</sup> C-196/10 (2011), Paderborner Brauerei, præmis 34

<sup>118</sup> Den havde en lidt anden ordlyd dengang end nu, dog er der stadig tale om en ”drikkevare”

<sup>119</sup> C-196/10 (2011), Paderborner Brauerei, præmis 33

Efter en vurdering af varens bestemmelse i sagen laves en vurdering af de organoleptiske kendetegn, som behandlet i afsnit 5.1.2.2, og ”malt beer base”-varen kan ud fra denne vurdering og disse kriterier alligevel godt ifalde punktafgift efter reglerne om spiritusafgiften. Dette viser noget om vigtigheden af vurderingen af de organoleptiske kendetegn, da en sådan vurdering kan føre til, at en specifik vare alligevel kan henhøre under en bestemt KN-position og ende med at blive omfattet af spiritusafgiften. Dette selvom varen ikke opfylder et objektive kriterie.

### 5.1.3 Landsskatterettens objektive vurdering af varens karakteristika og egenskaber

Det er ud fra ovenstående udledt, hvilke kriterier EU-Domstolen lægger vægt på ved tarifiering af en vare og hertil til udledning af gældende ret for, hvornår en vare ifalder punktafgift efter reglerne om spiritusafgiften.

Formålet med inddragelse af Landsskatterettens afgørelse i SKM.2017.457.LSR er til fastlæggelse af, om de danske nationale domstole fortolker reglerne i overensstemmelse med EU-Domstolens anvendelse af reglerne.

SKM.2017.457.LSR er en genoptagelsessag, hvor Landsskatteretten skal forholde sig til, hvorvidt gløgg-produkter, der for sagen er omhandlende, bliver afgiftspligtige efter afgiftssatserne for vin eller spiritus. I genoptagelsessagen fastslår Landsskatteretten, at tarifieringen af gløgg-produkterne skal foretages ud fra de almindelige tarifieringsbestemmelser<sup>120</sup>. Der skal altså foretages en vurdering af den karaktergivende faktor ved produkterne, som det også er gældende i C-150/08, Siebrand. På samme måde som i C-150/08, Siebrand kigger Landsskatteretten ind i de tre vurderingskriterier – alkoholindhold, varens organoleptiske kendetegn og varens bestemmelse. SKAT mente ikke, at vurderingskriterierne fra C-150/08, Siebrand kunne bruges til tarifiering af gløgg-varerne for den pågældende sag<sup>121</sup>, dette behandles nærmere i kapitel 6.

Ved vurderingen af **alkoholindholdet**, som den karaktergivende faktor for et givent produkt, ses der på det samlede alkoholindhold, og hertil hvilke former for alkohol og spiritus, der udgør det samlede indhold, ligesom det blev afgjort i C-150/08, Siebrand. Gløgg-produkterne har et alkoholindhold på 14,5 % vol., hvoraf 47,6 % af det samlede alkoholindhold udgøres af rødvin, 35,2 % udgøres af melassesprit og 17,2 % udgøres af rom<sup>122</sup>. Den gærede alkohol og den destillerede alkohol i produkterne udgør altså næsten ligeligt det samlede mængdemæssige alkoholindhold.

Ved undersøgelsen af de **organoleptiske kendetegn** tages der udgangspunkt i en blindsmagning, som et prøveinstitut har foretaget på anmodning fra SKAT. Smagspersonerne udtalte for begge produkter,

---

<sup>120</sup> SKM.2017.457.LSR (2017), side 44, sidste afsnit

<sup>121</sup> *ibid.*, side 17, første afsnit

<sup>122</sup> *ibid.*, side 45, andet afsnit

at produkterne smagte af gløgg<sup>123</sup>. Vurderingen, som Landsskatteretten lægger til grund for de organoleptiske kendetegn, tager altså alene udgangspunkt i **smag**. Der tages hverken højde for produkternes udseende, farve eller duft/lugt.

Vurderingen af de organoleptiske kendetegn for produkterne må altså siges at være mangelfuld på baggrund af, at der alene tages højde for smagen i den organoleptiske analyse for gløgg-produkterne. Så hvor der i C-150/08, Siebrand og C-196/10, Paderborner Brauerei foretages en negativ afgrænsning for, hvornår en vare ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften på baggrund af de organoleptiske kendetegn, foretages der alene en organoleptisk analyse baseret på smag i SKM.2017.457.LSR.

I Landsskatterettens afgørelse af 22. oktober 2020 lægges der også vægt på varens organoleptiske kendetegn, denne vurdering begrundes ud fra syn og skøn. Skønsmanden havde i rapporten svaret "ja" til alle forhold, da produktet havde bibeholdt sine kendetegn lavet af pågældende bær eller frugt<sup>124</sup>. Der blev her taget højde for både produkternes smag, lugt og udseende, som omfatter de organoleptiske kendetegn i sin helhed, hvorfor denne tilgang må siges at være mere omfattende til vurderingen af en vares organoleptiske kendetegn.

Landsskatteretten kigger i SKM.2017.457.LSR ind i vurderingskriteriet **varens bestemmelse**, da vurderingen af de ovenstående to kriterier i sig selv ikke med sikkerhed fastlægger, hvordan gløgg-produkterne skal tilføres ud fra vurderingen af varenes objektive kendetegn og egenskaber<sup>125</sup>.

Dermed følger Landsskatteretten betragtningen om, at varens bestemmelse udelukkende findes relevant, såfremt tilførelsen af en vare ikke alene kan foretages på baggrund af varens objektive kendetegn og egenskaber jf. C-339/09, Skoma Lux og de forenede sager C-532/14 og C-533/14, Toorank Productions BV. Landsskatteretten forholder sig til, at indkøb og indtag af gløggprodukterne sker med samme hensigt og på samme vilkår, som ved indkøb og indtag af produkter for gærede drikkevarer.

Med afsæt i vurderingskriteriet, varens bestemmelse, og hertil usikkerheden om de objektive kendetegn og egenskaber der foreligger for gløgg-produkterne, finder Landsskatteretten, at produkterne skal tilføres under KN-position 2206<sup>126</sup>. Nærmere bestemt bliver produkterne tilført under KN-position 2206.00.59, andre varer, og produkterne bliver dermed omfattet af vinafgiften<sup>127</sup>.

Landsskatterettens endelige afgørelse kan siges at være en bekræftelse af det grundlæggende princip fra C-150/08, Siebrand om, at tilførelse af drikkevarer skal baseres på en objektiv vurdering af varens karakteristika og egenskaber. Hvor resultatet i C-150/08, Siebrand blev, at varerne skulle være

---

<sup>123</sup> SKM.2017.457.LSR (2017), side 45, femte afsnit

<sup>124</sup> Landsskatterettens afgørelse 22. oktober 2020

<sup>125</sup> SKM.2017.457.LSR (2017), side 45, sjette afsnit

<sup>126</sup> *ibid.*, syvende afsnit

<sup>127</sup> *ibid.*, ottende afsnit

omfattet af spiritusafgiften, var det lige modsat i SKM.2017.457.LSR, hvor det ud fra samme vurderingskriterier blev vurderet, at varerne skulle være omfattet af vinafgiften.

Det kan på denne baggrund udledes, at Landsskatteretten fortolker vurderingskriterierne til fastlæggelse af en vares objektive karaktergivende egenskaber i overensstemmelse med EU-domstolen, med undtagelse af få fravigelser.

Flere domme tager udgangspunkt i samme vurderingskriterier som C-150/08, Siebrand. I dansk ret har SKAT også taget dommens præmisser til følge gennem styresignal SKM.2010.157.SKAT, dette behandles i kapitel 6.

## **5.2 Varer omfattet spiritusafgiften, der normalt tariferes under et andet kapitel til EU's kombinerede nomenklatur**

Det er i ovenstående udledt, hvilke kriterier en vare skal opfylde for at ifalde spiritusafgift efter SPRITAL § 1. Dette med udgangspunkt i varer, der alle i et eller andet omfang havde indhold af ætanol, og normalt tariferes indenfor samme kapitel 22 i EU's kombinerede nomenklatur uanset varens base.

Der vil i dette afsnit ses på, hvilke kriterier en vare, der normalt tariferes under et andet kapitel til EU's kombinerede nomenklatur, skal opfylde for at være omfattet af det spiritusafgiftspligtige vareområde.

Næringsmidler, herunder vin til madlavning, er normalt tariferet under kapitel 21 i EU's kombinerede nomenklatur<sup>128</sup>. Dette er også gældende for vin, såfremt det er tilberedt til brug for madlavning jf. EU's kombinerede nomenklatur, kapitel 22, 1. bestemmelse. I de følgende sager opstår der tvivlsspørgsmål ved tarifieringen af vin til madlavning, vedrørende de vinmadlavningsvarer der indeholder ætanol. Det er på denne baggrund undersøgt, hvornår vin til madlavning indeholdende spiritus, kan blive omfattet af spiritusafgiften.

Vin til madlavning, der normalt tariferes under kapitel 21 i EU's kombinerede nomenklatur, er ikke beregnet til konsum, hvorfor det ikke falder indenfor vinafgiftsområdet<sup>129</sup>. For en vin-vare falder indenfor vinafgiften under KN-position 2204 er en betingelse, at en sådan vare skal være med henblik på konsum, som er udledt i afsnit 4.5. Hertil skal det da vurderes, om vin til madlavning indeholdende et ætanolindhold på over 1,2 % vol. kan blive afgiftspligtig efter spiritusafgiftsområdet.

<sup>128</sup> Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018, side 177

<sup>129</sup> Dette speciales kapitel 4, afsnit 4.5

EU-Domstolen finder, at vin til madlavning og portvin til madlavning er uegnede som drikkevarer<sup>130</sup>. I C-458/06, Gourmet Classic Ltd. blev EU-Domstolen forelagt det præjudicielle spørgsmål om, hvorvidt alkohol i vin til madlavning skal tilføres som ætanol efter direktiv nr. 92/83, art. 20, første led<sup>131</sup>. EU-Domstolen fastslår, at vin til madlavning skal tilføres efter spiritusafgiften, såfremt det opfylder betingelsen i direktiv nr. 92/83, art. 20, første led om at have et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol.<sup>132</sup>. Denne betingelse fandt også anvendelse i C-163/09, Repertoire Culinaire for portvin til madlavning<sup>133</sup>.

Vin og portvin til madlavning bliver afgiftspligtig efter anvendelsesområdet for spiritusafgiften, hvis varerne har et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol. og dermed opfylder betingelserne, som er udledt i kapitel 4, for hvornår en vare ifalder spiritusafgift efter SPRITAL § 1. Hertil gælder der også, at varerne kan blive afgiftsfritaget efter direktiv nr. 92/83, art. 27, stk. 1, litra f<sup>134</sup>.

### 5.3 Opsummering

På baggrund af de ovenstående inddragne domme kan det konkluderes, at EU-Domstolen først og fremmest forholder sig til, om varen opfylder en eller flere af de betingelser, der er fastlagt gennem lovgivning, som udledt i kapitel 4. Hertil kommer så, at varerne gerne opfylder betingelserne for flere tariferinger. For C-150/08, Siebrand var spørgsmålet, hvorvidt varen skulle tilføres efter KN-position 2206, som en gæret drikkevarer, eller om den skulle tilføres under KN-position 2208, og dermed blive afgiftsbeskattet efter spiritusafgiften.

EU-Domstolen benytter sig af den fremgangsmåde, der er bestemt af de almindelige tariferingsbestemmelser. Den tredje almindelige tariferingsbestemmelse finder anvendelse for varer, der kan henføres under flere KN-positioner. Hertil finder EU-Domstolen, at den almindelige tariferingsbestemmelse 3 a) ikke finder anvendelse, da positionerne 2206 og 2208 skal betragtes som lige specificerede, da positionerne hver for sig alene nævner en del af den bestanddel, som indgår i varernes blandinger. Hertil falder varerne indenfor den almindelige tariferingsbestemmelse 3 b), ved udelukkelse af reglen i a), og der skal foretages et skøn over varens karaktergivende egenskaber – bestanddel eller materiale – jf. bestemmelsen 3 b).

EU-Domstolen opstiller i C-150/08, Siebrand tre vurderingskriterier, som ligger til grund for det skøn, EU-Domstolen foretager af varens karaktergivende egenskaber. Først og fremmest kigges der på det samlede alkoholindhold, og hvor stor en andel den gærede alkohol – tilføres under KN-position

<sup>130</sup> C-163/09 (2010), Repertoire Culinaire Ltd., præmis 27

<sup>131</sup> C-458/06 (2008), Gourmet Classic Ltd., præmis 34

<sup>132</sup> *ibid.*, præmis 36

<sup>133</sup> C-163/09 (2010), Repertoire Culinaire Ltd., præmis 30

<sup>134</sup> C-458/06 (2008), Gourmet Classic Ltd., præmis 39 og C-163/09, præmis 36



2206 – udgør af det samlede alkoholindhold kontra den destillerede alkohol, som tariferes under KN-position 2208. Dette forhold kan og må ikke stå alene. Derfor ser EU-Domstolen på varens særlige organoleptiske egenskaber, herunder smag, lugt og udseende. Dette vurderingskriterie skal derfor ses i kontrast til, hvordan varen fremstår i forhold til de organoleptiske kendetegn for en gæret drik, som bliver afgiftspålagt efter reglerne i øl- og vinafgiftsloven. Dette kriterie fandtes også anvendt efterfølgende i C-196/10, Paderborner Brauerei.

Slutteligt forholdt EU-Domstolen sig til varens bestemmelse. For dette kriterie finder anvendelse, skal varen og varens bestemmelse hænge uomtvisteligt sammen. Såfremt varen er bestemt til konsum som en spiritusholdig drik, vil den skulle tariferes som sådan. Det blev senere slået fast gennem retspraksis, at vurderingskriteriet alene finder anvendelse, såfremt de øvrige to vurderingskriterier ikke er fyldestgørende nok for fastlæggelsen af varens karaktergivende egenskab. Dette kriterie fandtes særligt udslagsgivende i C-196/10, Paderborner Brauerei grundet produktet ikke var bestemt til konsum, men derimod et halvfabrikat, der senere blev anvendt som base til andre færdigprodukter.

Disse vurderingskriterier blev senere anvendt i genoptagelsessagen ved Landsskatteretten SKM.2017.457.LSR. Ud fra Landsskatterettens begrundelse og anvendelse af vurderingskriterierne til fastlæggelse af varens objektive karaktergivende ingrediens kan det udledes, at Landsskatteretten i sagen fortolker præmisserne i overensstemmelse med EU-Domstolen og hertil den tiltænkte anvendelse for vurderingskriterierne.

EU-rettens præmisser i C-150/08, Siebrand er blevet anerkendt af SKAT gennem deres styresignal SKM.2010.154.SKAT, hvortil der i det følgende kapitel vil ses på SKAT's administrative praksis med udgangspunkt i dette styresignal. Hertil skal det bemærkes, at også varer der normalt tariferes under et andet kapitel i EU's kombinerede nomenklatur kan ifalde spiritusafgift, såfremt en sådan vare opfylder betingelserne for at ifalde spiritusafgift som udledt i kapitel 4. Dette har EU-Domstolen slået fast gennem C-458/06, Gourmet Classic Ltd. og C-163/09, Repertoire Culinaire. Her fandt EU-Domstolen, at vin og portvin til madlavning skal omfattes af spiritusafgiften, såfremt varen har et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol. jf. direktiv nr. 92/83, art. 20, første led og SPRITAL § 1.



## Kapitel 6: SKAT's administrative praksis med udgangspunkt i SKM.2010.157.SKAT

---

Der er i de forudgående kapitler set på de relevante regler og bestemmelser, som regulerer spiritusafgiftsområdet på både nationalt og europæisk niveau. Derudover er der, ved inddragelse af retspraksis, set på, hvordan en vare ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiften, og hertil hvordan EU-domstolen og Landsskatteretten fortolker reglerne til udledning af gældende ret.

I dette kapitel vil SKAT's administrative praksis på spiritusafgiftsområdet undersøges til udledning af, hvordan SKAT i praksis anvender og fortolker retskilderne. SKAT har udviklet og implementeret en række administrative praksisser til sikring af korrekt punktafgift og håndhævelse af loven.

Til udledning af gældende ret er det relevant at se på SKAT's administrative praksis, da SKAT er den myndighed, der i Danmark foretager kontrol af selskabers momsregnskaber. SKAT har udvidede kontrolbeføjelser, hvorfor det er vigtigt at identificere en vares vareområde korrekt, således der opkræves den korrekte afgiftssats.

Analysen i dette kapitel vil med udgangspunkt i SKM.2010.157.SKAT laves ud fra, hvordan SKAT har fortolket dommen C-150/08, Siebrand, som analyseret i det forrige kapitel. Det vil hertil undersøges, hvorvidt styresignalet er et udtryk for en praksisændring.

Dette vil gøres ud fra en analyse af U.2004.1277.H (Herefter: Crème de Cassis), da denne dom antages at være udtryk for, hvordan de nationale domstole dømte i sager om tarifiering af alkoholholdige drikkevarer før C-150/08, Siebrand. Der vil også tages udgangspunkt i Landsskatterettens to afgørelser fra kapitel 5 til fastlæggelse og udledning af SKAT's afgørelse i de to sager.

Analysen vil undersøge nærmere, hvordan SKAT fortolker relevante love og regler i forhold til tarifiering, med inddragelse af den udvalgte praksis og kilder, og hvilke udfordringer der er opstået i denne forbindelse.

### 6.1 Hvordan fortolker SKAT C-150/08, Siebrand, og hvornår skal SKM.2010.157.SKAT anvendes

I det følgende vil SKAT's styresignal SKM.2010.157.SKAT undersøges med henblik på at finde ud af, om SKAT's praksis er i overensstemmelse med de kriterier, som er tiltænkt af lovgiver, og

hvorvidt SKAT fortolker på samme måde, som EU-Domstolen fortolker vurderingskriterierne her med udgangspunkt i SKM.2010.157.SKAT og C-150/08, Siebrand.

### 6.1.1 Formål og indhold af styresignalet

Styresignalet implementerer vurderingskriterierne i SKAT's administrative praksis fra C-150/08, Siebrand for, hvordan en vare skal tilføres på baggrund af varens objektive karakteristika og egenskaber<sup>135</sup>. Styresignalet vil særligt finde anvendelse, når der skal findes frem til, hvordan en drikkevare, der indeholder alkohol fra gæring og destilleret alkohol, skal pålægges punktafgift efter vin-, øl- eller spiritusafgiften<sup>136</sup>. Dette skal gøres i overensstemmelse med de almindelige tilførselsbestemmelser, hertil skal det undersøges, hvad produktets karaktergivende ingrediens er<sup>137</sup>.

Ved tvivl om hvordan et sådant produkt skal tilføres, skal følgende objektive karakteristika og egenskaber tages i betragtning jf. SKM.2010.157.SKAT jf. C-150/08, Siebrand;

- 1) Indholdet af alkohol
- 2) Særlige organoleptiske kendetegn
- 3) Påtænkt anvendelse

#### 1. Indholdet af alkohol

Som det også ses i C-150/08, Siebrand skal der ses på drikkevarens samlede alkoholindhold, og hvilken form for alkohol der bidrager mest hertil. Dette kriterie kan ikke i sig selv være afgørende for tilførsingen af en vare, men det skal være udgangspunktet for den videre undersøgelse af varens objektive karakteristika og egenskaber<sup>138</sup>.

#### 2. Særlige organoleptiske kendetegn

I den videre vurdering af hvad produktets karaktergivende ingrediens er, og hertil hvordan produktet skal tilføres, skal der ses på varens organoleptiske kendetegn. Såfremt produktet har mistet dets særlige organoleptiske kendetegn – smag, lugt og/eller udseende – og på den baggrund ikke længere opfylder betingelserne for at ifalde afgiftspligt efter en gæret drik, så kan produktet blive tilførses under KN-position 2208 og bliver dermed spiritusafgiftspligtig og ifalder hertil en højere afgiftssats<sup>139</sup>.

Med andre ord betyder dette, at en gæret drikkevare, som i C-150/08, Siebrand, der normalt tilføres under KN-position 2206, skal tilføres i position 2208, hvis produktet har mistet dets særlige organoleptiske kendetegn. For C-150/08, Siebrand var det tilfældet ved tilsætning af vand og andre tilsætningsstoffer, at varen ikke længere fremstod som fremstillet af en bestemt frugt eller et bestemt

---

<sup>135</sup> SKM.2010.157.SKAT (2010, 1. marts), afsnit 1

<sup>136</sup> *ibid.*, afsnit 1

<sup>137</sup> *ibid.*, afsnit 2

<sup>138</sup> *ibid.*, afsnit 3.1

<sup>139</sup> *ibid.*, afsnit 3.2

naturprodukt. Denne del af styresignalet må i sin ordlyd siges at være overensstemmende med den præmis, EU-Domstolen stiller op. EU-Domstolen lægger op til, at der skal ses, smages og lugtes til varen jf. C-150/08, Siebrand.

Organoleptiske kendetegn omfatter alt det sensoriske ved en given vare<sup>140</sup>. Organoleptik defineres også som *"læren om, hvordan menneskets subjektive bedømmelse af levnedsmidlers smag, lugt, mundfornemmelse og udseende kan systematiseres og udnyttes [...]"*<sup>141</sup>. Selve den organoleptiske analyse beror med andre ord på en subjektiv sensorisk oplevelse. Dermed kan det være svært at forudsige, hvilke sanser der skal lægges vægt på i en sådan analyse og hertil hvilket resultat, EU-Domstolen eller SKAT vil komme frem til som værende varens særlige organoleptiske kendetegn.

Ud fra denne betragtning kan der for en organoleptisk analyse af en given drikkevare medtages andre faktorer, hvis det påvirker sanserne. Hvad der i sidste ende vil få betydning for, hvordan kriteriet skal fortolkes, er svært at fastslå yderligere.

### 3. Påtænkt anvendelse

Det tredje element styresignalet fastlægger, der skal tages med i vurderingen af, hvordan en vare skal tilføres, er varens påtænkte anvendelse. SKAT's opfattelse er, at den påtænkte anvendelse skal findes på baggrund af produktets objektive karakteristika og egenskaber, hvortil der nævnes form, farve, navn og produktets markedsføring<sup>142</sup>.

Form og farve må siges ikke at være tiltænkt som hørende under dette kriterie, da dette er sanselige indtryk, som skal henføres under de organoleptiske kendetegn for produktet, som allerede redegjort for. Derudover har EU-Domstolen udtalt, at dette kriterie skal tage udgangspunkt i varens bestemmelse, hvis det hænger uløseligt sammen med den tiltænkte anvendelse af produktet. I dette ligger, at produktet eksempelvis kan være tiltænkt en bestemt anvendelse, hvorpå drikkevaren skal drikkes jf. C-196/10, Paderborner Brauerei og SKM.2017.457.LSR. I vurderingen kan produktets emballage og markedsføring indgå ud fra en betragtning om, hvad varen ved indkøb og indtag var tiltænkt anvendt som, og hvorvidt indkøb og indtagelse hænger uløseligt sammen med indkøb og indtagelse af en gæret drik kontra spiritus<sup>143</sup>.

Slutteligt fremgår det, at der på baggrund af de tre vurderingskriterier, skal foretages en helhedsvurdering af produktet og alle dets objektive kendetegn og egenskaber<sup>144</sup>.

---

<sup>140</sup> Den store danske, organoleptik (2009, 1. februar)

<sup>141</sup> *ibid.*

<sup>142</sup> SKM.2010.157.SKAT (2010, 1. marts), afsnit 3.3

<sup>143</sup> Jf. SKM.2017.457.LSR (2017), side 24

<sup>144</sup> SKM.2010.157.SKAT (2010, 1. marts), afsnit 3.3

SKAT's fortolkning af at der skal foretages en helhedsvurdering stemmer ikke overens med, hvad EU-Domstolen mener, jf. C-339/09, Skoma Lux og de forenede sager C-532/14 og C-533/14, Toorank Productions BV. Som behandlet i kapitel 5 skal inddragelsen af vares bestemmelse udelukkende medtages i vurderingen af en vares objektive kendetegn og egenskaber, såfremt der stadig findes tvivl og usikkerhed ved tarifiering af en vare på baggrund af de to første kriterier – indholdet af alkohol i varen og vares særlige organoleptiske kendetegn.

## 6.2 Er C-150/08, Siebrand udtryk for en praksisændring?

SKAT påpeger i sit styresignal SKM.2010.157.SKAT, at der er tale om en praksisændring på baggrund af C-150/08, Siebrand<sup>145</sup>.

I det følgende vil det undersøges, hvorvidt der foreligger en egentlig praksisændring, i det forhold hvor EU-Domstolen har foretaget en vurdering af en vares karaktergivende ingrediens for tarifiering af den pågældende vare. Hertil vil der først redegøres for SKAT's administrative praksis for fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis ud fra DJV. Undersøgelsen vil blandt andet tage udgangspunkt i både love og regler for tarifiering af varer, hvortil der også ses på den praksis, som lå forud for afgørelsen, samt om den omtalte praksis anvendes efterfølgende i dansk ret til tarifiering af varer.

### 6.2.1 SKAT's administrative praksis for fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis

Det fremgår af DJV, at der i forvaltningsmyndighedens udøvelse skal sondres mellem en egentlig praksisændring, og hvornår der foretages en præcisering eller fastlæggelse af praksis<sup>146</sup>. En reel praksisændring kan få betydning for både lighedsgrundsætningen<sup>147</sup> og genoptagelsessager, som vi ser det i SKM.2017.457.LSR.

Til fastlæggelsen af om der reelt er tale om en praksisændring, skal der foretages en analyse af den administrative praksis til fastlæggelsen af, om praksis har været ensartet<sup>148</sup>. Foreligger der ikke ensartet praksis for området, kan der ikke være tale om en praksisændring, men der vil i et sådant tilfælde være tale om en fastlæggelse af praksis eller en præcisering af praksis<sup>149</sup>.

---

<sup>145</sup> SKM.2010.157.SKAT (2010, 1. marts), afsnit 2

<sup>146</sup> DJV 2023-1, A.A.7.1.4 Fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis

<sup>147</sup> Virksomhedens sag skal afgøres uden usaglig forskelsbehandling og derfor som udgangspunkt skal afgøres på samme måde som tilsvarende øvrige sager. DJV

<sup>148</sup> DJV 2023-1, A.A.7.1.4 Fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis

<sup>149</sup> *ibid.*

Såfremt der foreligger et juridisk “tomrum” i praksis, skal dette søges løst gennem **fastlæggelse af praksis**<sup>150</sup>. Ved en fastlæggelse af praksis kan der ikke gives adgang til genoptagelse af en sag, da der ikke har foreligget en praksis for området, som gennem den nye praksis er blevet underkendt<sup>151</sup>.

Ved **præcisering af praksis** foreligger en allerede kendt praksis, men der kan undervejs vise sig et behov for en yderligere vejledning eller præcisering af den allerede eksisterende praksis<sup>152</sup>. Præcisering af praksis giver ikke adgang til genoptagelse af allerede afsagte afgørelser<sup>153</sup>.

**Ændring af praksis** sker gennem underkendelse af en gældende praksis på betingelse af en saglig begrundelse<sup>154</sup>. En praksisændring kan både foretages af EU-Domstolen, de danske nationale domstole såvel som SKAT af egen drift kan ændre praksis<sup>155</sup>. Der vil for en reel ændring af praksis være adgang til genoptagelse for skatte- og afgiftspligtige afgørelser<sup>156</sup>.

Alle ovenstående praksismetoder kan tilkendegives gennem et styresignal. Der vil i det følgende kigges på, hvorvidt styresignalet SKM.2010.157.SKAT er en praksisændring, eller om den falder inden for en anden af ovenstående kategorier.

## 6.2.2 Lovgrundlag

Som det fremgår af C-150/08, Siebrand, og som allerede behandlet i afsnit 5.1.2, finder de almindelige tarifieringsbestemmelser anvendelse til tarifiering af en vare. Systematikken for at tarifere varer under de almindelige tarifieringsbestemmelser er udledt i afsnit 4.6.

Når et produkt kan tariferes under to KN-positioner i EU’s kombinerede nomenklatur på baggrund af at være et blandingsprodukt jf. den anden almindelige tarifieringsbestemmelse, så finder den tredje almindelige tarifieringsbestemmelse anvendelse. Det fastslås i C-150/08, Siebrand, at den almindelige tarifieringsbestemmelse 3 a) ikke finder anvendelse, grundet positionerne, som varen hører under, efter bestemmelsens ordlyd, skal betragtes lige specificerede. Dermed tager EU-Domstolen udgangspunkt i den almindelige tarifieringsbestemmelse 3 b), hvorfor en blandingsvare eller en sammensat vare dermed skal tariferes efter det materiale eller den bestanddel, der findes karaktergivende, efter bestemmelsens ordlyd.

Dermed foreligger der ud fra lovgrundlaget i de almindelige tarifieringsbestemmelser til EU’s kombinerede nomenklatur ikke nogen ændring. Hensigten og nødvendigheden af at tarifere varer ud

---

<sup>150</sup> DJV 2023-1, A.A.7.1.4 Fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis

<sup>151</sup> *ibid.*

<sup>152</sup> *ibid.*

<sup>153</sup> *ibid.*

<sup>154</sup> *ibid.*

<sup>155</sup> *ibid.*

<sup>156</sup> *ibid.*

fra dennes karaktergivende egenskab har været taget i betragtning fra lovgivers<sup>157</sup> side af ved de harmoniserede punktafgifter.

Dette forhold betyder ikke, at der i retspraksis tages højde for de almindelige tariferingsbestemmelser, blot fordi det var tiltænkt af lovgiver. Hertil skal det undersøges, hvorvidt skønskriterierne<sup>158</sup> fra C-150/08, Siebrand er en del af praksisændringen, eller om vurderingskriterierne er noget SKAT i sin administrative praksis har haft for øje ved udledning af, hvornår en vare ifalder afgiftspligt efter spiritusafgiftsområdet.

### 6.2.3 Vurderingskriterierne som praksisændring

Til udledning af hvorvidt der reelt er tale om en praksisændring, vil der med inddragelse af retspraksis ses på, under hvilke kriterier en spiritusafgiftspligtig vare blev tariferet før og efter C-150/08, Siebrand.

Der vil med udgangspunkt i nyere retspraksis – SKM.2017.457.LSR og Landsskatterettens afgørelse af 22. oktober 2020 – ses på de hensyn og kriterier, som SKAT og de nationale domstole vurderer tarifiering af varer efter spiritusafgiften ud fra, og hertil hvordan disse stemmer overens med C-150/08, Siebrand.

#### Før C-150/08, Siebrand

Crème de Cassis er en afgørelse fra før C-150/08, Siebrand. Crème de Cassis-dommen antages i det følgende som værende et udtryk for retstilstanden for afgiftsberigtigelse på spiritusafgiftsområdet, og et udtryk for de kriterier, der lægges til grund for tarifiering af alkoholholdige drikkevarer før C-150/08, Siebrand og styresignalet SKM.2010.157.SKAT.

Højesteret forholder sig i sagen først og fremmest til, hvordan produktet er produceret. Her bemærkes det, at størstedelen af produktets alkoholindhold er tilsat, hvortil en mindre del er fremkommet ved gæring<sup>159</sup>. Ud fra denne vurdering ligger Højesteret i deres vurdering vægt på, at det er ”mest nærliggende” at tarifere varen Crème de Cassis under KN-position 2208.70.10, Likør<sup>160</sup>. Højesteret lagde også i sin vurdering vægt på, at produktet på sin etikette havde betegnelsen ”Liquor”<sup>161</sup>. I De Forklarende Bemærkninger til KN-position 2208 er likører, som benævnes cremes, også omfattet, og hertil er der eksempler på, hvad det kan omfatte, hvoraf blandt andet solbærlikør fremgår<sup>162</sup>.

<sup>157</sup> EU, og som implementeret i forordning nr. 2658/87 om de almindelige tariferingsbestemmelser

<sup>158</sup> Varens alkoholindhold, varens særlige organoleptiske kendetegn og varens påtænkte anvendelse

<sup>159</sup> U.2004.1277H (2004) Crème de Cassis, side 9

<sup>160</sup> *ibid.*

<sup>161</sup> *ibid.*

<sup>162</sup> *ibid.*

Højesteret ser ikke mere konkret på det samlede indhold af alkohol og fordelingen af henholdsvis den gærede og destillerede alkohol. Hertil forholder Højesteret sig ikke til varens organoleptiske egenskaber og laver dermed ikke en vurdering af, hvordan varen lugter, smager eller ser ud, og om dette kan have betydning for, hvorvidt det minder om en gæret eller spiritusholdig drikkevare.

Højesteret forholder sig dog til varens bestemmelse, efter hvordan varen markedsføres<sup>163</sup>. Dette forhold og varens alkoholindhold gør sig også gældende senere i SKAT's styresignal SKM.2010.157.SKAT.

Højesteret inddrager også i deres vurdering, hvordan andre EU-medlemsstater har tariferet varer som værende likør. Ud fra denne vurdering kommer Højesteret frem til, at varen Crème de Cassis skal tariferes som likør under KN-position 2208.70.10, og varen bliver afgiftsberigtiget efter SPRITAL § 1.

Ud fra ovenstående skal det også bemærkes, at Højesteret i deres vurdering ikke inddrager de almindelige tariferingsbestemmelser til EU's kombinerede nomenklatur.

Crème de Cassis forudsættes at være et udtryk for gældende ret før C-150/08, Siebrand, og de vurderingskriterier der i national ret blev lagt til grund for tarifiering af en alkoholholdig drikkevare.

### **Efter C-150/08, Siebrand**

I SKM.2017.457.LSR fandt Landsskatteretten, at gløgg-varerne skulle tariferes under KN-position 2206 og dermed blive afgiftspligtige efter vinafgiften. Dette resultat kom hverken SKAT eller Landsskatteretten i første omgang frem til.

SKAT mente ikke, at C-150/08, Siebrand kunne anvendes i sagen med udgangspunkt i C-150/08, Siebrand, præmis 37<sup>164</sup>. Dette grundet varerne var lavet på en base af smagsgivende frugtkoncentrater tilsat rom og vand og opbevaret i en sammenblandingstank, som var afgiftspligtig efter spiritusafgiften<sup>165</sup> og derefter tilsat blandt andet melassesprit og rødvin, som falder under vinafgiften<sup>166</sup>. For C-150/08, Siebrand var det omvendt, da basen var en gæret drikkevare som efterfølgende blev tilsat alkohol og andre tilsætningsstoffer, som allerede redegjort for i kapitel 5.

Dette synspunkt må dog afvises på baggrund af de almindelige tariferingsbestemmelser, og hvad vi nu ved om baggrunden for tarifiering af varer, der kan tariferes under to eller flere KN-positioner også jf. C-150/08, Siebrand.

---

<sup>163</sup> U.2004.1277H (2004) Crème de Cassis, side 9

<sup>164</sup> SKM.2017.457.LSR (2017), side 4

<sup>165</sup> *ibid.*, side 5

<sup>166</sup> *ibid.*, side 3



SKAT fandt, at gløgg-produkterne skulle tarifere under KN-position 2208 på baggrund af De Forklarende Bemærkninger til KN-position 2208.90.69, ”Andre spiritusholdige drikkevarer”<sup>167</sup>. For at komme frem til denne tarifering benyttede SKAT sig af en udelukkelsesmetode ved at udelukke tarifering under KN-position 2204-2207<sup>168</sup>. De begrundede blandt andet udelukkelsen i De Forklarende Bemærkninger til de nævnte KN-positioner<sup>169</sup>.

SKAT tariferede på den baggrund varerne under KN-position 2208.90.69 under 3. punkt til De Forklarende Bemærkninger:

*”3. Blandinger af alkoholholdige drikkevarer eller blandinger af alkoholholdige drikkevarer og frugt- eller grønsagssaft (cocktails).”<sup>170</sup>*

Efterfølgende kom SKAT med en række bemærkninger, herunder blev det yderligere begrundet, såfremt gløgg-produkterne skulle tarifere under KN-position 2206, at det er en betingelse, at varerne ikke mister deres særlige organoleptiske kendetegn fra et gæret produkt<sup>171</sup>. Denne betingelse mente SKAT ikke var opfyldt:

*”Når der blandes rom med vand, læskedrikkoncentrater og krydderier og herefter tilsættes melassesprit og rødvin, så er det SKATs opfattelse, at de 2 typer gløgg mister deres smag af rødvin dvs. smag af gæret produkt. Det er fordi, at rom er en drik med en bestemt smag, som gør, at den omtalte gløgg ikke længere kan anses som omfattet af pos. 22.06, men i stedet omfattes af 22.08.”<sup>172</sup>*

SKAT's begrundelse må hertil afvises i henhold til udledningen af de organoleptiske kendetegn for produktet. Ved den organoleptiske analyse af et produkt skal der ses på, hvordan produktet smager, lugter og ser ud. Begrundelsen for varernes organoleptiske kendetegn kan ikke tage udgangspunkt i de tilsætningsstoffer, der er tilsat produktet, og med den begrundelse afvise reelt at forholde sig til, hvordan det smager, lugter eller ser ud, ved alene at se på processen for produkternes tilblivelse.

Landsskatteretten tiltrådte i første omgang SKAT's afgørelse om, at varerne skal tarifere under KN-position 2208.90.69 og jævnfører dette til de almindelige tariferingsbestemmelser nr. 1 og 6. Som udledt i kapitel 4, afsnit 4.6.6 finder den almindelige tariferingsbestemmelse nr. 6, alene anvendelse, såfremt ingen af de almindelige tariferingsbestemmelser nr. 1 - 5 finder anvendelse. Dog må der for

---

<sup>167</sup> SKM.2017.457.LSR (2017), side 4-5

<sup>168</sup> *ibid.*, side 4

<sup>169</sup> Forklarende bemærkninger til Den Europæiske Unions kombinerede nomenklatur (2019, 29. marts)

<sup>170</sup> *ibid.*

<sup>171</sup> SKM.2017.457.LSR (2017), side 9

<sup>172</sup> *ibid.*



sagen siges at foreligge problematikken, som også forelå i C-150/08, Siebrand om, at varen kan tariferes under flere KN-positioner, hvorfor der skal tages udgangspunkt i den almindelige tariferingsbestemmelse 3 a) – c).

SKAT må altså ikke siges at benytte sig af systematikken ved de almindelige tariferingsbestemmelser i sagen. På den baggrund kommer de frem til, at varerne bliver afgiftspligtige efter spiritusafgiftsloven, en afgørelse som Landsskatteretten ændrer i genoptagelsessagen som behandlet i kapitel 5, afsnit 5.1.3.

SKAT forholder sig som sådan ikke til C-150/08, Siebrands præmisser eller SKAT's eget styresignal SKM.2010.157.SKAT. Dog forholder SKAT sig til varens organoleptiske kendetegn, uden yderligere at foretage en reel analyse af varenes smag, lugt eller udseende, som gennem retspraksis er fastlagt.

Landsskatterettens afgørelse af 22. oktober 2020, er også en afgørelse afsagt efter afgørelsen i C-150/08, Siebrand. Landsskatteretten og SKAT kommer frem til samme konklusion om, hvordan produkterne i sagen skal tariferes. Hvordan de kommer frem til konklusionen, er dog meget forskellig.

SKAT lægger i deres afgørelse til grund, at de 10 omhandlende varer skal tariferes efter spiritusafgiften<sup>173</sup>. Dette gør de med begrundelsen om, at varerne har mistet deres karakter af at være en gæret drik, som tariferes under KN-position 2206. SKAT tager højde for kriteriet fra C-150/08, Siebrand om en vares organoleptiske kendetegn<sup>174</sup>, men mener, at produktet har mistet karakteren af en gæret frugtsaft og kartoffelsaft ved tilsætning af andre ”stoffer” herunder sukker og alkohol<sup>175</sup>.

Som det også sås i SKAT's holdning i SKM.2017.457.LSR, foretager SKAT ikke en egentlig organoleptisk analyse af produkterne. SKAT konstaterer ud fra betragtningen om, at varen er tilsat ikke-gærede drikkevarer, at varerne har mistet deres særlige organoleptiske kendetegn for værende en gæret drikkevare.

Hertil ser SKAT også på det tredje kriterie fra C-150/08, Siebrand – den påtænkte anvendelse – med udgangspunkt i ordlyden i SKM.2010.157.SKAT<sup>176</sup>. Ved vurderingen af produkternes påtænkte anvendelse ser SKAT på de navne, produkterne markedsføres under<sup>177</sup>. SKAT vurderer, at navnene, produkterne markedsføres under, forbindes med spiritusafgiftspligtige varer.

Herefter kommer SKAT frem til, på baggrund af produktets objektive karakteristika og egenskaber, at produkterne skal tariferes under KN-position 2208<sup>178</sup>. SKAT ser altså ikke på det første vurderingskriterie om varenes samlede alkoholindhold.

---

<sup>173</sup> Landsskatterettens afgørelse 22. oktober 2020, side 2

<sup>174</sup> *ibid.*

<sup>175</sup> *ibid.*

<sup>176</sup> *ibid.*

<sup>177</sup> *ibid.*

<sup>178</sup> *ibid.*

Landsskatteretten går mere systematisk til værks. Først og fremmest kigger de på øl- og vinfafgiftsloven og spiritusafgiftslovens anvendelsesområde<sup>179</sup>. Dernæst ser de på bestemmelserne i øl- og vinfafgiftsloven og derefter spiritusafgiftsloven, som produkterne kan blive beskattet efter, og herunder hvordan de pågældende varer skal tariferes<sup>180</sup>. Landsskatteretten bemærker, at produktet kan tariferes under to positioner, hvorfor de herefter finder frem til, at den almindelige tariferingsbestemmelse 3 b) finder anvendelse i sagen<sup>181</sup>. Herefter forholder Landsskatteretten sig til C-150/08 og dennes præmisser<sup>182</sup>.

Landsskatteretten forholder sig reelt til den systematik, som er tiltænkt fra lovgivers side, til fremgangsmåden for tarifiering af varer, og hvornår de ifalder afgiftspligt efter øl- og vinfafgiftsloven eller spiritusafgiftsloven. Med udgangspunkt i kriteriet, varens alkoholindhold, kommer Landsskatteretten frem til, at den tilsatte sprit i produkterne bidrager i større udstrækning til alkoholindholdet<sup>183</sup>.

I forhold til det andet kriterie, varens organoleptiske kendetegn, tager Landsskatteretten udgangspunkt i en syn- og skønserklæring<sup>184</sup>. Med afsæt i syn- og skønserklæringen finder Landsskatteretten, at produkterne ikke har mistet deres organoleptiske kendetegn for en gæret drik<sup>185</sup>.

Landsskatteretten slutter af med en vurdering af det sidste kriterie, varens bestemmelse. Retten finder, at produkterne er tiltænkt at blive drukket som spiritus og ikke en gæret drik<sup>186</sup>.

På baggrund af en helhedsvurdering af ovenstående kriterier stadfæster Landsskatteretten SKAT's afgørelse. Produkterne findes at skulle tariferes under KN-position 2208, og produkterne bliver dermed afgiftspligtige efter SPRITAL § 1<sup>187</sup>.

Landsskatteretten forholder sig i sagen reelt til, hvad der var tiltænkt fra lovgivers side af. Dette ses både i den anvendte systematik, de udleder afgørelsen ud fra, men hertil også de kriterier og præmisser, som blev fastsat gennem C-150/08, Siebrand, og hvordan de var tiltænkt anvendt i praksis.

Det kan dog ud fra skønsvurderingen synes noget uklart, i hvilket omfang de forskellige vurderingskriterier tillægges vægt i den endelige vurdering af varens karaktergivende ingrediens og hertil tarifiering af varerne.

---

<sup>179</sup> Landsskatterettens afgørelse 22. oktober 2020, side 6

<sup>180</sup> *ibid.*, side 6-7

<sup>181</sup> *ibid.*, side 7

<sup>182</sup> *ibid.*, side 7-8

<sup>183</sup> *ibid.*, side 8

<sup>184</sup> *ibid.*

<sup>185</sup> *ibid.*

<sup>186</sup> *ibid.*

<sup>187</sup> *ibid.*

### 6.3 Opsummering af styresignalet som en praksisændring

Det er udledt ovenfor, at kan en given vare tariferes under to eller flere positioner i EU's kombinerede nomenklatur, skal der med udgangspunkt i den almindelige tariferingsbestemmelse 3 b) tariferes under skøn for den karaktergivende bestanddel eller det karaktergivende materiale, såfremt den almindelige tariferingsbestemmelse 3 a) ikke finder anvendelse. SKAT skriver hertil i deres styresignal;

*“Som følge af EF-domstolens dom ændres praksis, således at der ved tarifiering af gærede produkter tilsat alkohol, lægges vægt på hvilke karaktergivende ingredienser som det pågældende produkt består af.”<sup>188</sup>*

Ud fra definitionen af “ændring af praksis” som behandlet i afsnit 6.2.1, og på baggrund af Crème de Cassis-dommen, som i dette speciale antages for værende SKAT's administrative praksis før C-150/08, Siebrand, kan det konstateres, at vurderingen af varens karaktergivende ingrediens forelægger som værende en praksisændring.

Den daværende forordning nr. 2658/87 og nugældende forordning 2018/1602 finder direkte anvendelse for EU-medlemsstater, herunder også Danmark og den danske skatteforvaltning. Dog findes SKAT ikke at anvende den administrative praksis i deres vurdering af lignende sager, som det ses i de nyere sager SKM.2017.457.LSR og Landsskatterettens afgørelse af 22. oktober 2020. Dette gælder både i forhold til den systematiske tilgang af de almindelige tariferingsbestemmelser, såvel som den systematiske tilgang for inddragelse af styresignalet.

De tre vurderingskriterier, som der skal tages udgangspunkt i, er ikke fremmede for, hvordan afgørelser ellers er blevet afsagt. Vurderingskriterierne af varens alkoholindhold, varens organoleptiske kendetegn og varens bestemmelse skal blot nu indgå som en helhedsvurdering, hvor de nationale domstole før har taget udgangspunkt i enkelte faktorer og lagt dette til grund for tarifiering af varer.

Dette sås blandt andet i Crème de Cassis, hvor Højesteret blandt andet forholdt sig til varens bestemmelse som værende en creme-likør. Det er nu nærmere fastlagt, at dette blot er vurderingskriterier, som indgår i vurderingen af varens karaktergivende ingrediens med udgangspunkt i den almindelige tariferingsbestemmelse 3 b).

---

<sup>188</sup> SKM.2010.157.SKAT (2010, 1. marts), afsnit 2

## 6.4 Udfordringer og kritik af styresignalet og fortolkningen heraf

Styresignalet SKM.2010.157.SKAT og dets anvendelse giver anledning til nogle udfordringer, som er identificeret ud fra ovenstående analyse.

Det udledes, at SKAT's anvendelse af styresignalet og dets vurderingskriterier i afgørelser er noget mangelfuld. Det ses blandt andet i SKM.2017.457.LSR, at SKAT ikke mener i første omgang, at C-150/08, Siebrands præmisser kan bruges i den omhandlede sag. Dog finder Landsskatteretten i genoptagelsessagen, at præmisserne og vurderingskriterierne finder anvendelse ud fra den systematiske tilgang for tarifiering af varer efter de almindelige tarifieringsbestemmelser. Man kan spørge sig selv, om SKAT fortolker afgørelsen og dennes anvendelsesområde forkert.

C-150/08, Siebrand kan antages som værende afgørende for tilgangen af tarifiering af varer og hertil anvendelse af de almindelige tarifieringsbestemmelser. Dette synspunkt synes ikke at være klart for SKAT's brug af styresignalet.

Derudover er det udledt i kapitel 5, at der alene tages højde for varens bestemmelse, såfremt de to forudgående kriterier – varens alkoholindhold og varens organoleptiske egenskaber – ikke i sig selv foretager et skøn for, hvordan den givne alkoholholdige drikkevarer skal tariferes jf. C-339/09, Skoma Lux og de forenede sager C-532/14 og C-533/14, Toorank Productions BV. Dette kommer ikke til udtryk i styresignalet og kan give anledning til tarifiering af en vare på det forkerte grundlag, så længe dette ikke haves for øje.

Hertil skal det også bemærkes, at der i SKAT's administrative praksis tages udgangspunkt i enkelte vurderingskriterier, såfremt SKAT finder disse relevante for den gældende sag. På baggrund af C-150/08, Siebrand og analysen i kapitel 5 antages det, at der skal tages højde for samtlige kriterier i samme rækkefølge, som de fremgår af styresignalet. SKAT kan altså ikke "bare" udvælge de kriterier, de finder relevante for tarifiering af en vare. Det kan hertil synes, at SKAT udvælger den eller de relevante kriterier, såfremt det understøtter SKAT's holdning til, hvordan en sådan vare skal tariferes.

På denne baggrund forholder SKAT sig ikke yderligere objektivt til kriterierne, ej heller foretages en objektiv vurdering af varens karaktergivende ingrediens. Der er med SKAT's fremgangsmåde og fortolkning af C-150/08, Siebrand overvejende stor sandsynlighed for, at varen hertil ikke tariferes efter lovgivers hensigt for tarifiering af varer.

Helhedsvurderingen, der skal foretages af en vares karaktergivende egenskab, kan give anledning til forskellige udfald i en afgørelse, da det ikke er nærmere fastsat, hvordan en sådan helhedsvurdering skal foretages. Der er dermed ikke sikkerhed om beregnelighed for, hvordan en given vare skal tariferes efter vurderingskriterierne. Dette kan medføre, at hvor Landsskatteretten eller SKAT i en sag kan finde frem til, at en vare skal tariferes efter spiritusafgiftsloven, kan det i en lignende sag få



et andet udfald, grundet de hver især tillægger vurderingskriterierne forskellig værdi. Dette hænger ikke sammen med formålet for SKAT's administrative praksis eller legalitetsprincippet.

Hertil bør det nærmere fastslås i hvilket omfang, vurderingskriterierne bør afvejes i forhold til hinanden for en mere ensartet praksis for tarifiering af varer efter spiritusafgiftsloven.

Det skal slutteligt bemærkes, at et styresignal er en bindende tjenestebefaling til brug for SKAT's administrative praksis. Styresignalet er hverken bindende for Skatteankenævnet eller Landsskatteretten. Dog kan det på baggrund af retspraksis pointeres, at SKAT lader til at være den eneste, som ikke direkte anvender C-150/08, Siebrand og deres eget styresignal, når de foretager en afgørelse for tarifiering af varer.

## Kapitel 7: Diskussion af fortolkningsmetoden til fastlæggelsen af anvendelsesområdet for spiritusafgiftsloven

---

Fremgangsmåden for tarifiering af en alkoholholdig drikkevare er blevet udledt i kapitel 4 og 5, hvortil det i kapitel 6 er udledt, hvorvidt SKAT i deres administrative praksis forholder sig til styresignalet og den dertilhørende praksisændring. I specialet er der flere steder blevet sat spørgsmålstejn ved, hvorvidt SKAT forholder sig til styresignalet, SKM.2010.157.SKAT, da formålet med styresignalet netop var at fastlægge ny gældende ret for spiritusafgiftsområdet i Danmark - dette i overensstemmelse med praksis fra EU-retten.

I det følgende vil der ses på, om EU-Domstolens praksis vedrørende vurderingskriterierne til at fastslå, om en vare er spiritusafgiftspligtig, rent faktisk er ny gældende ret. Dette vil gøres med afsæt i EU's kombinerede nomenklatur, den udledte fremgangsmåde og overensstemmelsen med GRL § 43 og legalitetsprincippet. For at vurderingen af en vares karaktergivende ingrediens kan konstateres at være gældende ret, er en forudsætning, at der er hjemmel i spiritusafgiftsloven jf. GRL § 43. Hvis der ikke forligger konkret hjemmel i lov, er der efter dansk beskatningsret ikke tale om en gældende retstilstand på det spiritusafgiftspligtige vareområde.

Kan en given vare tariferes under to eller flere positioner i EU's kombinerede nomenklatur, skal der med udgangspunkt i den almindelige tarifieringsbestemmelse 3 b) tariferes under skøn for den karaktergivende bestanddel eller det karaktergivende materiale, såfremt den almindelige tarifieringsbestemmelse 3 a) ikke kan anvendes. EU-Domstolen forholder sig til, at der skal foretages et skøn på baggrund af tre vurderingskriterier, med udgangspunkt i C-150/08, Siebrand;

- 1) Varens alkoholindhold
- 2) Varens særlige organoleptiske kendetegn
- 3) Varens bestemmelse, såfremt der efter de første to kriterier, stadig findes tvivl om varens karaktergivende egenskab

Dette er også en vurdering, der blev lavet fra Landsskatterettens side i forbindelse med de to sager SKM.2017.457.LSR og Landsskatterettens afgørelse af 22. oktober 2020.

Som det fremgår af den almindelige tarifieringsbestemmelse, skal der foretages et skøn til fastlæggelsen af varens tarifiering og hertil, hvordan denne skal afgiftsbeskattes. Dog fastsætter GRL § 43 og sammenhængen til legalitetsprincippet, at det udtrykkeligt skal fremgå, hvis der i Danmark

er ønsket om at beskatte noget. Dette udelukker dog ikke en skønsmæssig vurdering, så længe det fremgår af lovgrundlaget og kan henføres til spiritusafgiftslovens anvendelsesområde.

HS-varenomenklaturen er et “fremmed” system implementeret i EU-retten ved forordning nr. 2018/1602. Det er hertil utvivlsomt, at en forordning binder EU-medlemsstaterne, som fastslået i kapitel 2, hvortil det er fastsat ved lov, at der kan foretages et skøn ud fra en vares karaktergivende egenskab. Dette er i overensstemmelse med GRL § 43, så længe der foretages et skøn ud fra et sagligt begrundet grundlag.

Det skal hertil bemærkes, at det alene er ud fra en EU-konform fortolkning, at EU’s kombinerede nomenklatur finder anvendelse for det spiritusafgiftspligtige vareområde i henhold til spiritusafgiftsloven, da dette ikke direkte fremgår af loven. På den baggrund kan det saglige grundlag for tarifiering under de almindelige tarifieringsbestemmelser godt svinde lidt hen i kontrast til GRL § 43 og udgangspunktet om, at beskatning alene må ske på baggrund af klar udtrykkelig lovhjemmel.

Selve skønsvurderingen er som sådan ikke med hjemmel i spiritusafgiftsloven, men hjemlen kommer til syne gennem en EU-konform fortolkning af loven og hertil de relevante EU-retskilder.

Argumenterne for EU-Domstolens systematiske tilgang og vurderingskriterier for skønsvurderingen af varens karaktergivende ingrediens foreligger som gældende ret er overskyggende ved benyttelse af en EU-konform fortolkning. Dette i forhold til det modsatte argumentet om, at HS-varenomenklaturen som et “fremmed” system, der blot gennem implementering, har fundet vej ind i vores retssystem, ikke kan findes at være overensstemmende med GRL § 43.

Dermed er skønsvurderingens kriterier, som fastsat ved EU-Domstolen, en praksis SKAT skal følge. SKAT må dermed gerne foretage skøn, men dette skal ske efter reglerne i retskilderne og præmisserne, der er fastsat gennem retspraksis. Det er hertil udledt i kapitel 6, at SKAT ikke følger denne praksis, og dermed ikke fortolker retskilderne i overensstemmelse med EU-Domstolen.

Dette medfører, at SKAT’s afgørelser for tarifiering af alkoholholdige varer ikke er sagligt begrundede, og der kan ske fejl ved vurderingen af, hvorvidt en vare er omfattet af spiritusafgiftsloven, og hvilken afgiftssats varen skal pålægges. Dette var en realitet i SKAT’s afgørelse og Landsskatterettens første afgørelse i SKM.2017.457.LSR, inden sagen blev genoptaget.

SKAT’s administrative praksis kan også føre til, at der sker en konkurrenceforvridning for danske selskaber der producerer, sælger og indfører alkoholholdige varer, da deres konkurrenceevne kan blive betydeligt forvrænget på baggrund af en forkert afgørelse fra SKAT.

Såfremt SKAT’s afgørelser ikke har lovhjemmel, vil legalitetsprincippet slå igennem efter princippet om *lex superior*<sup>189</sup>.

---

<sup>189</sup> Retsregler af højere rang går forud for retsregler af lavere rang

## Kapitel 8: Konklusion

---

Kandidatspecialets formål er at finde frem til de vurderingskriterier, der lægges til grund for, at en alkoholholdig vare kan blive omfattet af spiritusafgiften efter SPRITAL § 1, og hertil hvad gældende ret er på området. Dette er gjort ud fra en fortolkning af udvalgt materiale.

For at finde spiritusafgiftsområdet efter SPRITAL § 1 har det været nødvendigt at fortolke loven i sammenhæng med øl- og vinafgiftsområdet og EU-rettens spiritusafgiftspligtige vareområde efter direktiv 92/83 art. 20 og fortolkningsmetoden EU-konform fortolkning.

Der er i henhold til loven tre betingelser, som en alkoholholdig vare skal opfylde for at blive afgiftspligtig efter SPRITAL § 1; varen skal have et alkoholindhold på over 1,2 % vol., varen må ikke være omfattet af reglerne efter øl- eller vinafgiftsområdet, og varen skal være beregnet til konsum. En ætanolvare, der har industrielle formål, er som sådan også omfattet af det spiritusafgiftspligtige vareområde, men en sådan vare vil blive afgiftsfritaget efter reglerne i SPRITAL § 15. Eksempler på varer omfattet af spiritusafgiftspligten i SPRITAL § 1 kan være cognac, whisky, vodka mv. Såfremt en vare kan tilføres under KN-position 2207 og 2208 i EU's kombinerede nomenklatur, så er varen spiritusafgiftspligtig.

En vare, der normalt tilføres under et andet kapitel i EU's kombinerede nomenklatur, kan også blive spiritusafgiftspligtig efter spiritusafgiftsloven, såfremt varen opfylder betingelsen om et alkoholindhold på over 1,2 % ætanol. Dette ses blandt andet for vin til madlavning. Vin til madlavning tilføres normalt under kapitel 21, Næringsmidler, og kan ikke blive afgiftspligtig efter vinafgiften, da dette forudsætter en drikkevare til konsum. Såfremt vin til madlavning opfylder de tre betingelser for at ifalde afgiftspligt efter spiritusafgiften, vil det være omfattet af vareområdet for SPRITAL § 1. Hertil skal det bemærkes, at vin til madlavning bliver afgiftsfritaget efter SPRITAL § 15.

I praksis opstår problemerne ved tilførelse af en sammenblandingsvare, hvor varen har en bestanddel, som normalt tilføres efter øl- eller vinafgiftsområdet, og en anden bestanddel der normalt tilføres efter spiritusafgiftsområdet. Dette ses i de udvalgte domme fra analysens kapitel 5. Spørgsmålet er her, hvordan sådanne varer skal tilføres?

I afgørelsen af C-150/08, Siebrand forholder EU-Domstolen sig til, at der skal foretages en skønsvurdering af varens karaktergivende egenskab jf. den almindelige tilførelsesbestemmelse 3 b). EU-Domstolen slår fast, at den karaktergivende egenskab skal findes ud fra tre kriterier – varens alkoholindhold, varens særlige organoleptiske egenskab og varens bestemmelse.



Ved varens alkoholindhold skal der ses på, hvor stor en andel henholdsvis den gærede og den destillerede alkohol udgør af det samlede alkoholindhold i varen. Dette forhold må ikke stå alene, hvorfor der skal laves en vurdering af varens organoleptiske egenskaber.

Ved varens organoleptiske egenskaber skal der foretages en analyse af varen for, hvordan den smager, hvordan den ser ud, hvordan den lugter mv. Det er de sanselige indtryk af produktet, der lægges til grund her.

Det sidste kriterie, varens bestemmelse, skal alene medtages i vurderingen af varens karaktergivende egenskab, såfremt de to forhenværende kriterier ikke fastlægger i et betydeligt omfang varens objektive karakteristika og egenskaber. Forholdet fandtes ikke anvendt i EU-Domstolens afgørelse af C-339/09, Skoma Lux, da de objektive karakteristika og egenskaber for varen var utvivlsomme efter de første to kriterier. For kriteriet gælder, at varen og dens bestemmelse skal hænge uomtvisteligt sammen. Med det menes der, at såfremt varen er beregnet til at blive indkøbt, indtaget og markedsført som en spiritusholdig drikkevarer, eksempelvis en likør, så gælder det, at varen skal tariferes under KN-position 2208 og dermed ifalder spiritusafgift efter SPRITAL § 1.

Landsskatterettens afgørelse i genoptagelsessagen SKM.2017.457.LSR lagde blandt andet vægt på, at gløgg-varerne og deres bestemmelse hang uløseligt sammen på baggrund af, at de blev indkøbt og indtaget, som det kan forventes, at en gæret drik, tariferet under KN-position 2206, vil.

De tre kriterier giver ligeledes anledning til fortolkningstvivl, dette ses blandt andet i SKAT's styresignal SKM.2010.157.SKAT og deres manglende anvendelse af vurderingskriterierne i SKAT's administrative praksis.

Crème de Cassis afgørelsen er i specialet antaget som værende udtryk for gældende praksis før C-150/08, Siebrand og hertil SKAT's styresignal SKM.2010.157.SKAT. På den baggrund foreligger der en praksisændring ved tarifiering af en vare ud fra varens karaktergivende ingrediens. Praksisændringen kommer ikke til udtryk i SKAT's afgørelser i sagerne SKM.2017.457.LSR og LSR.22.10.2020, dog benytter Landsskatteretten sig af præmisserne fra C-150/08, Siebrand til tarifiering af alkoholholdige sammensatte drikkevarer i det pågældende sager.

Hvorfor SKAT ikke benytter sig af praksissen, kan ikke udledes ud fra dommene. Dog kan der stilles spørgsmålstegn til SKAT's egen praksis, og hvorfor de ikke følger styresignalet, som er en tjenestebefaling, SKAT skal følge. Der kan på denne baggrund også stilles spørgsmålstegn til, hvorvidt der er plads til styresignaler i dansk ret, når dem som bør følge et sådant styresignal, ikke gør. SKAT formår ikke at følge egen praksis, hvilket kan give flere sager der skal prøves ved Landsskatteretten, men også flere afgørelser fra SKAT uden ensartet og sagligt belæg.

Det kan hertil konkluderes, at EU-Domstolens skønsmæssige vurdering på baggrund af varens objektive karaktergivende egenskab foreligger som udtryk for gældende ret for, hvordan en given alkoholholdig drikkevarer skal tariferes. Hertil er de af EU-Domstolen fastsatte vurderingskriterier,

som sagligt grundlag for foretagelse af et sådan skøn, nogle SKAT skal følge ved tarifiering af varer i lignende sager.

Det kan konkluderes, at såfremt en vare opfylder de tre betingelser - et alkoholindhold på over 1,2 % vol., en drikkevare til indtagelse og varen er ikke omfattet af vareområdet for øl- eller vinafgiftspligten - er varen spiritusafgiftspligtig efter SPRITAL § 1.

Det kan ydermere konkluderes, at der efter EU's kombinerede nomenklatur er en helt klar og udtrykkelig fremgangsmåde til tarifiering af varer efter de almindelige tariferingsbestemmelser, såfremt en alkoholholdig drikkevare er en blandingsvare. Der skal foretages en skønsvurdering af varens karaktergivende egenskab efter den almindelige tariferingsbestemmelse 3 b). Hertil opstiller EU-Domstolen tre vurderingskriterier – varens alkoholindhold, varens særlige organoleptiske egenskaber og varens bestemmelse. Af dem skal der foretages en helhedsvurdering og hertil komme frem til tarifiering af en sådan vare.

Det er dermed ikke givet, hvornår en vare er afgiftspligtig efter SPRITAL § 1, da dette afhænger af domstolens vurderingen i den konkrete sag og den konkrete skønsvurdering af den pågældende vare ud fra de fastsatte vurderingskriterier.

## Litteraturliste

---

### Retskilder

Direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019 om den generelle ordning for punktafgifter (Det omarbejdede cirkulationsdirektiv) Hentet fra

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:02020L0262-20220426&qid=1674220401825&from=DA>

Kommissionens Gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (Forordning nr. 2018/1602) Hentet fra

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1602>

Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov (Grundloven) Hentet fra

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000744234?tab=karnov>

Lov 2009-12-21 nr. 1385 om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om afgift af spiritus m.m., lov om tobaksafgifter, lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m. og forskellige andre love (Lov nr. 1385/2009) (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv) Hentet fra

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000479657?tab=karnov>

Lov nr. 1240 af 11. juni 2021 om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., spiritusafgiftsloven, momsloven og forskellige andre love (Lov nr. 1240/2021) (Implementering af omarbejdede cirkulationsdirektiv) Hentet fra

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000888436?tab=karnov>

Lovbekendtgørelse 2020-04-21 nr. 504 om afgift af spiritus m.m. (Spiritusafgiftsloven) Hentet fra

[https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000921228?annotationId=LBKG2020504\\_NKAR28&tab=karnov#LBKG2020504\\_P15](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000921228?annotationId=LBKG2020504_NKAR28&tab=karnov#LBKG2020504_P15)

Lovbekendtgørelse 2020-10-08 nr. 1451 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m. (Øl- og vinafgiftsloven) Hentet fra

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000921227?tab=karnov>

Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (Cirkulationsdirektiv) Hentet fra

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0118>

Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (Direktiv nr. 92/83) Hentet fra

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0083&from=DA>

Rådets direktiv 92/84/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (Direktiv nr. 92/84) Hentet fra

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:DA:HTML>

Rådets direktiv (EU) 2020/1151 af 29. juli 2020 om ændring af direktiv 92/83/EØF om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (Direktiv nr. 2020/1151) Hentet fra

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:32020L1151&from=DA>

Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif (Forordning nr. 2658/87) Hentet fra

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:01987R2658-20230101>

## Domme og afgørelser

C-150/08 (2009), Siebrand. Hentet fra

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=74026&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1739987>

C-163/09 (2010), Repertoire Culinaire Ltd. Hentet fra

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83856&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8411555>

C-196/10 (2011), Paderborner Brauerai. Hentet fra

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=107358&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8398877>

C-339/09 (2010), Skoma Lux. Hentet fra

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=79385&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8411555>

C-458/06 (2008), Gourmet Classic Ltd. Hentet fra

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=69018&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8411555>

De forenede sager C-532/14 og C-533/14 (2016), Toorank Productions BV. Hentet fra

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=178161&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8411555>

Landsskatterettens afgørelse 22. oktober 2020. Hentet fra

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000857303>

SKM.2017.457.LSR (2017). Hentet fra

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000780234>

U.2004.1277H (2004) Crème de Cassis. Hentet fra

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000289544?dq=creme%20de%20cassis#U20041277-01>

## Bøger

Bønsing, S. (2018). Forvaltningsret, Lærebog for statskundskab. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2. Udgave

Munk-Hansen, C. (2017). Den juridiske løsning, Introduktion til den juridiske metode. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. Udgave

Thygesen, J. (2020). Grundlæggende afgiftsretlige principper – I teori og praksis. DJØF Forlag, 1. Udgave

## Den Juridiske Vejledning

DJV 2023-1, Om Den juridiske vejledning, Den juridiske vejledning – et bidrag til retssikkerheden.  
[Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden - Skat.dk](#)

DJV 2023-1, A.A.7.1.4 Fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis  
[A.A.7.1.4 Fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis - Skat.dk](#)

DJV 2023-1, E.A.1.1 Historik og lovgrundlag  
[E.A.1.1 Historik og lovgrundlag - Skat.dk](#)

DJV 2023-1, E.A.3.3.2 Forskellige definitioner af øl omfattet af afgiften  
[E.A.3.3.2 Forskellige definitioner af øl omfattet af afgiften - Skat.dk](#)

## Styresignaler

SKM.2010.157.SKAT (2010, 1. marts). Ændring af praksis som følge af sag C-150/08, Siebrand – styresignal. SKAT.dk Hentet fra  
<https://skat.dk/data.aspx?oid=1863865>

SKM.2014.489.SKAT (2014, 2. juli). Styresignaler, SKAT-meddelelser og høringsportalen for styresignaler – styresignal. SKAT.dk Hentet fra  
[Styresignaler, SKAT-meddelelser og høringsportalen for styresignaler - styresignal - Skat.dk](#)

## Forklarende Bemærkninger

Forklarende bemærkninger til Den Europæiske Unions kombinerede nomenklatur (2019, 29. marts)  
Den Europæiske Unions Tidende C 119. Lokaliseret d. 16. maj 2023 på

[Den Europæiske Unions C 119/29. \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/ta/2019/29/oj)

## Artikler

Lundby Hansen, M. (2022, 1. december). Danmark har OECD's højeste skattetryk. CEPOS, Center for Politiske Studier. Lokaliseret d. 15. maj 2023 på

<https://cepos.dk/abcepos-artikler/0006-danmark-har-oecd-s-hoejeste-skattetryk/>

## Internetkilder

Den store danske, organoleptik (2009, 1. februar). Lokaliseret d. 16. maj 2023 på

[organoleptik | lex.dk – Den Store Danske](https://www.lex.dk/organoleptik)

EU-Domstolen (2022, 18. oktober). Folketinget EU-Oplysningen. Lokaliseret d. 16. maj 2023 på

[EU-Domstolen / Folketingets EU-Oplysning](https://www.folketinget.dk/eu-oplysningen/eu-domstolen)

Harmonized System – General Information (n.d.). Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunion. Europa-Kommissionen. Lokaliseret d. 07. maj 2023 på

[https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/calculation-customs-duties/customs-tariff/harmonized-system-general-information\\_da?etrans=da](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/calculation-customs-duties/customs-tariff/harmonized-system-general-information_da?etrans=da)

Hvad er en lovbekendtgørelse? (n.d.). Folketinget. Lokaliseret d. 16. maj 2023 på

[Hvad er en lovbekendtgørelse? / Folketinget \(ft.dk\)](https://www.folketinget.dk/lovgivning/lovbekendtgørelse/)

Lovgivning, Definition af øl (n.d.) Bryggeriforeningen, Danish Brewers' Association. Lokaliseret d. 16. maj 2023 på

[Lovgivning om øl - Bryggeriforeningen](https://www.bryggeriforeningen.dk/lovgivning-om-øl)



## **Bilagsoversigt**

---

**Bilag 1: Skærmpoint af antal anslag**

**Bilag 2: Overblik over spiritus-, øl og vinafgiftsområderne**