# Titelblad

**Uddannelsessted:** Aalborg Universitet – AAU

 Erhvervsjura

**Vejleder:** Charlotte Sørensen

**Projekt:** Kandidatspeciale

**Emne:** *Hvordan fortolkes bestemmelsen om de vejledende mængder i artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF (artikel 32, stk. 3 i* direktiv 2008/118/EF) *i praksis, og hvilke gældende regler er privatpersonen underlagt ved indførsel af punktafgiftspligtige varer fra en anden medlemsstat?*

 How is the regulation on guide levels in article 9(2) of the Council Directive 92/12/EEC (article 32(3) of Directive 2008/118/EC) in practice, and which rules are a private individual subject to the importation of products subject to excise duty from another Member State?

**Afleveringsdato:** 15. maj 2013 kl. 10.00

**Sidetal:** 54

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Safinaz Elisa Turkdonmez

Indholdsfortegnelse

[1. Titelblad 1](#_Toc356251317)

[2. Indledning 3](#_Toc356251318)

[3. Problemformulering 4](#_Toc356251319)

[4. Afgrænsning 4](#_Toc356251320)

[5. Metode 5](#_Toc356251321)

[6. Kildekritik 7](#_Toc356251322)

[7. Fortolkning om anvendelsen af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF 8](#_Toc356251323)

[7.1 Kommissionens fortolkning af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF 8](#_Toc356251324)

[7.2 Forslag om ophævelse af de vejledende mængder 11](#_Toc356251325)

[7.3 Udtalelse fra udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse 13](#_Toc356251326)

[7.4 Skatteministeriets grundnotat vedrørende forslag til ændring af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF 14](#_Toc356251327)

[7.5 Skats anvendelse af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF 16](#_Toc356251328)

[7.6 SKM2013.199.SKAT- Styresignal 17](#_Toc356251329)

[7.7 Sammenfatning 18](#_Toc356251330)

[8. Uddybning af gældende EU-ret 19](#_Toc356251331)

[8.1 ”Handel for øje” 19](#_Toc356251332)

[8.1.1. C-5/05- Joustra 20](#_Toc356251333)

[8.2 ”Som de selv medfører” 24](#_Toc356251334)

[8.2.1. C-296/96- Emu Tabac 24](#_Toc356251341)

[8.3 ”Overgang til forbrug” 28](#_Toc356251342)

[8.3.1. C-325/99- G. van de Water 28](#_Toc356251343)

[8.3.2. Fremstilling, forarbejdning og oplægning 30](#_Toc356251344)

[8.4 Sammenfatning 31](#_Toc356251345)

[9. Analyse af national ret 33](#_Toc356251346)

[9.1 Implementering af cirkulationsdirektivet 33](#_Toc356251347)

[9.1.1. Direktivernes implementering i national lovgivning 33](#_Toc356251348)

[9.1.2. Gennemførelse af cirkulationsdirektivet 34](#_Toc356251349)

[9.2 Indførsel af punktafgiftspligtige varer til Danmark 38](#_Toc356251350)

[9.2.1. SKM2013.52.VLR 38](#_Toc356251351)

[9.2.2. SKM2011.126.LSR 40](#_Toc356251352)

[9.3 Sammenfatning 41](#_Toc356251353)

[10. Medlemsstaterne kan implementere de vejledende mængder 43](#_Toc356251354)

[11. Konklusion 44](#_Toc356251355)

[12. Perspektivering 48](#_Toc356251356)

[13. Summary 50](#_Toc356251357)

[14. Litteraturliste 52](#_Toc356251358)

# Indledning

Cirkulationsdirektiv 92/12/EØF[[1]](#footnote-1) indeholder en gennemgang af den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed. Direktivet er vedtaget for at sikre, at det indre marked fungerer for punktafgiftspligtige varer. Hensigten med direktiv 92/12/EØF er, at skabe en funktion der indebærer fri bevægelighed for punktafgiftspligtige varer. For at sikre det indre markeds etablering, bør reglerne om de punktafgiftspligtige varer være identiske i alle medlemsstater.[[2]](#footnote-2) De punktafgiftspligtige varer der finder anvendelse er mineralolier, alkohol og alkoholdige drikkevarer og forarbejdede tobaksvarer. Når disse punktafgiftspligtige varer købes af privatpersoner kræves afgift ved forhøjelse af prisen.[[3]](#footnote-3)

Som følge af princippet om fri bevægelighed, der blev indført med det indre marked, kan privatpersoner købe punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater. Disse varer der er overgået til forbrug i en medlemsstat, kan transporteres til en anden medlemsstat uden at skulle betale punktafgift igen. Dette er privatpersonernes fundamentale rettigheder i det indre marked, da de generelle principper for det indre marked garanterer købefriheden. Dog formodes det, at de punktafgiftspligtige varer er anskaffet til eget forbrug eller den pågældende families forbrug, og at de pågældende selv medfører varerne til forbrugsmedlemsstaten.[[4]](#footnote-4) Dermed kan privatpersoner drage fuld fordel af de forskellige afgiftssatser i medlemsstaterne.[[5]](#footnote-5) For at bedømme om de afgiftsbelagte varer er til eget brug, kan medlemsstaterne blandt andet henholde sig til de vejledende mængder i artikel 9, stk. 2. De vejledende mængder er fastsat som minimumssatser for at medlemsstaterne kan fastsætte egne retningslinjer. Således at medlemsstaterne kan operere med vejledende mængder, men kun led i bevisførelsen for, at de punktafgiftspligtige varer er bestemt til erhvervsmæssige formål.[[6]](#footnote-6)

De vejledende mængder i artikel 9, stk. 2 kan fastsættes af medlemsstaterne som et element, der kan indgå ved bedømmelse af, om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål.[[7]](#footnote-7) Hvis de punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, og oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, pålægges der punktafgift i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer oplægges. Hermed opkræves punktafgiften hos den person der er i besiddelse af varerne.[[8]](#footnote-8) Dette vurderes på baggrund af nævnte kriterier i artikel 9, stk. 2. Herunder kan blandt andet de vejledende mængder anvendes ved vurdering af, om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål.[[9]](#footnote-9)

De vejledende mængder kan umiddelbart ikke genfindes i national lovgivning, men alligevel synes det som om at det anvendes i praksis. Dette giver anledning til forundring. Derfor efterprøves det så, hvad retsstillingen egentlig er for private der transportere punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater.

# Problemformulering

Det er formålet med afhandlingen at undersøge:

*Hvordan fortolkes bestemmelsen om de vejledende mængder i artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF (artikel 32, stk. 3 i* direktiv 2008/118/EF) *i praksis, og hvilke gældende regler er privatpersonen underlagt ved indførsel af punktafgiftspligtige varer fra en anden medlemsstat?*

Der tages udgangspunkt i begrebet vejledende mængder der er fastsat som minimumssatser i artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF (artikel 32, stk. 3 i direktiv 2008/118/EF). Disse mængder kan anvendes af medlemsstaterne i forbindelse med kriteriet varernes mængde i artikel 9, stk. 2, femte led i artikel 92/12/EØF. Ved vurdering af om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål, tages der hensyn til de nævnte kriterier i bestemmelsen, hvor varernes mængde er et af dem.

Der foreligger ingen national regulering på området, men alligevel anvendes de vejledende mængder som fast praksis ved privatpersoners indførsel af punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater. Hensigten er at undersøge direktivets bestemmelse om de vejledende mængder, der fortolkes i praksis. Dette sammenlignes med hvordan begrebet fortolkes og anvendes i nationalt regi.

# Afgrænsning

I afhandlingen anvendes direktiv 92/12/EØF, selvom direktivet er ophævet af direktiv 2008/118/EF. Dette skyldes, at artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF blot er erstattet og videreført uændret i artikel 32 i direktiv 2008/118/EF. Bestemmelsen i artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF er den afgørende bestemmelse for analysen i specialet. Da forarbejderne til direktiv 92/12/EØF anvendes i analysen, og for at sikre overblikket i analysen når der henvises mellem forskellige enslydende bestemmelser i forskellige direktiver, er det valgt at anvende artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF i afhandlingen. Det understreges, at det gældende direktiv er direktiv 2008/118/EF, men at artikel 32, stk. 3 heri skal anvendes og fortolkes på samme måde som artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF. Tilsvarende gør sig gældende for de øvrige bestemmelser, der henvises til i specialet.

Afhandlingen afgrænses til kun at omhandle artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF (tilsvarende bestemmelser i direktiv 2008/118/EF), da bestemmelserne anvendes for at fastslå om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Et af formålene med bestemmelserne er at gøre det muligt for privatpersoner at købe punktafgiftspligtige varer i det indre marked og derefter transportere dem til en anden medlemsstat uden at betale punktafgift igen. Et andet formål er at sikre, at punktafgiften for varer der anvendes til erhvervsmæssige formål beskattes i forbrugsmedlemsstaten.[[10]](#footnote-10) Bestemmelserne fastlægger kriterierne for, hvordan de vejledende mængder skal forstås desuden hvad privatforbrug og erhvervsmæssige transaktioner er.

For at klarlægge hvordan begrebet vejledende mængder skal fortolkes, anvendes artikel 7 i direktiv 92/12/EØF. Artikel 7 vedrører spørgsmålet om, hvor punktafgifterne kræves, når varerne transporteres med erhvervsmæssige formål fra en medlemsstat til en anden. Artikel 8 bestemmer når privatpersoner anskaffer varer til eget forbrug, og som de selv medfører, gælder princippet for det indre marked, at der opkræves punktafgift i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet. Det generelle beskatningsprincip anføres i artikel 9, stk. 1, der pålægger punktafgift i andre situationer end dem der er angivet i artikel 7 og 8. Derudover angives kriterierne for at vurdere om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål i artikel 9, stk. 2. Dog kan medlemsstaterne anvende de vejledende mængder, der kan tages i betragtning ved kriteriet varernes mængde for at fastslå, om varerne er til erhvervsmæssige formål.

Dette vil blive sammenholdt med de nationale love, herunder mineralolieafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven. De punktafgiftspligtige varer der fokuseres på er alkohol, alkoholdige drikkevarer og tobak, da det er de harmoniserede punktafgiftspligtige varer i det indre marked.

# Metode

I dette afsnit uddybes hvilken videnskabelig disciplin og hvilke midler, der er benyttet for at besvare afhandlingens problemformulering.

Retsvidenskab er den videnskabelige disciplin, der beskriver den gældende retsorden. Retsvidenskaben beskæftiger sig med retskildelære og retsdogmatik. Retsvidenskabens juridiske metode er en faglig metode, som bruges til at finde det korrekte svar på, hvilke regler der gælder på et bestemt område. Derfor lægger afhandlingen vægt på retskilde- og fortolkningslæren, og samspillet mellem national ret og EU-retten.[[11]](#footnote-11)

Retsdogmatik er at systematisere, beskrive, fortolke og analysere gældende ret.[[12]](#footnote-12) Formålet med afhandlingen er, at analysere, fortolke og undersøge gældende ret for private der indfører punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater, og fortolkningen af begrebet vejledende mængder.

Gældende ret anvendes forskelligt i retsvidenskaben. Alf Ross angiver den traditionelle definition ved prognoseteorien. Prognoseteorien går groft sagt ud på, at retsvidenskabens opgave er at beskrive gældende ret, der defineres som det, domstole vil gøre i en fremtidig domshandling. Ross mener, at gældende ret er udtryk for den faktiske retsanvendelse i samfundet og opfattes ikke kun som en sanktion af et ideal system af normer. Desuden definerer Ross retten som empirisk i prognoseteorien ved at hævde, at gældende ret er en empirisk verificerbar og falsificerbar prognose om, hvad domstolene vil gøre.[[13]](#footnote-13) Derfor er udgangspunktet i specialet, at undersøge hvad gældende ret er for private der indfører punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater, og undersøge hvordan begrebet vejledende mængder skal forstås. Dette baseres på en analyse af hvordan EU-Domstolen forholder sig til området, ved at gå i dybden med EU-Domstolens præmisser i afgørelser. Hermed vil afhandlingen ligge vægt på hvad EU-Domstolen ligger til grund i afgørelserne. Dette vil anses som værende gældende ret på området.

Som tidligere nævnt er hypotesen, at de vejledende mængder ikke er implementeret i national lovgivning, selvom det anvendes i praksis. Dermed er formålet med afhandlingen at undersøge, fortolke, systematisere begrebet vejledende mængder og undersøge anvendelsen af begrebet i praksis. Dette vil blive sammenlignet med national ret.

I afhandlingen anvendes Kommissionen, Udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse, regeringen og SKAT som fortolkningsbidrag. Dernæst anvendes objektiv formålsfortolkning [[14]](#footnote-14) ved at analysere artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF for at få en dybdegående gennemgang af, hvordan de vejledende mængder skal forstås. Hermed analyseres hvad gældende ret er for private der indfører punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater. EU-dommene danner grundlag for, hvordan de vejledende mængder skal forstås, da EU-Domstolens udtalelser danner rammen af bestemmelsernes formål. Derefter undersøges de nationale regler angående hvordan artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF er implementeret i dansk ret. Efterfølgende foretages en analyse af nationale afgørelser for at undersøge, hvordan de vejledende mængder fortolkes og anvendes i nationale afgørelser og om det stemmer overens med EU-Domstolens anvendelse af dem.

Afhandlingens første del tager udgangspunkt i fortolkningsbidrag. Herved anvendes Kommissionens rapport til Europa-Parlamentet og analyseres hvordan Kommissionen fortolker de vejledende mængder. Dette sammenlignes med regeringens fortolkning og anvendelse af de vejledende mængder. Dernæst inddrages SKATs juridiske vejledning, selvom det ikke er en retskilde, men en intern instruks til SKAT, da hensigten er at undersøge hvordan SKAT anvender og fortolker de vejledende mængder i praksis. Derved inddrages Udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelsens rapport om et løsningsforslag til Kommissionens ændringsforslag til artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF. Udvalget forslår et løsningsforslag til problemstillingen om fortolkningen af de vejledende mængder, derfor anvendes udvalgets løsningsforslag.

Formålsfortolkningen anvendes for at undersøge betydningen af udtrykket vejledende mængder. Der tages udgangspunkt i artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF, da formålet er at undersøge forståelsen af de vejledende mængder, og hvad gældende ret er for private der transporterer punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater. Dette sker ved at analysere dommene C-5/05-Joustra, C-296/95-EMU Tabac og C-325/99-G. van de Water, da dommene udtrykker hvordan de vejledende mængder skal anvendes. I tilknytning til EU-Domstolen inddrages generaladvokatens forslag/analyse til afgørelserne som fortolkningselement, idet omfang EU-Domstolen anvender deres forslag. Disse anvendes selvom de ikke er bindende. Deres upartisk og uafhængigt begrundet forslag til afgørelserne anvendes for at få en mere udtømmende forståelse af begrebet vejledende mængder og EU-Domstolenes anvendelse heraf.

Afhandlingens sidste del undersøger de danske punktafgiftslove, hvordan nationale lovtekster bearbejder artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF. Dernæst analyseres nationale afgørelser for at undersøge hvordan SKAT anvender de vejledende mængder og hvordan domstolen behandler dem. Herved foretages en ordlydsfortolkning af domstolens præmisser for at sammenligne national ret med EU-retten.

# Kildekritik

Ved behandling af afhandlingens problemformulering anvendes retskilder, og direktiv 92/12/EØF er den primærkilde. Da denne danner grundlag for at implementere vejledende mængder i national lovgivning, anvendes forarbejder for at give et bredere grundlag for at fortolke begrebet vejledende mængder. Det er klart, at forarbejderne til lovene kun er fortolkningsmateriale. Kommissionen og Udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse har udgivet rapporter angående problemstillinger med hensyn til anvendelsen af vejledende mængder i medlemsstater. Disse er en vejledning og er ikke bindende, og anvendes for at undersøge hvilken betydning de vejledende mængder har i direktivet. Herunder undersøges hvorfor Kommissionen foreslår at de vejledende mængder ikke foretages i direktiv 2008/118/EF.

Til sammenligning af direktivet med national lovgivning anvendes retskilder som nationale lovtekster, herunder mineralolieafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, spiritusafgiftsloven og øl-og vinafgiftsloven. Der anvendes også forarbejder og bemærkninger til retskilderne. Derudover benyttes Skatteministeriets grundnotat for at fremhæve regeringens holdning til de vejledende mængder.

# Fortolkning om anvendelsen af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF

Følgende tages der udgangspunkt i de forskellige fortolkninger af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF. Der vil inddrages Kommissionens fortolkning af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF, Betænkning om ophævelse af de vejledende mængder, Udtalelse fra udvalget, Skatteministeriets grundnotat vedrørende ændringsforslag, SKATs anvendelse af bestemmelserne, SKATs styresignal.

Kommissionen har forsøgt at svare på mit problemformulering ved at udgive en rapport om fortolkning af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF og forslag til ændring af direktivet. Rapporten angiver hvilken betydning de vejledende mængder har, da det påpeges af Kommissionen, at de vejledende mængder har givet anledning til fortolkningsproblemer. Det skal bemærkes, at hensigten med anvendelsen af Kommissionens ordlydsfortolkning af bestemmelserne er, at undersøge de forskellige fortolkningsproblemer der foreligger i forbindelse med fortolkningen af begrebet vejledende mængder. Et år efter Kommissionens forslag udkom et betænkning om ændringsforslag til direktiv 92/12/EØF. Dette er væsentligt at inddrage, da Kommissionen begrunder hvorfor det er relevant at ændre artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF, herunder angives holdninger om de vejledende mængder. Udvalg om det indre marked og forbrugerbeskyttelse udtaler også om ændringsforslaget og foretager en ordlydsfortolkning af begrebet eget forbrug, som vil blive inddraget. Til forslag til ændring af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF har Skatteministeriet udgivet et grundnotat, hvor Kommissionens ændringsforslag er sendt til høring. Grundnotatet anvendes til mit svar til problemformulering, da det giver indblik i regeringens holdning til ændringsforslaget om ophævelse af de vejledende mængder. Desuden inddrages hvilken holdning dansk erhverv har i henhold til de vejledende mængder. Dette vil udlede til en beskrivelse af, hvordan SKAT anvender de punktafgiftspligtige love, hvor der vil tages udgangspunkt i SKATs juridiske vejledning. I den juridiske vejledning undersøges, hvad SKAT lægger vægt på ved bedømmelsen af, om de punktafgiftspligtige varer der indføres af privatpersoner har erhvervsmæssig karakter. Derudover har SKAT udsendt et styresignal[[15]](#footnote-15) d. 19. marts 2013 som inddrages om ændringen af praksis for privatpersoners indførsel af punktafgiftspligtige varer til eget brug.

## Kommissionens fortolkning af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF

Formålet med dette afsnit er at undersøge hvilken betydning de vejledende mængder har i forhold til Kommissionen. Hensigten er at undersøge hvordan de vejledende mængder fortolkes. Desuden tages der hensyn til Kommissionens forslag til direktiv 2008/118/EF.

I Kommissionens rapport[[16]](#footnote-16) foretages en ordlydsfortolkning af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF, da Kommissionen konstaterer at resultatet ikke er så harmonisk som det burde være. Derfor påpeges det, at det er nødvendigt at fjerne tvetydigheden. Kommissionen erkender, at det vil det være hensigtsmæssigt, at definere artiklernes anvendelsesområde.[[17]](#footnote-17)

Kommissionen fremhæver i rapporten, at proceduren for varer der er overgået til forbrug er således:

* Ved erhvervsmæssige varebevægelser mellem medlemsstaterne forfalder punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten.
* For varer, som privatpersoner anskaffer sig direkte til eget brug, og som de selv medfører, opkræves punktafgifterne ifølge artikel 8 i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.
* Der er fastlagt visse kriterier, blandt andet vejledende mængder, med henblik på at skelne mellem erhvervsmæssige og ikke- erhvervsmæssige transaktioner (artikel 9, stk. 2). [[18]](#footnote-18)

De ovenstående punkter uddyber Kommissionen således at ved anvendelsen af artikel 7 stk. 1, kræves punktafgifterne, når varerne transporteres med handel for øje fra en medlemsstat til en anden. [[19]](#footnote-19) Endvidere bestemmes det i artikel 8, for så vidt angår varer som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, kræves punktafgiften i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.[[20]](#footnote-20)

Ved fortolkningen af begrebet ”som de selv medfører” i artikel 8, påpeger Kommissionen, at for punktafgiftspligtige varer som privatpersoner anskaffer til eget forbrug og som de selv medfører, gælder princippet for det indre marked. Derfor mener Kommissionen, at det er vigtigt at fortolke begrebet ”som de selv medfører” uden at begrænse det generelle princip for det indre marked. Begrebet relatere til, at varerne skal medføres fysisk af privatpersonerne. Derimod anføres det, at i nogle medlemsstater begrænser fortolkningen det generelle princip for varernes frie bevægelighed. Dette er en restriktion af principperne for det indre marked, derfor påpeger Kommissionen, at det ikke er formålstjenlig at medtage de vejledende mængder i det nye direktiv. [[21]](#footnote-21) Herefter tydeliggøres det, at det er nødvendigt, at kontrolmyndighederne ved vurdering af, om de indførte punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål, træffer afgørelse på grundlag af efterprøvning af alle kriterierne som er nævnt i artikel 9, stk. 2. [[22]](#footnote-22)

Kommissionen påstår, at det ikke er juridisk holdbart, at opretholde de vejledende mængder i artikel 9, stk. 2. Dette begrunder Kommissionen med, at:

*”Disse angivelser kan i øvrigt aldrig i sig selv af myndighederne bruges til at retfærdiggøre, at de træffer beslutning om at anse en oplægning af punktafgiftspligtige varer for at have erhvervsmæssig karakter. Desuden må det aldrig fortolkes som en form for ”fritagelsestærskel”, idet det er fastslået, at uanset om tærsklen er overskredet eller ej, skal kontrolmyndighederne i den pågældende medlemsstat, hvis den ønsker at forsendelsen betegnes som værende af erhvervsmæssig karakter, altid kunne fremlægge konkrete elementer til underbygning af en sådan påstand.” [[23]](#footnote-23)*

Som det fremgår af det ovenstående citat, kan myndighederne ikke anvende de vejledende mængder som et fastsat niveau for at fastslå om varerne er til erhvervsmæssig anvendelse eller ej. Angivelserne kan aldrig i sig selv bruges til at beslutte om varerne har erhvervsmæssig karakter. Derfor skal der fremlægges andre beviser der peger på elementer der har erhvervsmæssig karakter. Desuden fremhæves det i rapporten, at de vejledende mængder er en slags **instruks** for at foretage kontrol af privatpersoner, når der er tale om en vis mængde varer. Det vil sige, at de vejledende mængder skal anses som retningslinjer for at foretage kontrol af privatpersoner, hvis der medtages mere end en bestemt mængde. [[24]](#footnote-24)

I forhold til de vejledende mængder, fastslår kommissionen, at mængderne er en form for lovgivningsmæssig grænse, der giver mulighed for at behandle varebevægelser der foretages af privatpersoner. Det vil sige, at hvis der medtages mere end en bestemt mængde punktafgiftspligtige varer, giver de vejledende mængder mulighed for at foretage kontrol af varemængderne. Det største problem ved anvendelsen af de vejledende mængder er spørgsmålet om, hvordan varebevægelserne skal behandles, derfor skal de vejledende mængder betragtes som en lovgivningsmæssig grænse for at behandle varebevægelserne således:

1. Inden for de vejledende mængder: det op til de nationale myndigheder at bevise, at privatpersonerne har anskaffet varerne til erhvervsmæssige formål.
2. over de vejledende mængder: det er op til den pågældende privatperson at bevise for kontrolmyndighederne, at disse varer er beregnet til egen brug. [[25]](#footnote-25)

I henhold til ovenstående inddeling af bevisbyrde, anfører Kommissionen, at de vejledende mængder bør fjernes, da det medfører tvivl og hindring af det indre marked. Derfor påpeger Kommissionen, at sådan en restriktion ikke kan retfærdiggøres.[[26]](#footnote-26)

Det må ud fra ovenstående betragtninger lægges til grund, at de vejledende mængder ikke må begrænse varernes frie bevægelighed. Derfor foreslår Kommissionen at de ikke medtages i direktiv 2008/118/EF.

Punktafgiftspligtige varer der allerede er overgået til forbrug, hvor der er betalt punktafgift, kan ligeledes omsættes inden for Fællesskabet. Ved denne form for omsætning påpeger Kommissionen, at der anvendes den generelle beskatningsregel som er nævnt i artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF. I bestemmelsen nævnes de faktorer, der skal tages med i betragtningen for at fastslå, om varerne har erhvervsmæssig karakter. Der nævnes blandt andet den forretningsmæssige status hos privatpersonen, transportformen, dokumentationer, varernes art og varernes mængde. Herunder kan medlemsstaterne anvende de vejledende mængder i forhold til kriteriet varernes mængde. Derimod fremhæver Kommissionen, at de vejledende mængder hindrer det indre marked, da nogle medlemsstater ikke vurderer de punktafgiftspligtige varer på baggrund af de nævnte kriterier, men kun anvender de vejledende mængder.

Som det fremgår ovenfor fastholder Kommissionen, at ved anvendelsen af kriterierne i artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF, skal bestemmelsen ikke fortolkes restriktivt, så det forhindre varernes frie bevægelighed. Det vil sige, at selvom de vejledende mængder anvendes må det ikke fortolkes som en fritagelsestærskel. Derimod anfører Kommissionen, at ved vurderingen af om varerne er til eget brug eller til erhvervsmæssige formål, skal parternes bevisførelser vægtes endnu mere. Dette skyldes, at kontrolmyndighederne skal i alle tilfælde hvor en privatperson indfører punktafgiftspligtige varer, efterprøve alle de omtalte kriterier i artikel 9, stk. 2. Således at de vejledende mængder ikke kan i sig selv af myndighederne bruges til at retfærdiggøre, om varerne er oplagt til erhvervsmæssigt formål.

## Forslag om ophævelse af de vejledende mængder

Et år efter Kommissionens forslag[[27]](#footnote-27) om ophævelse af de vejledende mængder udkom en betænkning om et ændringsforslag til direktiv 92/12/EØF.

Det fremgår af Europa-Parlamentets betænkning[[28]](#footnote-28) om ændringsforslag til direktiv 92/12/EØF, at målsætningen for tobak og alkoholdig drikkevarer ikke er opfyldt endnu. Derfor udsender Parlamentet en betænkning om ændringsforslag til den ovenstående rapport. Ønsket er at lette den frie bevægelighed for punktafgiftspligtige varer, da stigende antal privatpersoner køber punktafgiftspligtige varer i en anden medlemsstat. [[29]](#footnote-29)

I forhold til den ovenstående uddybelse af artikel 7, skelner Kommissionen bestemmelsen i to situationer, henholdsvis ”punktafgiftspligtige varers overgang til forbrug i en medlemsstat” og ”oplægges i erhvervsmæssigt øjemed i en anden medlemsstat”. Kommissionen fremhæver, at i hvert tilfælde bør der fastslås, hvem der er ansvarlig for punktafgiften, samt hvilke forpligtelser der skal overholdes i bestemmelsesstaten. Da dette har givet anledning til problemer, har Kommissionen til formål at harmonisere medlemsstaternes lovgivning på dette område. Således at de vejledende mængder præciseres. [[30]](#footnote-30)

I betænkningen anfører Kommissionen forslag i den lovgivende tekst. Dette tilføjes med fede tekstdele. Ifølge Kommissionens oprindelige forslag fremgår det at formålet med de vejledende mængder er:

*”Medlemsstaternes mulighed for at operere med vejledende niveauer med henblik på at kunne fastslå, om varer oplægges i erhvervsmæssigt øjemed eller til privatpersoners egen brug, bør udgå.* ***Disse vejledende restriktioner kan i øvrigt aldrig i sig selv af myndighederne bruges til at retfærdiggøre en beslutning om, at en oplægning af punktafgiftsbelagte varer er af erhvervsmæssig karakter****.**Vejledende restriktioner skal derfor kun ses som retningslinjer, som myndigheder giver deres embedsmænd i forbindelse med kontrol.”[[31]](#footnote-31)*

Det påpeges i forslaget, at der har været vanskeligheder med at gennemføre direktivet 92/12/EØF på grund af de vejledende mængder, derfor er hensigten at ændre det til:

*”Medlemsstaternes mulighed for at operere med vejledende niveauer med henblik på at kunne fastslå, om varer oplægges i erhvervsmæssigt øjemed eller til privatpersoners egen brug, bør udgå.* ***Disse vejledende restriktioner er alt for ofte blevet anvendt som obligatoriske i nogle medlemsstater og har i praksis ført til forskelsbehandling, hvilket er i strid med principperne for det indre marked.*** *Vejledende restriktioner skal derfor kun ses som retningslinjer, som myndigheder giver deres embedsmænd i forbindelse med kontrol* ***og bør ikke være det eneste kriterium, der anvendes til at fastslå, om punktafgiftspligtige varer oplægges til privatpersoners egen brug eller i erhvervsmæssigt øjemed.****”[[32]](#footnote-32)*

Det fremhæves tydeligt, at de vejledende mængder udelukkende er blevet nationale kriterier i nogle medlemsstater. Således at det er blevet anvendt som obligatoriske mængder. Derfor understreger Kommissionen, at det har ført til forskelsbehandling, hvilket er i strid med det indre marked. I den anledning har Kommissionen fremlagt forslag om, at der skal foretages en ændring af artikel 9 stk. 2, som formuleres således:

 “2. ***De*** i artikel 8 omhandlede varer ***anses for at være erhvervet af privatpersoner til eget brug, medmindre det kan godtgøres, at de*** er bestemt til erhvervsmæssige formål, ***under hensyntagen*** til ***en kombination af*** følgende:

1. den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af varerne, og årsagerne hertil
2. stedet, hvor varerne befinder sig, eller i givet fald den anvendte transportform
3. ethvert dokument vedrørende varerne
4. varernes art
5. varernes mængde.”[[33]](#footnote-33)

Det konstateres at ved Kommissionens ændringsforslag til artikel 9 stk. 2, fremhæves det i bestemmelsen, at der skal foretages en helhedsvurdering af kriterierne. Det er præciseret, at der skal tages hensyn til alle de nævnte kriterier i bestemmelsen. Herunder er de vejledende mængder ikke medtaget, da Kommissionen påpeger, at mængderne ikke kan som enestående fastslå, hvorvidt varerne er til erhvervsmæssige eller ikke-erhvervsmæssige formål. Desuden anfører Kommissionen i betænkningen, at de vejledende mængder ikke har en vejledende karakter længere, da kontrolmyndighederne i nogle medlemsstater anvender dem som obligatoriske mængder. Derfor har Kommissionen ikke valgt at nævne dem i bestemmelsen, da Kommissionen også har fremhævet i den forrige rapport[[34]](#footnote-34), at de vejledende mængder har givet anledning til fortolkningsproblemer. Kommissionen anfører i betænkningen, at den nye udformning af bestemmelsen tvinger kontrolmyndighederne til at foretage vurdering på baggrund af den medførte mængde punktafgiftspligtige varer. Dermed angiver Kommissionen, at den nye udformning giver skønsmæssige beføjelser til medlemsstaternes myndigheder ved vurdering af mistænkelige forsendelser. [[35]](#footnote-35)

Kommissionen fremhæver i betænkningen, at ændringerne har til formål at modernisere EU-reglerne, da det er 13 år siden, at Rådets direktiv 92/12/EØF blev vedtaget. Desuden understreger Kommissionen, at der er fire punker som punktafgiftsreglerne skal være i overensstemmelse med:

1. De nye regler skal følge strukturen i modellen for det indre marked, dvs. de skal bidrage til at fjerne forhindringer uden at give anledning til ny forskelsbehandling i eller hindringer for handelen.
2. De skal bidrage til at gøre procedurerne enklere, billigere og mere gennemsigtige for detailhandlere og forbrugere.
3. De må ikke bevirke omvæltninger i nationale skatteindtægter, og der skal tages passende hensyn til medlemsstaternes legitime interesse i at sikre en tilstrækkelig budgetindtægt fra punktafgifter.
4. I tilfælde, hvor enkelte medlemsstater finder det nødvendigt, skal de også afspejle de nationale sundhedspolitikker.[[36]](#footnote-36)

Kommissionen bekræfter at det nye ændringsforslag er i overensstemmelse med punkterne. Ydermere tilføjer Kommissionen, at selvom det er underlagt besværlige administrative procedurer, kræver det samtidig meget kontrol, da der er forskellige punktafgiftssatser i medlemsstaterne.

Ud fra ovenstående betragtninger konstateres det, at der har været besværligheder med hensyn anvendelsen af de vejledende mængder. Dette har ført til forskellige fortolkninger af anvendelsen af de vejledende mængder. Det er vigtigt, at ifølge de ovenstående fire punkter, at de vejledende mængder ikke forhindrer varernes frie bevægelighed samt ikke giver anledning til forskelsbehandling af de punktafgiftspligtige varer der indføres i medlemsstaterne. Derfor skal forhindringerne fjernes og sørge for at de vejledende mængder ikke anvendes som obligatoriske mængder, men derimod som en vejledning for at der kan foretages kontrol af myndighederne. Dette skal følge strukturen for det indre marked.

## Udtalelse fra udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse

Efter ovenstående gennemgang af ændringsforslagene til de vejledende mængder, foretager Udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse en ordlydsfortolkning af ændringsforslaget.

Ordføreren fra udvalget understreger i udtalelsen om ændring af direktiv 92/12/EØF, at der er to vigtige principper der støder sammen ved punktafgiftspligtige varer, som er det indre marked og beskyttelsen af den offentlige sundhed. Derimod nævner udvalget, at hensigten med ændringerne er, at liberaliserer varernes frie bevægelighed, så de europæiske forbrugere kan drage fuld fordel af det indre marked, herunder sikres medlemsstaternes skatteindtægter. [[37]](#footnote-37)

Tilsyneladende mener udvalget, at de ”vejledende mængder”, som de også kalder ”vejledende restriktioner” har givet anledning til restriktive fortolkninger fra nogle medlemsstaters side. Ligeledes anføres det, at de medlemsstater der anvender restriktive fortolkninger ønsker, at de vejledende mængder ændres til faste mængder.[[38]](#footnote-38)

Ifølge udvalget vil ændringsforslagene fra Kommissionen skabe klarhed over definitionen af ”**til egen brug**”, da definitionen har været det vanskeligste problem ved anvendelsen af direktiv 92/12/EØF. Udvalget slår fast ved, at definitionen vil hindre at privatpersonen transporterer varer i betydeligt omfang under påberåbelse af at det er til egen brug, mens det i virkeligheden er til erhvervsmæssigt formål. Ydermere fastslår udvalget, at ved **”egen brug”** forstås **anskaffelse af varer i mindre omfang udelukkende til privat brug.[[39]](#footnote-39)** Herunder omformulerer udvalget og uddyber ”egen brug” i artikel 8 således:

*”I forbindelse med varer, der erhverves af privatpersoner til egen brug,* ***dvs. til privat brug i mindre mængder****, og som transporteres fra en medlemsstat til en anden af privatpersonen selv, opkræves punktafgiften i den medlemsstat, hvor varerne erhverves.” [[40]](#footnote-40)*

Af ovenstående uddybelse af ”egen brug” må det konstateres, at der er tale om mindre mængder, som udelukkende er til privat brug. Herved styrkes anvendelsen af kriterierne i artikel 9, stk. 2 og dermed hindrer, at privatpersoner transporterer varer i betydelig omfang. Dette styrker også forståelsen af artikel 7.

Ligeledes definerer udvalget begrebet ”erhvervsmæssigt øjemed”, som værende andre formål end privatpersonernes formål. Det vil sige, at der foretages en negativ afgrænsning af begrebet. [[41]](#footnote-41)

Opsummerende kan det derved lægges til grund, at de forskellige fortolkninger af de vejledende mængder, hindrer det indre marked for varernes frie bevægelighed, derfor bør medlemsstaterne fokusere på begrebet eget forbrug i stedet for de vejledende mængder. Begrebet eget forbrug danner grundlag for vurdering af, om varerne er til erhvervsmæssige formål eller ej. Dermed vil der foretages en helhedsvurdering af kriterierne som er nævnt i artikel 9, stk. 2. Det vil sige, at hvis medlemsstaterne foretager en vurdering af hvad egen brug er, vil der ikke være tale om restriktive fortolkninger af artikel 9, stk. 2.

I henhold til beskyttelse af det indre marked og den offentlige sundhed kan det konstateres, at selvom det er to principper der støder sammen, vil harmonisering af artikel 9, stk. 2 bevirke, at der ikke er forskellige ordninger for punktafgiftspligtige varer. Løsningen på denne situation kan være, at der foretages en ensformig kontrol for punktafgiftspligtige varer i medlemsstaterne og dermed ikke forhindre at forbrugerne køber varer i en anden medlemsstat.

## Skatteministeriets grundnotat vedrørende forslag til ændring af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF

Grundnotat[[42]](#footnote-42) vedrørende Kommissionens rapport om forslag til ændring af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF, ønsker Kommissionen en velbegrundet udtalelse fra medlemsstaterne om vanskeligheder der er i forbindelse med anvendelsen af bestemmelserne. Desuden er forslaget sendt til høring hos HTS (Handels-og Transporterhvervene), De Samvirkende Købmænd, Byggeriforeningen, Dansk Handel og Service, Dansk Arbejdsgiverforening, VSOD; Dansk Industri og Landorganisationen i Danmark. Som foreslået af Kommissionen vil ændringen af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF betyde, at der skal ske ændringer i dansk lovgivning- herunder i tobaksafgiftsloven, spiritusafgiftsloven, mineralolieafgiftsloven og toldloven.

I grundnotatet til ændringsforslaget fastholder regering, at fjernelse af enhver form for mængdebegrænsning af de punktafgiftspligtige varer vil medføre, at der vil ske en eksplosiv stigning i grænsehandelen. Ydermere bekymrer det at grænsehandelen med alkoholdige drikkevarer forventes at stige. Hermed tilføjes, at det vil være vanskeligt at kontrollere om det reelt er forbrugeren eller den udenlandske sælger som står for varerne. [[43]](#footnote-43)

Skatteministeriet har sendt forslaget til høring og har modtaget hørringssvar fra Dansk erhverv, Dansk Industri, De Samvirkende Købmænd, Vin og Spiritus Organisationen i Danmark som er imod ændringsforslaget. De anfører, at ophævelsen af de vejledende mængder vil medvirke til en øget grænsehandel og vil besværliggøre forretningsbetingelserne for dansk erhverv. Desuden fremhæves det, at det ikke er i dansk interesse, at ophæve de vejledende mængder, da Danmark benytter punktafgifter til en finansiering af velfærdssamfundet. Derfor vil det koste arbejdspladser, samt skatteindtægter i Danmark. [[44]](#footnote-44)

Philip Morris ApS er det eneste selskab der støtter ændringsforslaget, men stiller spørgsmålstegn ved tobaksprodukter, om det er EU’s interesse at åbne op for det indre marked på denne måde. Derimod har Skatterevisorforeningen og Advokatrådet ingen bemærkninger til ændringsforslaget. [[45]](#footnote-45)

Ifølge regeringens holdning vil ophævelse af de vejledende mængder betyde provenutab for staten og det vil skade dansk erhvervsliv. Derfor mener regeringen, at det er i dansk interesse, at fastsætte egne lavere mængdebegrænsninger. Derudover påpeges det, at de vejledende mængdeangivelser ikke bør være vejledende som de er i dag, men derimod anvendes som ultimative mængder. Derfor forventes det, at medlemsstaternes holdninger er uændret, så flertallet af medlemsstaterne ikke ønsker en drøftelse af de pågældende bestemmelser. Desuden fremhæver regeringen, at hvis de vejledende mængder ophæves vil det få negative økonomiske konsekvenser for den del af dansk erhvervsliv, der sælger disse varer. [[46]](#footnote-46)

Ud fra ovenstående betragtninger kan det konstateres, at ophævelse af de vejledende mængder ikke er i dansk interesse. Det skal bemærkes, at de vejledende mængder ikke er implementeret i national lovgivning, men alligevel har regeringen interesse i at fastsætte egne vejledende grænsesatser der er lavere end de nuværende grænsesats. Dette undrer, hvordan de vejledende mængder kan anvendes selvom de ikke er implementeret i national lovgivning.

Det må derved udledes, at regeringens holdning er modsat Kommissionens holdning. Den danske regering har til formål, at fastsætte en lavere mængdebegrænsning af de punktafgiftspligtige varer. Dette er imod Kommissionens formål med det indre marked, da Kommissionens forslag lægger op til, at der skal foretages en konkret vurdering af om de punktafgiftspligtige varer er til eget forbrug. Således at ved vurdering af om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål, foretages en helhedsbedømmelse af kriterierne af artikel 9, stk. 2. Det lægges til grund, at selvom de vejledende mængder fastsættes til ultimative mængder, skal der ifølge Kommissionen foretages en helhedsbedømmelse af kriterierne i artikel 9, stk. 2. Dette skyldes, at de vejledende mængder ikke kan som et enkeltstående kriterium vurdere om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål.

## Skats anvendelse af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF

Dette afsnit vil beskrive hvordan SKAT forholder sig til de punktafgiftspligtige varer og vejledende mængder. Derudover er hensigten at undersøge hvordan SKAT anvender de implementerede regler.

I SKATs juridiske vejledning fremgår det at når SKAT bedømmer om de punktafgiftspligtige varer er til eget brug eller har erhvervsmæssig karakter ligges der vægt på:

* Den rejsendes forretningsmæssige status
* Årsagerne til købet af varerne
* Stedet, hvor varerne befinder sig
* Den brugte transportform
* Ethvert dokument om varerne
* Varernes art
* Varernes mængde. [[47]](#footnote-47)

På baggrund heraf udledes det, at ved bedømmelsen forholder SKAT sig til kriterierne i direktivets artikel 9, stk. 2. Desuden nævnes det, at der kan opstå tvivl i forhold til mængden af de medbragte varer, især hvis mængden ligger væsentlig over, hvad der med rimelighed kan anses for eget brug. I sådanne tilfælde må privatpersonen kunne redegøre nærmere om formålet med varekøbet.[[48]](#footnote-48) Derudover beskriver SKAT også, at i forhold til alkoholdige drikkevarer og tobaksvarer anvendes de vejledende mængder til vurderingen af, om varerne er til eget brug eller af erhvervsmæssig karakter. Dette henviser SKAT til artikel 32, stk. 3 i direktiv 2008/118/EF, hvor de med nedenstående skema viser de vejledende mængder for alkohol og tobaksvarer:

|  |
| --- |
| **Alkoholholdige drikkevarer** |
| Øl | 110 liter | dvs. 333 fl. á 33 cl  |
| Bordvin | 90 liter | dvs. 120 fl. á 75 cl (heraf højst 60 liter mousserende vin, dvs. 80 fl.) |
| Hedvin | 20 liter | dvs. 28 fl. á 75 cl (portvin, sherry o.l.) |
| Spiritus | 10 liter | dvs. 14 fl. á 70 cl |
|  |  |  |
| **Tobak** |
| Cigaretter | 800 stk. | dvs. 40 pk. á 20 stk. |
| Cerutter/cigarillos | 400 stk. | dog maks. 3 gram pr. stk. |
| Cigarer | 200 stk. |  |
| Røgtobak | 1,0 kg |  |

 Tabel: Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.4.3 Afgift af varer der modtages fra udlandet af privatpersoner.

Det kan ud fra det ovenstående skema ses, at SKAT anvender de vejledende mængder som er en kan-bestemmelse for vurdering af, om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Det vil sige, at selvom de vejledende mængder ikke er implementeret i national lovgivning, anvendes det af SKAT. Det konstateres også, at der foretages en bedømmelse af kriterierne af artikel 9, stk. 2.

## SKM2013.199.SKAT- Styresignal

SKAT har udsendt et styresignal[[49]](#footnote-49) d. 19 marts 2013 om ændring af praksis for privatpersoners indførsel af punktafgiftspligtige varer til eget forbrug. SKAT anfører, at dommen SKM2013.52.VLR giver mulighed for, at en privatperson kan indføre varer både til eget forbrug og til erhvervsmæssig anvendelse. Dommen vil blive behandlet nærmere nedenstående.

I styresignalet angives det, at Landsretten i dommen SKM.2013.52.VLR foretager en skønsmæssig opdeling af de indførte punktafgiftspligtige varer. Således at de indførte 110 liter øl anses som værende til eget forbrug og dermed afgiftsfritaget. Derimod uddybes det ikke yderligere, at de 110 liter øl er angivet som de vejledende mængder i direktivets artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF (eller artikel 32, stk. 3 i direktiv 2008/118/EF). Dette har betydning for alle punktafgiftslove, selvom dommen behandler øl- og vinafgiftsloven.

Landsretten argumenterer i dommen, at der ikke er sammenhæng mellem forbrug og den indkøbte mængde øl. Derfor påpeger Landsretten, at der ikke er givet et retvisende billede af, at sagsøgeren og gæsterne har indtaget en betydelig mængde øl. På den baggrund mener Landsretten, at det ikke er godtgjort, at sagsøgeren har medbragt usædvanlig store mængder øl til eget forbrug.

SKAT præciserer i styresignalet, at hidtil har praksis været, at hvis en privatperson indfører punktafgiftspligtige varer som ligger væsentlig over hvad der kan anses for eget forbrug, skal der betales afgift af hele varemængden. Dette ændres ved dommen SKM2013.52.VLR, da der fremover vil fratrækkes en skønsmæssig fastsat mængde på 110 liter øl fra de øvrige varemængder, som værende til eget forbrug. Dermed anfører SKAT, at dette skyldes at den nuværende fortolkning af eget forbrug ikke kan opretholdes fuldt ud efter dommen. Dette begrundes ikke yderligere.

Ifølge styresignalet kan det konstateres, at der fremover vil foretages en opdeling af de indførte punktafgiftspligtige varer. Således at de 110 liter øl vil blive betragtet som værende eget forbrug og dermed vil der betales afgift af de resterende varemængder. Det vil sige, at privatpersoner kan indføre varemængder til eget forbrug og til erhvervsmæssige formål.

Det skal bemærkes, at opdelingen af de indførte varer til eget forbrug og erhvervsmæssig anvendelse ikke stemmer overens med formålet i direktivets artikel 9, stk. 2. Dette skyldes at der ikke foretages en helhedsbedømmelse af kriterierne i bestemmelsen. Ved at opdele varemængden til eget forbrug og til erhvervsmæssigt formål, foretages der en hindring af det indre marked, selvom de vejledende mængder ikke må begrænse varernes frie bevægelighed.

## Sammenfatning

Kommissionen mener, at kontrolmyndighederne ikke skal anvende de vejledende mængder som et fastsat grænse for at fastslå om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Dette begrundes med, at de vejledende mængder ikke kan anvendes som et enkeltstående kriterium, da der skal foretages en helhedsbedømmelse i henhold til de øvrige kriterier der er nævnt i artikel 9, stk. 2. Kommissionen fremhæver, at de vejledende mængder er en slags instruks for at foretage kontrol. Desuden påpeges det, at de vejledende mængder har medført tvivl og fortolkningsproblemer i nogle medlemsstater. Derfor foreslår Kommissionen at de vejledende mængder ikke medtages i direktiv 2008/118/EF.

I betænkning om ændringsforslag til direktiv 92/12/EØF anfører Kommissionen, at de vejledende mængder er blevet obligatoriske i nogle medlemsstater, hvilket er i strid med det indre marked. Det angives, at dette fører til forskelsbehandling og derfor foreslås det, at de vejledende mængder ikke nævnes i artikel 9, stk. 2.

Udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse understreger, at Kommissionens ændringsforslag vil skabe klarhed over definitionen af eget forbrug. Udvalget fastslår, at myndigheder skal vurdere efter eget forbrug og ikke i forhold til de vejledende mængder. Dermed fremhæver udvalget, at der således vil foretages en helhedsvurdering af kriterierne i artikel 9, stk. 2.

Regeringen anfører, at fjernelse enhver form for mængdebegrænsning af de punktafgiftspligtige varer vil medføre, at der vil ske en stigning i grænsehandelen og derfor vil det være vanskeligt at kontrollere forbrugerne. Regeringen bemærker, at dette vil betyde provenutab for staten og dermed vil skade dansk erhvervsliv. Derfor er det ikke i dansk interesse at ophæve de vejledende mængder, men hensigten er at fastsætte en lavere mængdebegrænsning.

SKAT anvender de vejledende mængder ved vurdering af om punktafgiftspligtige varer er til eget brug eller til erhvervsmæssig formål. Desuden beskriver SKAT, at ved bedømmelsen af de punktafgiftspligtige varer vægtes også kriterierne som er nævnt i artikel 9, stk. 2.

I henhold til SKATs styresignal er der sket en ændring af praksis om indførsel af punktafgiftspligtige varer. Det præciseres i styresignalet, at privatpersoner vil fremover have mulighed for at indføre punktafgiftspligtige varer både til eget forbrug og til erhvervsmæssig anvendelse. Det vil sige, at varer der indføres under de vejledende mængder vil blive betragtet som eget forbrug og dermed vil der betales afgift af de resterende varemængder. Således at der ikke betales punktafgift af hele varemængden.

Det lægges til grund, at selvom Kommissionen fremhæver at der foreligger fortolkningsmæssige problemer med de vejledende mængder, som hindrer varernes frie bevægelighed og udvalget også støtter ændringsforslaget, kan det konstateres, at Kommissionens ændringsforslag til direktiv 92/12/EØF ikke er vedtaget af Rådet i direktiv 2008/118/EF. Ordlyden i artikel 32 i direktiv 2008/118 er uændret i forhold til artikel 9 i direktiv 92/12/EØF. Hermed er det fastslået, at ændringsforslaget ikke er vedtaget.

Med baggrund i ovenstående betragtninger lægges det til grund, at der er forskellige fortolkninger af begrebet vejledende mængder. Desuden er der også forskellige holdninger om hvilken betydning de vejledende mængder har. Nedenfor analyseres EU-domme for at undersøge, hvad gældende ret er for privatpersoner der transporterer punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater.

# Uddybning af gældende EU-ret

Følgende analyse vil tage udgangspunkt i gældende ret for privatpersoner der indfører punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater. Hensigten med dette afsnit er derfor at få et klart billede af, hvordan EU-Domstolen fortolker anvendelsen af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF. Dette følger af en uddybelse af begreberne ”*Overgang til forbrug”, ”Som de selv medfører” og ”Handel for øje”*, da det har givet anledning til fortolkningsproblemer.

Der vil ligeledes blive lagt vægt på EU-Domstolens konklusion i afgørelserne. Yderligere inddrages generaladvokatens udtalelse, hvis EU-Domstolen tager stilling hertil.

## ”Handel for øje”

Punktafgiftspligtige varer der købes af personer, der ikke er godkendte oplagshavere, registrerede eller ikke-registrerede erhvervsdrivende, og som sendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på hans vegne, skal punktafgifterne pålægges i bestemmelsesstaten. [[50]](#footnote-50)

Ifølge artikel 7, stk. 3 opkræves punktafgiften hos den person, der foretager leveringen, hos den der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret eller hos den, der modtager varerne til anvendelse i en anden medlemsstat end den, hvor varerne allerede er overgået til forbrug.

Punktafgiften af varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv transporterer, skal beskattes i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet. For at kunne fastslå, at de punktafgiftspligtige varer ikke er beregnet til privat brug, men til erhvervsmæssig formål, skal medlemsstaterne blandt andet tage hensyn til følgende:

* Den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af varerne, og årsagerne til dette
* Stedet, hvor varerne befinder sig, eller i givet fald den anvendte transportform
* Ethvert dokument vedrørende varerne
* Varernes art
* Varernes mængde. [[51]](#footnote-51)

Herunder kan medlemsstaterne anvende de opstillede vejledende mængder i artikel 9 stk. 2 ved anvendelsen af varernes mængde. Dette anvendes kun for at bevise de ovenstående forhold.

### C-5/05- Joustra

Det følger af sagens faktum, at Joustra sammen med 70 privatpersoner har dannet en gruppe. I gruppens navn bestiller Joustra en gang om året vin i Frankrig til eget brug og til de andre gruppemedlemmers brug. På hans foranledning afhentes vinen i Frankrig af et nederlandsk transportfirma, der leverer det på Joustras bopæl. Vinen opbevares nogle dage, før den leveres til de andre gruppemedlemmer. Joustra betaler for vinen og transportomkostningerne, hvorefter hvert enkelt medlem godtgør ham transportudgifterne, der beregnes i forhold til mængderne. Hvert medlem af gruppen bestiller ikke mere end 90 liter vin.

De nederlandske skattemyndigheder pålægger vinen punktafgift. Joustra benægter, at være betalingspligtig for denne punktafgift og påstår at han ikke udøver erhvervsmæssig virksomhed eller handler med økonomisk gevinst for øje. Joustra gør gældende, at den pågældende opkrævning af punktafgifter på vin henhører under direktivets artikel 8. Herunder tilføjer Joustra, at udtrykket ”som de selv medfører” i direktivets artikel 8 skal fortolkes således, at en opkrævning af punktafgift i bestemmelsesstaten er udelukket, når en privatperson selv køber punktafgiftspligtige varer i en anden medlemsstat og lader dem selv transportere af en tredjemand til bestemmelsesstaten. [[52]](#footnote-52)

Joustra får tilkendt status som ikke-registreret erhvervsdrivende[[53]](#footnote-53) og angiver til de Hollandske myndigheder, at han har modtaget 13,68 hl ikke-mousserende vin og 1,44 hl mousserende vin. [[54]](#footnote-54) Det må dog konstateres, at Domstolen ikke forholder sig til registreringen i sagen, da det fremgår klart af ordlyden af det præjudicielle spørgsmål, at der forudsættes at han ikke har sådan en status. Derfor besvarer EU-Domstolen spørgsmålene under hensyn til direktivets almindelige bestemmelser. [[55]](#footnote-55)

Domstolen anfører, at direktivet tilsigter at fastlægge en række regler vedrørende oplægning eller opbevaring af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, herunder navnlig med henblik på at sikre, at vilkårene for punktafgiftens forfald er de samme i alle medlemsstater. Desuden påpeger Domstolen, at det fremgår af artikel 5 og 6 i direktivet, at der sondres mellem varer der opbevares til erhvervsmæssige formål, og som under transport skal være ledsaget af dokumenter, og varer der opbevares til privat brug, som ikke kræver nogen dokumenter for transporten. [[56]](#footnote-56)

Domstolen fremhæver, at ved varer der overgår til forbrug i en medlemsstat ifølge artikel 6, er det ikke udelukket at der efterfølgende i henhold til artikel 7 og 9 opkræves punktafgift i en anden medlemsstat. Derfor understreger Domstolen, at der først skal foretages en undersøgelse om anvendelsen af artikel 8, inden det bedømmes om punktafgifterne kan opkræves i bestemmelsesstaten. [[57]](#footnote-57)

Det forudsættes af Domstolen, at flere betingelser skal være opfyldt før artikel 8 kan anvendes. Først og fremmest anfører Domstolen, at varerne skal være anskaffet af privatpersoner og at anskaffelsen skal være sket til eget brug. Dernæst skal varerne være transporteret af de pågældende privatpersoner selv. Er disse betingelser opfyldt, vil de punktafgiftspligtige varer, som er blevet anskaffet i én medlemsstat, og som derefter er blevet transporteret til en anden medlemsstat, blive betragtet som værende af streng personlig karakter. Domstolen påpeger, at det er oplagt, at de punktafgiftspligtige varer i denne sag er anskaffet af en privatperson, derfor skal det dernæst undersøges, om de to andre betingelser er opfyldt. [[58]](#footnote-58)

Domstolen præciserer, at artikel 8 forudsætter, at varerne er bestemt til privat brug for den person, der har erhvervet dem, og at den derfor udelukker de varer, der er anskaffet af en privatperson til andre privatpersoners brug. Derfor slår Domstolen fast, at opbevaring af varerne ikke kan anses for at have en streng personlig karakter. Hvad angår betingelsen ”som de selv medfører” fremhæver Domstolen, at de pågældende varer skal være medført af den privatperson, der har anskaffet dem personligt. Desuden inddrager Domstolen, at Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at princippet om det indre marked skal sikres i en sag som denne og ikke skal fortolkes således, at den indebærer, at privatpersonen selv skal ledsage de punktafgiftspligtige varer. Dette besvarer Domstolen således, at den strengt personlige karakter der tilsigtes i bestemmelsen er udelukkende ved opbevaring af de punktafgiftspligtige varer. Hertil tilføjer Domstolen ”*når en privatperson tager initiativ til at overlade transporten af de punktafgiftspligtige varer til tredjemand, og han organiserer denne transport, som hvis han selv foretog den, således som det er tilfælde med Joustra i tvisten i hovedsagen, forbliver opbevaringens strengt personlige karakter kontrollerbar i fuldt ud samme omfang*.”[[59]](#footnote-59) Domstolen uddyber også, at i tilfælde af misbrug kan medlemsstaterne nægte at anvende artikel 8.

Domstolen fremhæver i afgørelsen, at sagen C-296/95-EMU Tabac m.fl., som vil blive behandlet nedenfor, er anderledes end Joustra. Dette skyldes, at sagen C-296/95-EMU Tabac vedrører direktivets artikel 9, stk. 3, og artikel 10, stk. 1. Hermed anfører Domstolen, at det er korrekt, således som Kommissionen har fremhævet i sagen C-296/95-EMU Tabac m.fl., hvor det er udtalt, at købet og transporten af de punktafgiftspligtige varer er foretaget af en mellemmand. Mellemmanden handler ikke på initiativ af privatpersoner, men opfordrer disse til at afgive ordrer, og udgør den samme økonomiske enhed som sælgeren. Da varerne i EMU Tabac dommen bliver forsendt eller transporteret direkte eller indirekte af sælgeren eller på hans vegne, anvendes artikel 10 og dermed afviger den fra Joustra dommen. Desuden påpeger Domstolen, at denne betragtning er uden relevans for anvendelsen af artikel 8.[[60]](#footnote-60)

Domstolen konkluderer, at artikel 8 på ingen måde kan finde anvendelse i tilfælde, hvor en mellemmand- har købt og/eller transporteret de punktafgiftspligtige varer. Dette skyldes, at fællesskabslovgivers hensigt med bestemmelsen aldrig har været at henvise til en sådan deltagelse. [[61]](#footnote-61)

Domstolen konkluderer også, at uanset om transporten er udført på privatpersonens anledning eller ej, bemærkes det at de punktafgiftspligtige varer transporteres til en anden medlemsstat af en transportvirksomhed, der transporterer varemængder, der betydeligt overstiger den privatpersons eget brug. Herved er det tilstrækkeligt at godtgøre, at opbevaringen af varerne ikke har den strengt personlige karakter, der forudsættes i artikel 8. Endvidere bemærker Domstolen, at den anvendte transportform og de transporterede varemængder i henhold til direktivets artikel 9, stk. 2 udgør relevante forhold. Derfor kan det karakteriseres som ikke-personlig karakter. Den ikke-personlige karakter ville også gøre sig gældende, når transporten ikke er blevet foretaget af privatpersonen personligt, idet det ville indebærer en forhøjet risiko for svig, da ved denne type af transport af varer ikke forudsætter nogen dokumenter. [[62]](#footnote-62)

Det følger af Domstolens konklusion, at artikel 8 ikke finder anvendelse. Hermed skal hovedsagen undersøges i henhold til direktivets artikel 7, 9 og 10.

Samtidig anfører Domstolen, at artikel 10 heller ikke finder anvendelse, da transporten ikke er foranlediget af sælgeren. Hvad angår direktivets artikel 9 fremgår det i stk. 2, at bestemmelsen finder anvendelse på artikel 8 omhandlede varer, som en privatperson anskaffer til eget brug og selv medfører. Desuden anføres det af Domstolen, at da artikel 8 heller ikke finder anvendelse i hovedsagen, kan artikel 9 heller ikke anvendes. [[63]](#footnote-63)

Derimod påpeger Domstolen, at artikel 7, stk. 2 finder anvendelse, da det omfatter privatpersoner, der ikke optræder erhvervsmæssigt og ikke handler med økonomisk vinding for øje. Desuden finder bestemmelsen også anvendelse når varerne overgår til forbrug i en medlemsstat, og på egne vegne lader dem transportere til en anden medlemsstat af en transportvirksomhed, der er etableret i denne medlemsstat, opkræves punktafgiften i denne medlemsstat. Det vil sige, at punktafgiften opkræves i bestemmelsesstaten.

Det anføres af Domstolen, som det også fremgår af artikel 7, at direktivet hviler på den idé, at varer der ikke opbevares til privatbrug, nødvendigvis skal anses for at være opbevaret til erhvervsmæssig formål.[[64]](#footnote-64) Dermed konkluderes, at punktafgiften opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten, da det er overgået til forbrug i denne medlemsstat. Ifølge artikel 7, stk. 6, kan der kræves godtgørelse, af de punktafgifter der er pålagt i den første medlemsstat. [[65]](#footnote-65)

**Generaladvokatens forslag til afgørelsen**

Som følge af denne dom og anmodning om præjudiciel afgørelse af artikel 7-9 i direktiv 92/12/EØF, angiver generaladvokaten forslag til dommen. Generaladvokaten fortolker begrebet ”handel for øje” i forhold til direktivets artikel 7 og 9, da de begge overlapper hinanden og vedrører varer, som oplægges med handel for øje.[[66]](#footnote-66)

Generaladvokaten lægger til grund, at Joustra ikke har anskaffet vinen til eget brug, og da vinen var beregnet til andres brug, kan det ikke udelukkes, at han opbevarede vinen med handel for øje ifølge artikel 7. [[67]](#footnote-67) Desuden udøver Joustra uden tvivl en selvstændig økonomisk virksomhed, da denne virksomhed har en klar økonomisk stil, der gælder for erhvervsdrivende. Dette begrunder generaladvokaten med, at han køber varerne på vegne af andre, arrangerer og betaler for transporten af varerne og udleverer dem mod vederlag. Dog får han ingen økonomisk vinding, men en aktivitet der karakteriseres som værende økonomisk, behøver ikke at være med gevinst for øje. Generaladvokaten påpeger, at Joustra som anses for ikke-registreret erhvervsdrivende, fik leveret vin der ikke var til eget brug og blev opbevaret med handel for øje i artikel 7s forstand. [[68]](#footnote-68)

Ud fra ovenstående dom kan det konstateres, at udtrykket ”som de selv medfører” fortolkes strengt og begrebet ”med handel for øje” fortolkes bredt. Desuden forudsætter artikel 8, at de punktafgiftspligtige varer er bestemt til privat brug for den person, der har erhvervet dem. Derfor udelukkes de varer, der er anskaffet af en privatperson til andre privatpersoners brug. Derudover skal varerne være anskaffet af privatpersoner og anskaffelsen skal være sket til eget brug. Derefter skal varerne være transporteret af de pågældende privatpersoner selv for at det kan anses for at være streng personlig karakter.

Ifølge Domstolen kan transportformen godt overlades til en tredjemand, hvis den organiseres som om det er privatpersonen der selv foretager den. Dette blev afvist af Domstolen, da det påpeges, at transportvirksomheden transporterede varemængder, der oversteg Joustras eget brug. Dermed anfører Domstolen, at det er tilstrækkeligt at godtgøre, at opbevaringen af varerne ikke har den streng personlige karakter der forudsættes, da det udelukkes at anskaffe varer til andre personers brug.

Det er dog vigtigt at understrege, at hvis transporten foretages af en transportvirksomhed, der arrangeres af privatpersonen, er der stor risiko for svig, da transporten foretages uden dokumenter. Derfor kan denne transportform undtages i artikel 8.

Det fastslås i henhold til artikel 9, stk. 2, at ved de punktafgiftspligtige varer der transporteres af en transportvirksomhed med varemængder der betydeligt overstiger den privatpersons eget brug, kan det påpeges, at der er tale om erhvervsmæssigt formål med opbevaring af varer, der kan karakteriseres som ikke-personligt karakter.

Dermed kan det ud fra ovenstående dom konkluderes, at artikel 7 anvendes, når en privatperson, der ikke optræder som erhvervsmæssigt og ikke handler med økonomisk vinding for øje, erhverver varer i en medlemsstat til eget brug og til andre privatpersoners brug. Derefter på egen vegne lader dem transportere til en anden medlemsstat af en transportvirksomhed, der er etableret i denne medlemsstat, vil punktafgifterne opkræves i bestemmelsesstaten.

## ”Som de selv medfører”

Direktivets artikel 8 bestemmer, at *”for så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet”*.

Ud fra ovenstående dom lægges det til grund, at artikel 8 forudsætter at der er tre betingelser der skal være opfyldt:

* De punktafgiftspligtige varer skal være anskaffet af privatpersoner.
* Anskaffelsen skal være sket til eget brug.
* Transporten af de punktafgiftspligtige varer skal være gennemført af de pågældende privatpersoner selv.

I den nedenstående dom vil udtrykket ”som de selv medfører” uddybes, når sælgeren er involveret i transporten. Herunder vil der foretages en undersøgelse af, i hvilken omfang ordet streng personlig karakter strækker sig.

1.
2.
3.
4.
5. 1.

### C-296/96- Emu Tabac

Sagen omhandler tre forbundne selskaber, hvor moderselskabet The Enlightenes tobacco (ETC) fremstiller cigaretter med henblik på salg af tobaksvarer i Luxembourg. Datterselskabet Emu Tabac (EMU) markedsfører cigaretterne til forbrug i Luxembourg, som sælges gennem grossister og detailhandlende. Datterselskabet The Man in Black Ltd (MBL), der er forbundet med de andre to, centraliserer ordrer fra britiske privatpersoner med bopæl i Storbritannien arrangerer transporten til Det forenede Kongerige.

MBL får ordrer fra privatpersoner som er bosat i Storbritannien, men cigaretterne og tobakkerne købes af datterselskabet EMU. MBL fungerer som mellemmand mellem privatpersoner og datterselskabet EMU. Privatpersonerne køber varerne gennem MBL, som mod betaling af en provision arrangerer importen gennem en privat transportvirksomhed til Storbritannien. [[69]](#footnote-69)

Selskaberne fortolker ordlyden i direktivets artikel 8 bredt, så det bliver muligt for privatpersonerne at købe tobaksvarer uden at betale punktafgift i bestemmelsesstaten.

De britiske myndigheder betragter den pågældende skattemæssige struktur som en skatteunddragelse, der giver de britiske privatpersoner mulighed for at købe varer *”uden at skulle forlade lænestolen”*.[[70]](#footnote-70) Myndighedens argument bliver støttet af generaladvokaten, som tilføjer at det skal understreges, at direktivets artikel 8 udelukker medvirken af en tredjemand. [[71]](#footnote-71)

Domstolen indleder med at bemærke, at ved anvendelsen af direktivets artikel 3, 5, 6 og 8 sondres mellem punktafgiftspligtige varer der oplægges med erhvervsmæssige formål, som under transport skal være ledsaget af dokumenter, og varer der opbevares til eget brug. Ved varer der opbevares til eget brug, kræves ingen dokumentation ved varernes transport til en anden medlemsstat. [[72]](#footnote-72)

EMU og MBL nedlægger den principale påstand, at der ikke skal betales britisk afgift, da ejendomsretten til varerne overgår ved aftalens indgåelse, som indgås i Luxembourg. Derfor skal der betales punktafgift i Luxembourg og ikke i Det forenede Kongerige, hvor punktafgifterne generelt er højere. Kunderne afgiver ordrer gennem virksomheden på månedsbasis og overstiger ikke de vejledende mængder, dvs. 800 cigaretter pr. køber. [[73]](#footnote-73)

Desuden gør appellanterne gældende, at artikel 8 finder anvendelse, da der er tale om punktafgiftspligtige varer der er overgået til forbrug i Luxembourg, selvom varerne er købt gennem en mellemmand. Til støtte anfører appellanterne, at den romerretlige grundsætning finder anvendelse. *”qui facit per alium facit per se- hvorefter en person, der handler gennem en fuldmægtig, bør have samme retsstilling som den, vedkommende ville have haft, såfremt han havde handlet selv.”* [[74]](#footnote-74) Det vil sige, at appellanterne påstår, at der ikke kan udelukkes, at der anvendes en fuldmægtig. Dette er en generel princip der anvendes i en række retsordener, og kan af Domstolen ikke tiltrædes. Det påpeges af Domstolen, at det fællesskabsretlige system ikke udformes ud fra et nationalt system. I direktivets artikel 8 er der ingen henvisning til de nationale retsordener, derfor kan en fuldmægtig ikke anvendes.

Hermed fastslår Domstolen, at artikel 8 udelukker, at der kan handles gennem en tredjemand, der optræder som fuldmægtig. Dette henviser Domstolen til generaladvokatens ordlydsfortolkning af udtrykket ”som de selv medfører”. [[75]](#footnote-75) I tilfælde hvor en mellemmand køber eller transporterer de punktafgiftspligtige varer fastslås det, at artikel 8 ikke finder anvendelse. Det understreges af Domstolen, at hensigten med artikel 8 aldrig har været, at der kan handles gennem en mellemmand. Derfor er betingelserne for at anvende artikel 8 ikke opfyldt.[[76]](#footnote-76)

Domstolen antager, at artikel 7 og artikel 10 kan anvendes i hovedsagen. Herved uddybes artikel 10 stk. 2 af Domstolen således, at det omfatter punktafgiftspligtige varer som er overgået til forbrug i en medlemsstat, forsendes eller transporteres til en person, der er i en anden medlemsstat. Denne person som ikke er godkendt oplagshaver eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, og varerne forsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælger eller på hans vegne, forfalder punktafgiften for de pågældende varer i bestemmelsesstaten. Desuden anfører Domstolen, at denne bestemmelse er formuleret således, at det skal forstås bredt, så det omfatter ethvert tilfælde, hvor varen forsendes eller transporteres på sælgerens vegne. Endvidere har fællesskabslovgiver lagt vægt på, hvilken form for transaktion der er tale om end transaktionens retlige form. [[77]](#footnote-77)

Domstolen fremhæver, at EMU og MBL er datterselskaber af det samme selskab, derfor tilhører de den samme økonomiske enhed.[[78]](#footnote-78) Domstolen udleder endvidere, at MBL ikke handler på initiativ af privatpersoner, men derimod optræder som mellemmand, således at selskabet opfordrer privatpersoner til at afgive ordrer på tobak og cigaretter, hvorefter EMU Tabac anses som værende sælger. I vilkårene der er fastlagt mellem MBL og EMU fastslås det, at MBL bærer risici der er forbundet med ændringer i valutakurserne. Desuden fastslår Domstolen, at de punktafgiftspligtige varer er transporteret direkte eller indirekte af sælgeren eller på hans vegne i henhold til artikel 10. Derfor skal der betales punktafgift i bestemmelsesstaten. [[79]](#footnote-79)

Domstolen konkluderer, at i tilfælde som hovedsagen, hvor en vare transporteres fra en medlemsstat til en anden, og transporten arrangeres mod vederlag af en erhvervsdrivende, der har erhvervet kunderne og derefter tilrettelægger importen af varerne, vil punktafgiften forfalde i bestemmelsesstaten. [[80]](#footnote-80)

**Generaladvokatens forslag til afgørelse**

I sagen henviser Domstolen til generaladvokatens forslag og ordlydsfortolkninger af de forskellige sprogversioner af udtrykket ”som de selv medfører”.

Generaladvokatens forslag til sagens afgørelse fra Domstolen om, hvorvidt direktivet står i vejen for at opkræve punktafgifter i Det forenede Kongerige, har fremført forskellige ordlydsfortolkninger. Efter generaladvokatens opfattelse må udtrykket *”privatpersoners anskaffelse”* i direktivets artikel 8 forstås således, at varerne skal *”medføres”* af den pågældende. Dette beror på en snævrere begrebsfortolkning, der udelukker medvirken af en tredjemand, der optræder som fuldmægtig. [[81]](#footnote-81) Generaladvokaten fastholder, at der skal være tale om handlinger som privatpersonen udfører på egne vegne. Disse handlinger består i, at den pågældende aktivt anskaffer punktafgiftspligtige varer selv og ikke gennem en repræsentant eller en mellemmand. Det vil sige, at artikel 8 kun vedrører personlige handlinger, hvor køberen selv passerer grænsen og personligt anskaffer de punktafgiftspligtige varer og selv transportere dem.

Begrebet ”*medførte varer*” i artikel 8 sammenligner generaladvokaten i de forskellige sproglige udgaver. Dette er oversat således:

Engelsk: transported by them🡪 transporteres af dem

Fransk: Transportés par eux-mêmes🡪 transporteres af dem selv

Tysk: Tysk: selbst defördern 🡪 transporteret af dem selv

Dansk: som de selv medfører. [[82]](#footnote-82)

Generaladvokaten fremhæver at der er forskel på oversættelsen af de forskellige sprogversioner. Dette drejer sig om begrebet ”transport” og ”medføre”.[[83]](#footnote-83) Herudover tilføjer generaladvokaten, at i nogle sprogversioner er udtrykket oversat uden at tilføje yderligere ord. Dette gælder især den engelske version. Derimod lægger generaladvokaten til grund, at udtrykket i den franske er forstærket med ekstra ord. Hermed konkluderes, at den danske version forstærker det personlige aspekt yderligere. [[84]](#footnote-84)

Det må endnu engang lægges til grund, at udtrykket ”som de selv medfører” fortolkes strengt, både af Domstolen og af generaladvokaten. Ved anvendelsen af artikel 8 udelukkes, at der handles gennem en tredjemand, der optræder som fuldmægtig. Dermed konstateres det, at hensigten med artikel 8 har ikke været, at der kan handles gennem en mellemmand. Derfor skal udtrykket ”som de selv medfører” forstås således, at transporten skal være af streng personlig karakter.

Derimod anføres det i ovenstående afgørelse C-5/05-Joustra, at transportformen godt kan overlades til en tredjemand, hvis den organiseres som om det er privatpersonen selv der foretager den.[[85]](#footnote-85) Men dette udelukkes i C-296/95 EMU Tabac, da sælgeren direkte eller indirekte er involveret i transporten.

Det konstateres, at ved anvendelsen af artikel 10, stk. 2, skal bestemmelsen forstås bredt. Bestemmelsen omfatter ethvert tilfælde, hvor punktafgiftspligtige varer forsendes eller transporteres på sælgerens vegne. Det vil sige, når de punktafgiftspligtige varer forsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælger eller på hans vegne, forfalder punktafgiften for de pågældende varer i bestemmelsesstaten. Dermed konkluderes det, at når sælgeren er involveret i transporten anvendes artikel 10, da afgiften skal erlægges i bestemmelsesstaten.

Herved lægges der endvidere vægt på, hvilken form for transaktion der anvendes. Dette stemmer overens med kriterierne i artikel 9, stk. 2, da den anvendte transportform er et af de kriterier der skal tages hensyn til ved vurdering af, om varerne er beregnet til erhvervsmæssige formål.

## ”Overgang til forbrug”

Ved varens overgang til forbrug indtræder pligten til at betale punktafgift. Tidspunktet opstår ved forbrug hos oplagshaveren eller ved udlevering til andre, som ikke er registrerede eller autoriserede som oplagshavere.[[86]](#footnote-86)

Overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer er ethvert tilfælde:

* hvor varen forlader suspensionsordningen, eller
* enhver fremstilling, herunder uretmæssig, af de pågældende varer uden for suspensionsordning, eller
* enhver indførsel, herunder uretmæssig af pågældende varer, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning. [[87]](#footnote-87)

Det vil sige, at punktafgiften forfalder i den medlemsstat, hvor overgang til forbrug sker, eller hvor der konstateres en manko.

Ligeledes bestemmes det i artikel 7, at såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvori varerne oplægges.

### C-325/99- G. van de Water

Sagsøgeren i hovedsagen har købt cirka 2000 liter ren alkohol for at fremstille genever. Dette opbevarer sagsøgeren i et lejet skur, hvor der i beholdere samt reservedunke opbevares ren alkohol på 96,20. De hollandske myndigheder påstår, at der ikke er betalt punktafgift af de pågældende alkohol og ingen af dem er dækket af tolddokumenter eller bevis på at de er under suspensionsordningen. Desuden fastholdes det, at der heller ikke foreligger nogen bevilling til at anvende skuret som afgiftsoplag. Derfor får G. van de Water en efteropkrævning om betaling af punktafgifter for fremstilling af genever.

Den hollandske regering gør gældende, at oplægning af punktafgiftspligtige varer, der endnu ikke er blevet pålagt punktafgift og som oplægges uden for et afgiftsoplag, anses som værende overgang til forbrug. Desuden påpeger den hollandske regering, at fra det øjeblik der konstateres punktafgiftspligtige varer, der ikke er pålagt afgift og som befinder sig uden for et afgiftsoplag, er det tilstrækkeligt at opkræve punktafgift. [[88]](#footnote-88)

Kommissionen understreger, at formålet med direktivets artikel 6, stk. 1 er, at pålægge punktafgift på det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder og ikke afgøre hvem der skal gøres krav på. Når en punktafgiftspligtig vare befinder sig uden for suspensionsordningen, er varen ifølge Kommissionen på et givent tidspunkt blevet fremstillet eller indført uden for suspensionsordningen eller har uretmæssig forladt den. Hermed tilføjer Kommissionen, at ifølge artikel 6, stk. 2 tilkommer det medlemsstaterne at afgøre, hvordan punktafgiften skal opkræves og hvem der skal gøres krav på. [[89]](#footnote-89)

Domstolen bemærker, at i henhold til artikel 5, er den afgiftsudløsende handling fremstilling af punktafgiftspligtige varer eller indførsel af disse varer til suspensionsordningen. Ifølge artikel 6, stk. 1 defineres punktafgiftspligtige varers overgang til forbrug. Dermed påpeges det af Domstolen, at der mellem den afgiftsudløsende handling og punktafgiftens forfald, foreligger suspensionsordningen. Suspensionsordningen defineres i artikel 4, litra c og har følgende ordlyd:

*Suspensionsordning: en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet.*

Domstolen fastslår, at der ikke foreligger nogen dokumentation for at de punktafgiftspligtige varer er pålagt afgift, og at der ikke er udstedt nogen bevilling for at anvende skuret som afgiftsoplag. Derfor uddyber Domstolen, at i henhold til artikel 11, stk. 2 og artikel 12, skal fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer finde sted i afgiftsoplag.[[90]](#footnote-90) Det vil sige, at der gives bevilling af medlemsstaten, der hvor afgiftsoplaget er beliggende.

Artikel 11 og 12 har følgende ordlyd:

*Artikel 11:*

*1. Hver medlemsstat fastsætter sine egne bestemmelser om fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer med forbehold af bestemmelserne i dette direktiv.*

*2. Fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer finder sted i afgiftsoplag, når punktafgiften ikke er erlagt.*

*Artikel 12:*

*Oprettelse og drift af afgiftsoplag er betinget af en bevilling fra medlemsstaternes kompetente myndigheder.*

Domstolen tilføjer, at det fremgår af bestemmelserne, herunder funktionen af suspensionsordningen og afgiftsoplagene, at en afgiftspligtig vare, der oplægges uden for en suspensionsordning, nødvendigvis på en givent tidpunkt på en eller anden måde, har været overgået til forbrug i henhold til artikel 6, stk. 1. [[91]](#footnote-91)

Endvidere anføres det af Domstolen, at ethvert tilfælde hvor en vare uregelmæssig forlader suspensionsordningen betragtes det som overgang til forbrug, hvilket også uddybes i artikel 6. Desuden sidestiller Domstolen ”*tilfælde, hvor en vare forlader en suspensionsordning med overgang til forbrug*”. [[92]](#footnote-92) Derudover tilkendegiver Domstolen, at enhver fremstilling, forarbejdning, oplægning eller omsætning uden for en suspensionsordning giver anledning til punktafgiftens forfald. [[93]](#footnote-93)

Domstolen står fast ved, at når det er bevist, at den punktafgiftspligtige vare har forladt suspensionsordningen, uden at afgiften er pålagt, udgør oplægning af den punktafgiftspligtige vare overgang til forbrug ifølge artikel 6, stk. 1. Dermed uddybes det endvidere, at der derefter skal afgøres, hvem der skal betale punktafgiften. [[94]](#footnote-94)

Domstolen konkluderer, at det fremgår klart i artikel 6, stk. 2, at når punktafgiften forfalder som følge af overgang til forbrug, skal afgiften kræves i de enkelte medlemsstater. Ved bestemmelsen er det udtrykkeligt overladt til de enkelte medlemsstater at fastsætte disse procedurer. Dermed understreger Domstolen, at artikel 6 ikke beskriver hvem der skal pålægges den forfaldne afgift. Derfor konkluderes det, at de nationale myndigheder har pligt til at sørge for, at afgiften bliver betalt. [[95]](#footnote-95)

Det må ud fra ovenstående betragtninger lægges til grund, at fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer skal finde sted i afgiftsoplag, hvor der er givet bevilling til at oplaget er beliggende. Det konstateres, at der ikke er givet bevilling til at anvende skuret som afgiftsoplag, derfor oplægges de punktafgiftspligtige varer uden for suspensionsordningen. Der er dermed tale om at der ikke er foretaget nogen former for registrering som oplagshaver og indehaver af de punkafgiftspligtige varer. Derfor kan der ikke modtages eller oplægges punktafgiftspligtige varer uden at betragte det som overgået til forbrug.

### Fremstilling, forarbejdning og oplægning

Direktivets artikel 4 definerer afgiftsoplag ved:

*”Ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en ordning med suspensions af punktafgifter fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende.”*

Dermed er det præciseret, at det ikke er muligt, at fremstille, forarbejde og oplægge varer uden for suspensionsordningen, uden myndighederne har godkendt det. Desuden skal det understreges, at det er vigtigt at dokumentere, at de punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug, for at ikke hæfte for punktafgiften igen.

I henhold til fællesskabsbestemmelse fastslår direktivets artikel 11, stk. 1, at hver medlemsstat fastsætter egne bestemmelser om fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer med forbehold af bestemmelserne i direktivet. Artikel 11, stk. 2 bestemmer, at fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer finder sted i afgiftsoplag, når punktafgiften ikke er erlagt.

På baggrund heraf kan det udledes, at der skal ske en underordning af medlemsstaternes egne bestemmelser for at føre kontrol af afgiftsoplaget.

## Sammenfatning

Det følger af dommen C-5/05- Joustra at for at anvende artikel 8, er der flere betingelser der skal være opfyldt. Først skal varen være anskaffet af privatpersoner og dernæst skal de punktafgiftspligtige varer være transporteret af dem selv. Således at det kan karakteriseres som værende af streng personlig karakter. Dermed udelukkes det at anskaffe punktafgiftspligtige varer til andre personer. Det konkluderes af Domstolen, at artikel 8 ikke kan finde anvendelse i tilfælde hvor en mellemmand har købt eller transporteret varerne. Derimod kan transportformen godt overlades til en tredjemand, hvis den organiseres som om det er privatpersonen selv der foretager den. Derved bemærker Domstolen, at den anvendte transportform og de transporterede varemængder, udgør relevante forhold ved vurderingen i henhold til direktivets artikel 9, stk. 2. Det konstateres, at Domstolen ikke anvender de vejledende mængder, men derimod understreger, at de transporterede varemængder er relevante. Dette bliver ikke vægtet som et enkelt kriterium, men derimod lægger Domstolen vægt på om betingelserne i artikel 7-9 er opfyldt.

Det kan lægges til grund, at Kommissionens forslag i betænkningen stemmer overens med Domstolens behandling af afgørelsen, som Kommissionen påpeger at ”disse vejledende restriktioner kan i øvrigt aldrig i sig selv af myndighederne bruges til at retfærdiggøre en beslutning om, at en oplægning af punktafgiftsbelagte varer er af erhvervsmæssig karakter.”*[[96]](#footnote-96)*

Som det ses ovenstående i C-296/96- EMU Tabac, fastslår Domstolen, at artikel 8 udelukker, at der kan handles gennem en tredjemand, der optræder som fuldmægtig. Dette skyldes at det ikke opfylder betingelserne i artikel 8. Hermed uddybes at udtrykket ”som de selv medfører”, der også er påpeget af Kommissionen, at de punktafgiftspligtige varer skal være anskaffet til eget forbrug og skal medføres af privatpersonen.[[97]](#footnote-97) Det må udledes, at SKATs styresignal er i strid med Domstolens argumenter, da Styresignalet fremhæver, at det er muligt at en privatperson kan indføre vare til eget forbrug og til erhvervsmæssig formål. I styresignalet anvendes de vejledende mængder for at bedømme eget forbrug og erhvervsmæssig formål. Domstolen anvender ikke de vejledende mængder i afgørelserne for at afgøre om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Derimod foretager Domstolen en helhedsvurdering af artikel 7-9. Dermed kan det lægges til grund, at de vejledende mængder ikke kan afgøre om varerne er til eget forbrug eller erhvervsmæssig formål.

Det skal nævnes, at den danske regerings interesse om at fastsætte en lavere mængdebegrænsning af de vejledende mængder, vil ikke betyde at der kan indføres færre punktafgiftspligtige varer. Dette skyldes, at de vejledende mængder ikke har betydning ved vurdering af om varerne skal pålægges punktafgift i bestemmelsesstaten.

I afgørelsen C-325/99- G. van de Water konkluderer Domstolen, at ethvert tilfælde hvor en vare uregelmæssig forlader suspensionsordningen betragtes det som overgang til forbrug. Derudover tilkendegiver Domstolen, at enhver fremstilling, forarbejdning, oplægning eller omsætning uden for en suspensionsordning giver anledning til punktafgiftens forfald. Derfor konkluderes det, at ifølge artikel 6, stk. 2, når punktafgiften forfalder som følge af overgang til forbrug, skal afgiften kræves i de enkelte medlemsstater. Dermed kan det lægges til grund, at i henhold til Kommissionens forslag i betænkning, skal der skelnes mellem ”punktafgiftspligtige varers overgang til forbrug i en medlemsstat” og ”oplægges i erhvervsmæssigt øjemed i en anden medlemsstat.”[[98]](#footnote-98) Desuden anfører Kommissionen, at i hvert enkelt tilfælde bør der fastslås, hvem der er ansvarlig for punktafgiften, samt hvilke forpligtelser der skal overholdes i bestemmelsesstaten. Dette stemmer overens med Domstolens argument, at ”*når punktafgiften forfalder som følge af overgang til forbrug, skal afgiften kræves i de enkelte medlemsstater. Ved bestemmelsen er det udtrykkeligt overladt til de enkelte medlemsstater at fastsætte disse procedurer.*”[[99]](#footnote-99)

# Analyse af national ret

Følgende analyse af nationale afgørelser har til hensigt at undersøge, hvordan direktivets artikel 7-9 bliver anvendt i dansk ret. Først beskrives hvordan direktiver implementeres i national ret og hvilke krav der skal være opfyldt. Dette har til hensigt at analysere om Danmark lever op til kravene og foretage en mere dybdegående gennemgang af de nationale love som har implementeret direktivets artikel 7-9. Derved vil der foretages en analyse af nationale afgørelser for at få et klart billede af, hvordan bestemmelserne bliver anvendt i praksis.

## Implementering af cirkulationsdirektivet

### Direktivernes implementering i national lovgivning

Det er vigtigt at gennemgå direktivernes implementering for at undersøge om Danmark opfylder kravene fastsat i direktiverne. I henhold til EF-traktatens artikel 93 er proceduren for vedtagelse af bestemmelser om harmonisering af indirekte skatter således, at det er Rådet der træffer afgørelse med enstemmighed. Dette sker på baggrund af Kommissionens forslag og efter høring af Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg.

Først og fremmest skal det lægges til grund, at direktiver er bindende for medlemsstaterne og forpligter medlemsstaterne til at skabe resultater. Herved overlades det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for hvordan resultaterne nås, jf. traktatens artikel 249 stk. 3. Det følger af bestemmelsen, at medlemsstaterne har en vis frihed ved valg af implementeringsmetode. Således at det er overladt til de enkelte medlemsstater til at vedtage passende regler. Det giver de enkelte medlemsstater en vis frihed til at fastsætte de nationale bestemmelser. Dog skal det understreges, at Domstolen har bekræftet, at friheden ikke er absolut, da visse betingelser skal opfyldes. Disse betingelser er:

1. Retsstillingen skal være klar og utvetydig. Det vil sige, at formuleringen skal være lige klar som direktivets ordlyd.
2. Reglerne skal være bindende så det skaber en sikker retstilstand.
3. Ved implementering af direktiver skal medlemsstaterne sikre at der er effektive sanktioner ved overtrædelse af reglerne. [[100]](#footnote-100)

Som det fremgår, er det ikke fuldstændig overladt til medlemsstaterne at implementere direktiverne. Nedenfor gennemgås de danske punktafgiftslove, hvorved der undersøges om Danmark opfylder kravene i henhold til direktivets artikel 7-9, og dermed undersøge hvordan de vejledende mængder fortolkes og anvendes.

### Gennemførelse af cirkulationsdirektivet

Det anføres at cirkulationsdirektivet er gennemført i mineralolieafgiftsloven, spiritusafgiftsloven, tobaksafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven. [[101]](#footnote-101) Hensigten med gennemgangen af dansk lovgivning er, at få en nærmere indblik over hvordan direktivets artikel 7-9 er implementeret.

I henhold til cirkulationsdirektivet implementeres overgang til forbrugi mineralolieafgiftslovens § 2, spiritusafgiftslovens § 2a, tobaksafgiftslovens § 8 og øl- og vinafgiftslovens § 4 således;

*”§ 2. Der betales afgift her i landet ved varernes overgang til forbrug, hvorved forstås,*

*1) når varer forlader afgiftssuspensionsordningen,*

*2) ved modtagelsen, når varer fra andre EU-lande erhverves af virksomheder eller personer, der ikke er berettiget til at oplægge varerne uden afgiftsberigtigelse,*

*3) når der fremstilles varer uden for afgiftssuspensionsordningen, eller*

*4) når varer indføres her i landet fra steder uden for EU, jf. § 13, medmindre de pågældende varer umiddelbart efter indførslen henføres under afgiftssuspensionsordningen.*

Stk. 2. *Varer anses tillige for overgået til forbrug her i landet ved uregelmæssige transaktioner med de pågældende varer efter stk. 1, nr. 1 og nr. 3 og 4, jf. § 31.”[[102]](#footnote-102)*

Det fremgår af lovens ordlyd, at overgang til forbrug er ethvert tilfælde hvor varen forlader suspensionsordningen. Det vil sige udlevering fra eller forbrug hos producent. Tidspunktet for varens overgang til forbrug og dermed pligten til at betale punktafgift opstår først ved forbrug hos oplagshaveren eller ved udlevering til andre, som ikke er registrerede eller autoriserede som oplagshavere. Dette er i overensstemmelse med direktivets artikel 6.

 Med overgang til forbrug forstås, at varen udleveres fra oplaget til en kunde eller eventuelt overgår til et detailudsalg fra det autoriserede oplagshaver. Herunder anses det også overgået til forbrug, når personer ikke er berettiget til at oplægge varerne uden for suspensionsordning. Dette er slået fast i afgørelsen C-5/05- Joustra.

Overgang til forbrug implementeres også i mineralolieafgiftslovens § 4b, spiritusafgiftslovens § 8, tobaksafgiftslovens § 10a og øl- og vinafgiftslovens § 6a således:

*”§ 4b. Afgift af varer forfalder ved levering her i landet, i forbindelse med at de pågældende varer efter overgang til forbrug og betaling af eventuelle afgifter i et andet EU-land transporteres her til landet som bestemmelsesland med henblik på*

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

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

Stk. 2. *Varer anses først for at være erhvervsmæssigt oplagt her i landet, når varerne ankommer her i landet i overensstemmelse med kravene efter stk. 4, nr. 1-3. Ved uregelmæssighed i forbindelse med transport af varer med henblik på erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg af varerne finder § 32 anvendelse.”[[103]](#footnote-103)*

Det skal bemærkes, at ved Lov nr. 2012 1354 blev ”selv transporterer” ændret til ”enten selv transporterer eller på egne vegne lader transportere”. Dette er også ændret i de øvrige nævnte afgiftslove. Bemærkninger til loven lyder således:

*”I mineralolieafgiftslovens § 4 b, stk. 1, nr. 1, er det ved en fejl fra lov nr. 1385 af 21. december 2009 udeladt, at levering af varer fra et andet EU-land til erhvervsmæssig oplægning i Danmark kan omfatte, at en privat person køber varer, der overstiger et personligt privat forbrug, og når personen enten selv transporterer varerne eller »på egne vegne« lader transportere varerne. Det foreslås at præcisere definitionen af erhvervsmæssig oplægning af varer ved at indsætte i mineralolieafgiftslovens § 4 b, stk. 1, nr. 1: »enten selv transporterer eller på egne vegne lader transportere«. Den nærmere definition af erhvervsmæssig oplægning af varer vurderes hverken tidligere eller fremover at medføre problemer for virksomhederne.*”[[104]](#footnote-104)

I bemærkningerne til ændringen af begrebet ”selv transportere” til ”enten selv transporterer eller på egne vegne lader transportere” anføres det, at udtrykket præciserer definitionen af erhvervsmæssig oplægning af varer. Dermed uddybes ændringen ikke yderligere.

I henhold til udtrykket ”enten selv transportere eller på egne vegne lader transportere” anfører Domstolen i afgørelsen C-5/05-Joustra en bemærkning. Domstolen præciserer, at artikel 8 forudsætter, at varerne er bestemt til eget forbrug for den person, der erhverver dem. Ydermere fremhæver Domstolen, at betingelsen ”som de selv medfører” udtrykker, at når privatpersonen selv tager initiativ til at overlade transporten til en tredjemand, og organiserer transporten som om han selv foretager den, forbliver den streng personlige karakter. [[105]](#footnote-105) Det må ud fra Domstolens betragtninger lægges til grund, at transporten af de punktafgiftspligtige varer kan af privatpersonen overlades til en tredjemand, men organiseringen skal være som om at transporten er foretaget af privatpersonen selv. Derved udelukker udtrykket ”enten selv transporterer eller på egne vegne lader transportere” en mellemmand, der ikke handler på initiativ af privatpersonen. Det er konkluderet i afgørelserne C-5/05-Joustra og C-296/96-EMU Tabac, at transporten ikke kan overlades til et privat transportfirma selvom det arrangeres af privatpersonen selv. Desuden skal sælgeren ikke være direkte eller indirekte involveret i transporten. Domstolen begrunder i afgørelsen C-5/05-Joustra, at grunden til at transporten ikke kan overlades til en transportfirma skyldes, at dette vil indebære en forhøjet risiko for svig, da denne type af transport ikke forudsætter nogen dokumentation. [[106]](#footnote-106)

Som det ses i mineralolieafgiftslovens § 4b, stk. 1, nr. 1, at direktivets artikel 7-9 implementeret. Det præciseres, at når punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug i et andet medlemsstat og transporteres her til landet, pålægges punktafgift i bestemmelsesstaten når karakteren af vareindkøbet overstiger, hvad der må anses for at omfatte den pågældendes eget forbrug og egen transport. Herunder tilføjes det, at der er et krav om at privatpersonen skal være bosiddende her i landet.

Det må ud fra mineralolieafgiftslovens § 4b, stk. 1, nr. 1 lægges til grund, at hvis varerne overstiger mængden for hvad der kan anses for privatpersonens eget brug, vil det anses for erhvervsmæssig oplægning. Derudover anføres det, at karakteren af vareindkøbet har betydning for om der er tale om erhvervsmæssig oplægning. Dette er også uddybet i afgørelsen C-5/05-Joustra, hvor Domstolen konkluderer, at transportformen og de transporterede varemængder i henhold til direktivets artikel 9, stk. 2 udgør relevante forhold for at fastslå det erhvervsmæssige formål. [[107]](#footnote-107) Derved er det fastslået, at direktivets artikel 9, stk. 2 er implementeret i mineralolieafgiftslovens § 4b.

Det skal nævnes, at i mineralolieafgiftslovens § 4b, stk. 1, nr. 2 implementeres artikel 10, som angiver at sælgeren direkte eller indirekte er involveret i transporten. Det skal bemærkes, at det er konkluderet i afgørelsen C-296/95-EMU Tabac, at når varerne forsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælger eller på hans vegne, forfalder punktafgiften for de pågældende varer i bestemmelsesstaten.[[108]](#footnote-108)

Den sidste implementering af direktivet er definitionen af afgiftsoplag, som er implementeret i mineralafgiftslovens § 5, spiritusafgiftslovens § 9a, tobaksafgiftslovens § 20 og øl-og vinafgiftslovens § 7 således:

*”§ 5. Afgiftsoplag er et ethvert sted, hvor en autoriseret oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender varer under afgiftssuspensionsordningen.*

Stk. 2. *Det er en betingelse for at opnå autorisation som oplagshaver her i landet, at told- og skatteforvaltningen forinden har godkendt virksomhedens produktionsanlæg og tanke og andre anlæg til indpumpning, behandling, opbevaring og udlevering m.v. af afgiftspligtige ubeskattede varer. Skatteministeren kan fastsætte de nærmere regler for administrationen efter 1. pkt.”*

Det må dog konstateres, at definitionen af afgiftsoplag er den samme som direktivets artikel 4. Det vil sige, at fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer skal finde sted i afgiftsoplag, hvor der er givet bevilling til at oplaget er beliggende. Dette udtaler Domstolen også i C-325/99- G. van de Water. Desuden anføres det af Domstolen, at der skal ske en underordning af medlemsstaternes egne bestemmelser for at føre kontrol af afgiftsoplaget.[[109]](#footnote-109) I henhold til artikel 11, stk. 1 skal hver medlemsstat fastsætte sine egne bestemmelser om fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer, dermed er det præciseret at dette er fastsat.

Det konkluderes derfor, at direktivet er implementeret klart og utvetydigt. Således, at der kan opnås kendskab til rettigheder og pligter der er beskrevet i cirkulationsdirektivet angående punktafgiftspligtige varer. Hermed er reglerne bindende og skaber en sikker retstilstand.

Opsummerende kan det derved lægges til grund, at Danmark ikke har valgt at implementere de vejledende mængder i dansk lovgivning, selvom regeringen ovenfor nævner, at det er i dansk interesse, at anvende de vejledende mængder som ultimative mængder. Som det ses af de implementerede retsregler, har Danmark valgt at følge Kommissionens formål med hensyn til at vægte varebevægelserne i forhold til varens art og mængde for hvad der kan anses for eget forbrug.

## Indførsel af punktafgiftspligtige varer til Danmark

Følgende analyse vil tage udgangspunkt i hvad SKAT lægger vægt på ved deres rutinemæssige kontrol af de punktafgiftspligtige varer. Ligeledes undersøges det, hvilke forhold der afgør, om varer er til eget brug eller har erhvervsmæssig karakter.

### SKM2013.52.VLR

Sagen vedrører spørgsmålet om hvorvidt der skal betales afgift i henhold til øl- og vinafgiftsloven i forbindelse med indførsel af øl til Danmark. Sagsøgeren indfører 2.592 dåseøl til Danmark, svarende til 855,35 liter øl. Der er medbragt bon for indkøbet, som finder sted i en tysk købmand. SKAT påstår, at det indførte mængde øl er af erhvervsmæssig karakter, og pålægger derfor sagsøgeren til at betale ølafgift.

Sagsøgeren gør gældende, at de omhandlede øl er indført til brug for to fester, og at sagsøger dermed ikke sælger øl videre.

Sagsøgeren er ikke registreret oplagshaver. Sagsøgeren forklarer, at han har boet i Grønland i 11 år og arbejder som værkfører. En gang om året rejser han til Danmark i 5 uger, hvor han hvert år holder 2 fester for bekendte og venner. Den første fest afholdes ved hans ankomst og den efterfølgende fest afholdes før hjemrejsen til Grønland. I den anledning afhenter han øl fra Tyskland, da det er ham der sørger for drikkevarerne.

Ved afholdelse af festerne sørger sagsøgeren og hans bror for invitationerne. Desuden anfører sagsøgeren, at hver gæst medbringer mad, og han står for paptallerkner, bestik og glas. Ifølge sagsøgerens og vidnernes udtalelse kan hver gæst drikke omkring 12-15 øl pr. fest. Endvidere bemærker vidnerne også, at der er omkring 65 deltagere pr. fest. Det vil sige, at der forbruges cirka 1560 øl til de to fester. De resterende 1000 øl forbruges over 35 dage, når sagsøgeren får gæster på besøg.

SKAT opstiller en beregning for anvendelse af 2592 dåseøl således:

* 12 øl pr. gæst pr. fest 1.560
* Sagsøger drikker 21 genstande om ugen 105
* Sagsøgerens bror drikker 21 genstande om ugen 105
* Sagsøgerens søn drikker 14 genstande om ugen 70
* Sagsøgerens øvrige gæster drikker tilsammen 4\*4 øl pr. dag 560

Det vil sige i alt 2400

Herunder rest 192

Til støtte for disse påstande angives det, at sagsøgerens forretningsmæssige status har på ingen måde forbindelse med indførelsen af de pågældende varer, da han bor i Grønland. Herunder forklarer sagsøgeren, at der ikke kan tænkes at være andre erhvervsmæssige formål, da varerne har været til forbrug for opholdet i Danmark. Den anvendte transportform er en privatbil og en tilkoblet trailer.

Skatteministeriet har i sit påstandsdokument anført, at de indførte mængde på 855 liter øl udgør en usædvanlig stor mængde. Desuden gør Skatteministeriet gældende, at den vejledende mængde for bedømmelsen af, hvorvidt indførsel af øl er til erhvervsmæssig brug og ikke er til eget brug, er fastsat til 110 liter, jf. cirkulationsdirektivets artikel 9, 2. pkt. litra b. Derfor påpeger skatteministeriet, at ved indførsel af 855 liter øl er der tale om en væsentlig overskridelse af den fastsatte mængde for, hvad der kan anses for indførsel til privatbrug. Desuden understreges det, at det af denne årsag ikke kan antages at øllet er købt til privat brug. Dette begrundes med, at de vejledende mængder efter ordlyden i artikel 9, 2. pkt. er fastsat for at kunne bevise det erhvervsmæssige formål. [[110]](#footnote-110)

Skatteministeriet bemærker endvidere, at sagsøgerens oplysninger er udokumenterede. Herunder anses det for usandsynligt, at indførslen af 855 liter øl er til eget brug. Dermed vurderer Skatteministeriet, at der er tale om erhvervsmæssige formål i henhold til direktivets artikel 7.

SKAT nævner i deres bemærkninger, at der ikke kan anvendes 1560 liter øl til to fester. Dette begrundes med, at det ikke er muligt at forbruge de angivende mængder af gæsterne, da børn ikke drikker. Det vil sige, at omfanget væsentlig overstiger, hvad der må anses for eget forbrug. Derfor anses det at varerne er indkøbt med henblik på videresalg.

**Byrettens begrundelse**

Det antages at vidnernes forklaringer er uklart angående hvem der har medbragt mad og havemøbler til brug for de afholdte fester. Dette skyldes, at sagsøgeren ikke har dokumenteret for udgifterne til blandt andet mad, bestik og paptallerkener. Desuden konkluderes det, at det heller ikke er bevist, at indførslen af øl fra Tyskland til Danmark er sket til eget brug. Dermed frifindes Skatteministeriet.

**Landsrettens begrundelse**

For at kunne fastslå om de punktafgiftspligtige varer ikke er til privat brug, men til erhvervsmæssige formål, slår Landsretten fast, at der skal tages hensyn til en række kriterier. Disse kriterier er nævnt i direktivets artikel 9, stk. 2 og præciserer, at med hensyn til varernes mængde, kan medlemsstaterne opstille vejledende mængder. Desuden anfører Landsretten at de vejledende mængder ikke må være mindre end 110 Liter øl. Dette refereres til punktafgiftsvejledningen[[111]](#footnote-111), der indeholder forhold der skal indgå ved SKATs bedømmelse af, om punktafgiftspligtige varer er til eget brug. Landsretten argumenterer, at i punktafgiftsvejledningen beskrives ”*for alkoholdige drikkevarer… er der til brug for vurderingen af, om varerne er til eget brug eller af erhvervsmæssig karakter, fastsat nogle vejledende mængder. De vejledende mængder er for øl 110 liter*.” Dermed tilføjes, at beskrivelsen i vejledningen må anses for at være i overensstemmelse med bestemmelse om afgiftsfritagelse i øl- og vinafgiftslovens § 11 stk. 3, således som denne bestemmelse må fortolkes i overensstemmelse med cirkulationsdirektivet.

Derudover anfører Landsretten ”*klageren ikke tilstrækkelig vis har dokumenteret, at de omhandlede øl skulle anvendes i forbindelse med private arrangementer mv. Samtidig kan det indførte kvantum øl af 855 liter ikke antages at være bestemt til privat brug, idet mængden ligger væsentlig over, hvad der med rimelighed kan forventes anvendt i en normal husholdning, jf. cirkulationsdirektivets artikel 9, 2.pkt., hvor den vejledende mængde for øl er sat til 110 liter*.”[[112]](#footnote-112) Det er vigtigt at understrege, at de vejledende mængder er en kan-bestemmelse og selvom bestemmelsen ikke er implementeret i national lovgivning anvendes det alligevel af Landsretsdommeren, som om det er en fastsat grænse.

Landsretten kommer frem til, at der ikke er et overbevisende billede af, at sagsøgeren og hans gæster har indtaget en så betydelig mængde øl, at der er rimelig sammenhæng mellem dette og indkøbet. Landsretten understreger, at der lægges vægt på forklaringerne om deltagerantallet og deltagersammensætningen, om deltagernes drikkevaner og om forløbet af festerne. Dermed konkluderer Landsretten, at sagsøgeren skal betale punktafgift af 745 liter øl, og at han ikke skal betale moms af de 855 liter øl som sagsøgeren indfører.

### SKM2011.126.LSR

Landsrettens afgørelse vedrører tre svenskers indførsel af 1.924,56 liter øl, 392,4 liter vin og 192 liter spiritus som er købt i Tyskland. SKAT har afkrævet øl-, vin- og spiritusafgift i forbindelse med indførsel af punktafgiftspligtige varer fra Tyskland til Danmark. Svenskerne bliver stoppet i en Kia personbil med en trailer efterspændt, hvor der opgøres følgende mængder:

|  |  |
| --- | --- |
| *Samlet indførsel* | *Fordelt mellem 3* |
| 1.924,56 l øl, i alt 5.832 dåser á 33 cl | 648 l øl eller 1.944 dåser |
| 392,4 l vin, svarende til 560 flasker á 0,70 l | 130 l vin eller 186 flasker |
| 192 l spiritus | 64 l spiritus |

Det lægges til grund, at der ikke kan fremvises kvitteringer for spiritusindkøbet, dog for dele af vinkøbet. Derfor oplyser SKAT, at mængden er så stor, at det ikke kan anses for at være til eget brug.

Klagerens far bemærker, at klagerens bror blev 40 år d. 24. februar 2010 og hans første barn blev født d. 3. februar 2010, derfor er der planer om at afholde to fester. Dog er der mulighed for at afholde tre fester i alt, da den ene fest muligvis vil blive afholdt to gange fordi pladsen er trang i huset. Desuden anfører faren, at til de to sidste nævnte fester vil der i alt være 50 deltagere.

Endvidere har klageren forklaret, at varerne skal anvendes til en andens brors 45 års fødselsdag d. 17. april, hvor der vil deltage 30 personer. Der fremhæves også at der er en indflytterfest i en ny lejlighed d. 13-14. marts. Derudover skal de alle tre anvende varerne til diverse mindre fester og helligdage i foråret. Det vil sige, at varerne er til alle tre personer, men der er ingen præcis opdeling af de indkøbte punktafgiftspligtige varer.

SKAT påpeger, at forudsætningerne for afgiftsfrihed for de indførte varer er, at indførslen ikke må have erhvervsmæssig karakter. Således at indførslen af varerne udelukkende er bestemt til personlig brug, til brug for dennes husstand eller beregnet til gaver. Hverken arten eller mængden må give anledning til en formodning om, at indførslen sker af erhvervsmæssige årsager. Det anføres, at de vejledende mængder, som er 110 liter øl, 90 liter vin og 10 liter spiritus er overskredet. Selvom indførslen af mængden deles ud på tre personer, er der tale om en voldsom overskridelse af de vejledende mængder.

SKAT lægger til grund, at Danmark har beskatningsretten for de indførte varer, idet varerne er overgået til forbrug i Danmark. Hovedreglen er, at der betales punktafgift i det land, hvor de punktafgiftspligtige varer er anskaffet, hvis de er anskaffet af en privatperson til eget brug, jf. artikel 32, stk. 1 i Direktiv 2008/118/EF. Derved fremhæver SKAT, at det fremgår i direktivets betragtninger, at ”*i tilfælde af en uregelmæssighed bør punktafgiften skulle betales i den medlemsstat, på hvis område den uregelmæssighed er begået, som har ført til overgangen til forbrug*.”[[113]](#footnote-113) Det vil sige, at det lægges til grund, at varerne er overgået til forbrug i Danmark.

SKAT anfører, at det er oplyst, at varerne skal anvendes til klagerens brødres fester. Det er oplyst af de svenske toldmyndigheder, at de to brødre ikke bor på samme adresse som klageren. Dermed er der ikke tale om indførsel til eget eller husstandens forbrug.

Landsretten lægger ubestridt til grund, at i direktiv 2008/118/EF er der fastslået en række kriterier som der skal tages hensyn til. Herunder finder Landsretten, at det indførte mængde øl, vin og spiritus ligger væsentlig over, hvad der med rimelighed kan forventes anvendt i en normal husholdning. Det bemærkes, at opstilling af de vejledende mængder er i overensstemmelse med direktivets artikel 9, stk. 2, 2. pkt. og at disse kan opstilles for at bevise et erhvervsmæssigt formål. Klageren har hermed ikke godtgjort, at de indførte varer er til privat brug.

## Sammenfatning

Efter ovenstående gennemgang af afgørelserne kan det konstateres, at Landsretten i begge afgørelser anvender de vejledende mængder til vurdering af, om de punktafgiftspligtige varer er anskaffet til privat brug eller erhvervsmæssige formål. Dette henviser domstolene til punktafgiftsvejledningen og påpeger, at dette er i overensstemmelse med direktivets artikel 9, stk. 2. Det skal dog understreges, at de vejledende mængder er en kan-bestemmelse og er ikke implementeret i dansk lovgivning, da det er blevet fravalgt. Derimod bliver det alligevel anvendt af domstolene og vægtes i samme grad som de øvrige kriterier i direktivets artikel 9, stk. 2.

Som det fremgår af EU-Domstolen, skal medlemsstaterne ikke alene vægte på de vejledende mængder, men tage hensyn til alle relevante omstændigheder. Dette skyldes, at de vejledende mængder er en form for vejledning for at foretage kontrol, derfor er det fastsat som en kan-bestemmelse i direktivet.

Det må udledes af begge domme, at de vejledende mængder har væsentlig betydning for bedømmelsen. Det ses i dommen SKM2013.52.VLR, at domstolene i argumentet lægger til grund, at ”*det indførte kvantum øl af 855 liter ikke antages at være bestemt til privat brug, idet mængden ligger væsentlig over, hvad der med rimelighed kan forventes anvendt i en normal husholdning*, *jf. cirkulationsdirektivets artikel 9, 2. pkt.,* *hvor den vejledende mængde for øl er sat til 110 liter*.”[[114]](#footnote-114) Den samme argument bliver også anvendt i dommen SKM2011.126.LSR ”*det indførte kvantum øl af 1.924,56 liter, vin af 392,4 liter og spiritus af 192 liter kan ikke antages at være bestemt til privat brug, idet mængden ligger væsentlig over, hvad der med rimelighed kan forventes anvendt i en normalt husholdning uanset om det anses for medbragt af 3 personer, jf. cirkulationsdirektivets artikel 9, stk. 2, 2. pkt., hvor den vejledende mængde for øl er sat til 110 liter, for vin 90 liter og for spiritus 10 liter.*” [[115]](#footnote-115)

Det skal pointeres at i begge domme fortolkes privat forbrug strengt og ikke i forhold til de afholdte fester. Derudover er der i begge domme tale om forbrug til fester, derfor burde domstolene vægte varekøbet i forhold til bevisførelsen for festerne. Dermed burde de argumentere nærmere for, hvorfor bevisførelsen af festerne er uklare.

I dommen SKM2013.52.VLR fremviser sagsøgeren kvitteringer for indkøbet og dokumenter for afholdelse af to fester. Desuden angiver vidnerne samme forklaringer om hvordan festerne skal afholdes. Herunder angiver de også, hvor meget de drikker til festen. Dette lægges ikke til grund af domstolen, men derimod foretages der en opdeling af de medbragte varer. Således at der tages udgangspunkt i den vejledende mængde, hvor Landsretten konkluderer, at der ikke skal betales afgift af de første 110 liter øl. Dette giver et skævt billede af, hvordan direktivets artikel 9, stk. 2 skal forstås, da alt under 110 liter øl bliver betragtet som eget brug.

Det skal konkluderes, at domstolene i begge domme ikke foretager helhedsbedømmelse af direktivets artikel 9, stk. 2, men derimod vægter de vejledende mængder som en enkelt faktor på, om der er tale om erhvervsmæssig anvendelse. Dermed konstateres det, at eget forbrug i national lovgivning, bliver betragtet som værende alt det er der under de vejledende mængder og erhvervsmæssig formål betragtes som værende alt det der er over de vejledende mængder.

# Medlemsstaterne kan implementere de vejledende mængder

Inden der efterfølgende konkluderes på den samlede analyse af direktivets artikel 7-9 og afgørelser der påviser anvendelsen af dem, vil dette afsnit afrunde SKATs anvendelse af en kan-bestemmelse, der ikke er implementeret i national ret.

Først og fremmest må det udledes, at direktivets artikel 6 er implementeret i mineralolieafgiftslovens § 2, spiritusafgiftslovens § 2a, tobaksafgiftslovens § 8 og øl- og vinafgiftslovens § 4. Yderligere kan det dog konstateres, at artikel 7-9 er implementeret i mineralolieafgiftslovens § 4b, spiritusafgiftslovens § 8, tobaksafgiftslovens § 10a og øl-og vinafgiftslovens § 6a.

I henhold til direktivets artikel 9, stk. 2 om varernes mængde, kan medlemsstaterne for at bevise kriterierne i stk. 2, opstille vejledende mængder der skal opfylde minimumskriterierne som er opstillet i direktivet. Som det ses fra ovenstående analyse, har Danmark ikke valgt at implementere de vejledende mængder i national lovgivning. Derimod må det dog konstateres, at SKAT alligevel anvender de vejledende mængder i afgørelserne og henviser til mængderne i vejledningen.[[116]](#footnote-116) Desuden anvender SKAT de vejledende mængder, som en fastsat grænse for at pålægge punktafgift for de indførte varer. Det fastslås, at det er en kan-bestemmelse i henhold til kriteriet varernes mængde, hvor medlemsstaterne kan vælge at opstille en kan-bestemmelse for at fastsætte egne retningslinjer.

Det ses i de nationale afgørelser, at de vejledende mængder bliver fortolket bredt både af SKAT og domstolene, når det skal vurderes om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Dette er i modstrid med direktivets hensigt, da en kan-bestemmelsen ikke skal fortolkes i samme grad som de øvrige kriterier der er nævnt i bestemmelsen.

I begge nationale afgørelser anvendes de vejledende mængder som en fastsat grænse for hvad der er eget forbrug. Ved anvendelsen af de vejledende mængder henvises det til cirkulationsdirektivet, da mængderne ikke er implementeret i national lovgivning. Alligevel har de vejledende mængder en afgørende betydning i sagerne selvom det er en kan-bestemmelse.

Det skal lægges til grund, at de vejledende mængder er en kan-bestemmelse og er fastsat som minimumssatser for varernes mængde. Derfor kan de vejledende mængder ikke anvendes som en fast grænsesats for at bedømme om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. For at anvende vejledende mængder skal kan-bestemmelsen i første omgang implementeres i national lovgivning. Dernæst skal det anvendes som en vejledning og ikke som et kriterium for at pålægge afgift.

# Konklusion

På baggrund af ovenstående analyse af fortolkningen af de vejledende mængder og anvendelse af begrebet i praksis, er hensigten med dette afsnit at konkludere og besvare tesen fremsat i problemformuleringen.

Først og fremmest kan det ud fra gennemgangen af analysen konkluderes, at der er fortolkningsmæssige problemer med begrebet/anvendelsen af de vejledende mængder.

Det kan konstateres, at de vejledende mængder bliver fortolket forskelligt af Kommissionen, Udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse, regeringen og SKAT. Derfor fremkommer Kommissionen i rapporten til Europa-Parlamentet[[117]](#footnote-117) med et forslag om at ophæve de vejledende mængder, da anvendelsen forvirrer medlemsstaterne. Kommissionen påpeger i rapporten, at ved fortolkningen og anvendelsen af de vejledende mængder forhindres princippet om det indre marked i nogle medlemsstater. Derfor foreslår Kommissionen, at de vejledende mængder ikke medtages i direktiv 2008/118/EF. Det lægges til grund, at Kommissionen ved fortolkningen af de vejledende mængder tager udgangspunkt i, at varebevægelsen ikke forhindrer det indre marked og at privatpersoner ikke hindres i, at medføre vare fra andre medlemsstater. Derfor konstateres det, at ifølge Kommissionen skal de vejledende mængder ikke indgå ved vurdering af om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Dette skyldes, at de vejledende mængder som er en kan-bestemmelse til kriteriet varernes mængde i artikel 9, stk. 2, indgår som en helhed af bedømmelsen af artikel 9, stk. 2. Derudover fremhæver Kommissionen, at ved fortolkning af begrebet ”som de selv medfører” i artikel 8, skal der træffes afgørelse på grundlag af efterprøvning af alle kriterierne i artikel 9, stk. 2. Således at de vejledende mængder ikke kan bruges som obligatoriske mængder af myndighederne til at vurdere, om varerne er oplagt til erhvervsmæssige formål.

Udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse støtter Kommissionens ændringsforslag i Betænkningen om ændringsforslag til Rådets direktiv 92/12/EØF. [[118]](#footnote-118) Udvalget fremhæver i betænkningen, at ved at ophæve de vejledende mængder, vil der skabes klarhed over begrebet ”eget forbrug”. Dette vil medføre, at kontrolmyndighederne tvinges til at vurdere, om de punktafgiftspligtige varer er til eget forbrug uden at anvende de vejledende mængder. Dermed vil det hindre, at en privatperson transporterer varer i betydeligt omfang under påberåbelse af, at det er til egen brug, mens det i virkeligheden er til erhvervsmæssigt formål.

Det konkluderes, at Kommissionens ændringsforslag om ophævelse af de vejledende mængder, som er støttet af Udvalget om det indre marked og forbrugerbeskyttelse blev ikke medtaget i det gældende direktiv. De vejledende mængder er nævnt i artikel 32, stk. 3 i direktiv 2008/118/EF, som en kan-bestemmelse, dermed er artikel 32, stk. 3 i direktiv 2008/118/EF uændret i forhold til artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF.

Ved gennemgangen af Skatteministeriets grundnotat[[119]](#footnote-119), kan det konkluderes, at regeringen ikke ønsker at støtte Kommissionens forslag, da fjernelse af enhver form for mængdebegrænsning vil betyde risiko for en eksplosiv stigning af grænsehandelen. Ydermere bekymrer det regeringen, at grænsehandelen med alkoholdige drikkevarer forventes at stige. Dette vil betyde provenutab for staten og skade dansk erhvervsliv. Derfor er ophævelse af de vejledende mængder ikke i dansk interesse.

Direktiv 92/12/EØF er gennemført i mineralolieafgiftsloven, spiritusafgiftsloven, tobaksafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven. Derfor er en privatperson der indfører punktafgiftspligtige varer fra en anden medlemsstat underlagt disse punktafgiftspligtige love. Derimod er de vejledende mængder ikke implementeret i national lovgivning. Dette betyder, at da de vejledende mængder er en kan-bestemmelse, og da det ikke er implementeret i national lovgivning, kan bestemmelsen ikke anvendes ved vurdering af om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Alligevel anvender SKAT og domstolene i afgørelserne de vejledende mængder ved bedømmelsen af, om de indførte punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Dette ses i SKM2013.52VLR, hvor sagsøgeren indfører 2.592 dåseøl til Danmark og medbringer kvittering for at dokumentere, at det er købt i Tyskland. Desuden dokumenterer sagsøgeren, at der skal afholdes to fester, da det er en tradition når sagsøgeren opholder sig i Danmark. Derudover dokumenterer sagsøgeren også, at de indførte punktafgiftspligtige varer er transporteret med privatbil. Dog ligger SKAT og domstolen ikke vægt på dokumentationerne, selvom sagsøgeren dokumenterer yderligere for, hvordan festerne afholdes. Derimod sammenligner SKAT og Domstolen de indførte punktafgiftspligtige varer med de vejledende mængder, som er en kan-bestemmelse, der ikke er implementeret i national lovgivning. De indførte 855 liter øl sammenlignes med den vejledende mængde på 110 liter øl. Dermed argumenteres det af domstolen, at det ikke kan antages at øllet er købt til privat brug. Dette begrundes med, at mængden af privat brug ligger væsentlig over, hvad der med rimelighed kan forventes anvendt i en normal husholdning og henvises til cirkulationsdirektivets artikel 9, stk. 2. Det kan konkluderes, at de vejledende mængder anvendes i national lovgivning selvom det ikke er implementeret. Desuden kan det konstateres, at der ikke foretages en helhedsvurdering af kriterierne i artikel 9, stk. 2, da der er tale om afholdelse af to private fester. Dermed opfyldes kravene ikke i artikel 9, stk. 2.

Ved gennemgangen af SKM.2011.126.LSR anvender SKAT og domstolen den samme argument med den ovenstående afgørelse, og de indførte punktafgiftspligtige varer sammenlignes med de vejledende mængder. Dette begrunder domstolen med, at opstilling af de vejledende mængder er i overensstemmelse med direktivet. Dette henvises til SKATs vejledning, og argumenteres for, at vejledningen er i overensstemmelse med de ovennævnte afgiftslove. Derimod argumenterer domstolen ikke for, at kriterierne ikke er opfyldt i artikel 9, stk. 2, da sagsøgeren ikke kan foreligge bevis for at der skal afholdes fester. Dermed kan det konkluderes, at de vejledende mængder, som er en kan-bestemmelse bliver fortolket bredt både af SKAT og domstolene, hvor de vægter de vejledende mængder i lige så høj grad, som de øvrige kriterier der er nævnt i artikel 9, stk. 2.

EU-Domstolen angiver, hvad gældende ret er for private der indfører punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater. Ved afgørelsen af om de punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål, foretager EU-Domstolen en bedømmelse af artikel 7-9. Det ses i afgørelsen C-5/05-Joustra og C-296/95- EMU Tabac, at EU-Domstolene fremhæver, at der først skal foretages en undersøgelse af, om artikel 8 er opfyldt, inden det bedømmes om punktafgiften kan opkræves i bestemmelsesstaten[[120]](#footnote-120). Det vil sige, at der foretages en undersøgelse af begrebet ”som de selv medfører”. Først og fremmest skal punktafgiftspligtige varer være anskaffet af privatpersoner og varerne skal være anskaffet til eget forbrug. Desuden bemærker Domstolen, at den anvendte transportform og de transporterede varemængder, udgør relevante forhold ved vurderingen. Dernæst skal varerne være transporteret af privatpersonen selv, således at det kan karakteriseres som værende af streng personlig karakter. Dermed udelukkes det i bestemmelsen, at anvende en mellemmand, der har købt eller transporteret de punktafgiftspligtige varer. Dette skyldes, at det kan medføre risiko for svig, da ved denne type af transport af varer ikke forudsætter nogen dokumenter. Dog kan det konkluderes, at i henhold til artikel 8, kan transportformen godt overlades til en tredjemand, hvis den organiseres som om det er privatpersonen selv der foretager den. Derimod er det vigtigt at påpege, at hvis det giver anledning til misbrug, kan medlemsstaterne nægte at anvende artikel 8.

EU-Domstolen slår fast i C-296/95-EMU Tabac, at hvis der anvendes en mellemmand der køber eller transporterer de punktafgiftspligtige varer, skal artikel 7 eller 10 anvendes i direktiv 92/12/EØF. Desuden fremhæves det af EU-Domstolen, at disse bestemmelser skal fortolkes bredt[[121]](#footnote-121). Artikel 10, stk. 2 anvendes når de punktafgiftspligtige varer forsendes eller transporteres af sælgeren direkte eller indirekte. Dermed forfalder punktafgiften for de pågældende varer i bestemmelsesstaten. Endvidere understreger EU-Domstolen, at der skal lægges vægt på, hvilken form for transaktion der er tale om. Derudover anvendes artikel 7, hvis de punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug i en medlemsstat, og oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgiften der hvor varerne oplægges.

EU-Domstolen anfører i C-325/99- G. van de Water, at hvis de punktafgiftspligtige varer ikke er blevet pålagt punktafgift, og dermed oplægges til erhvervsmæssige formål uden for et afgiftsoplag, anses det som værende overgang til forbrug. Ved varens overgang til forbrug indtræder pligten til at betale punktafgift. Det uddybes af EU-Domstolen, at tidspunktet opstår ved forbrug hos oplagshaveren eller ved udlevering til andre, som ikke er registrerede eller autoriserede som oplagshavere. Derfor kan det konkluderes, at ved ethvert tilfælde hvor en vare uregelmæssig forlader suspensionsordningen betragtes det som overgang til forbrug. Dermed er det overladt til de enkelte medlemsstater at fastsætte procedurer.

Det konkluderes, at gældende ret for en privatpersons indførsel af punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater forudsætter, at der skal foretages en bedømmelse af artikel 7-9, som også er gengivet i artikel 9. Først skal der foretages en vurdering af begrebet ”som de selv medfører” i artikel 8. Der lægges vægt på, om de punktafgiftspligtige varer er anskaffet til eget forbrug, og om det medføres af privatpersonen, så det er af streng personlig karakter. Dette vurderes sammen med kriterierne i artikel 9, stk. 2, hvor der foretages en helhedsbedømmelse af:

* Den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af varerne, og årsagerne til dette
* Stedet, hvor varerne befinder sig, eller i givet fald den anvendte transportform
* Ethvert dokument vedrørende varerne
* Varernes art
* Varernes mængde.

Det skal understreges, at gældende direktiv er 2008/118/EF, og dermed er gældende ret for en privatperson der indfører punktafgiftspligtige varer er nævnt i artikel 32-33 i direktiv 2008/118/EF.

Dermed konkluderes det, at de vejledende mængder ikke kan som et enkelt kriterium afgøre om de punktafgiftspligtige varer er til eget forbrug eller til erhvervsmæssig formål. De vejledende mængder er en kan-bestemmelse, som kan indgå i helhedsbedømmelsen hvis medlemsstaterne vælger at implementere mængderne i national lovgivning. Desuden er det en minimumsbestemmelse, hvor medlemsstaterne kan fastsætte deres egne retningslinjer, som ikke kan være mindre end de satser der er fastsat i direktivet.

# Perspektivering

Som konklusionen anfører, foretager SKAT og domstolen ikke helhedsbedømmelser af artikel 9, stk. 2 ved vurdering af, om de indførte punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Derimod har SKAT i styresignalet tilkendegivet, at der fremover vil blive foretaget en skønsmæssig fordeling af de indførte punktafgiftspligtige varer.

Det angives i styresignalet[[122]](#footnote-122), at dommen SKM2013.52.VLR åbner mulighed for at en privatperson i en og samme indførsel af punktafgiftspligtige varer kan både indføre varer til eget forbrug og til erhvervsmæssig anvendelse. Det er vigtigt at gøre status for, at det vil give kontrolmæssige problemer, da erhvervsdrivende der indfører punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater, kan argumentere for, at de først indførte varer der ligger under de vejledende mængder, er til eget forbrug og resten er til erhvervsmæssig anvendelse. Det vil sige, at de først indførte varer der ligger under de vejledende mængder, vil blive pålagt for eksempel tysk afgift og resten dansk afgift. Dette vil bevirke, at der vil foreligge en difference mellem den tyske afgift og den danske afgift.

I modsætning hertil tilføjer Skatteministeriet i grundnotatet[[123]](#footnote-123), at det ikke er i dansk interesse at ophæve de vejledende mængder, da det vil være vanskeligt at kontrollere de punktafgiftspligtige vare, og at det vil skabe problemer med grænsehandelen. Det skal understreges, at de vejledende mængder kun anvendes for privatpersoner der handler i andre medlemsstater. Ved at give mulighed for at privatpersoner både kan handle til eget forbrug og til erhvervsmæssige formål, kan det skabe endnu flere kontrolproblemer. Det vil medføre, at der skal foretages endnu flere kontroller både af erhvervsdrivende og privatpersoner for at forhindre svindel.

Kommissionen fremhæver i rapport til Europa-Parlamentet[[124]](#footnote-124), at de vejledende mængder er en form for lovgivningsmæssig grænse for at behandle de vejledende mængder. Således at hvis varemængden ligger inden for de vejledende mængder er det de nationale myndigheder der skal bevise, at privatpersonerne har anskaffet varerne til erhvervsmæssige formål. Derimod hvis varemængden ligger over de vejledende mængder, er det den pågældende privatperson der skal bevise at det er til egen brug. Det lægges til grund, at dette bevismæssige spørgsmål ikke vil foreligge fremover, da de vejledende mængder anvendes som et fastsat grænse for at vurdere, om de indførte punktafgiftspligtige varer er til erhvervsmæssige formål. Dermed kan det lægges til grund, at SKAT tilsidesætter de bevisbyrderegler, som tilkendegives fra EU’s side.

Som anført i afhandlingen er hensigten med de vejledende mængder, at skabe klarhed over eget forbrug og erhvervsmæssige formål. Dette hindres ved at anvende de vejledende mængder som obligatoriske mængder. Desuden er det i strid med hensigten med det indre marked, og som anføres i betænkningen om ændringsforslag fører dette til forskelsbehandling. Herved mister begrebet eget forbrug betydning i dansk lovgivning og dermed kan det lægges til grund, at der ikke foretages en helhedsbedømmelse af kriterierne i artikel 9, stk. 2.

Det vil være mere gennemsigtigt, at fjerne de vejledende mængder i artikel 9, stk. 2 i direktiv 92/12/EØF, da de vejledende mængder medfører fortolkningsmæssige problemer af bestemmelsen. Ved at afskaffe de vejledende mængder, vil det medføre, at de nationale myndigheder bliver tvunget til at foretage en helhedsvurdering af artikel 9, stk. 2. Herved vil kontrollen af de punktafgiftspligtige varer være mere ensartet i medlemsstaterne. Det vil sige, at der foretages en konkret vurdering i hvert tilfælde, og de vejledende mængder vil ikke anvendes som en målestok for at vurdere om der er tale om erhvervsmæssig indførsel af punktafgiftspligtige varer.

# Summary

The topic of this thesis concerns the concept of guide levels which are provided as minimum rates in Article 9(2) of the Council Directive 92/12/EEC. The Council Directive 92/12/EEC includes the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products. This Directive is replaced by Directive 2008/118/EC but the thesis uses article 9(2) of Directive 92/12/EEC, since the article 32 of Directive 2008/118/EC has the same content. However, the thesis applies preparatory work to article 9(2) of Directive 92/12/EEC, therefore to prevent confusion the Directive 92/12/EEC will be used.

 The Council Directive is implemented in law of duty on mineral oils, liquor tax law, tobacco tax law and the law of duty on beer and wine.

The guide levels can be used by Member States, solely as a form of evidence for to establish that products subject to excise duty are not held for private but for commercial purposes, Member States must take account of a number of criteria;

* the commercial status of the holder of the products and his reasons for holding them,
* the place where the products are located or, if appropriate, the mode of transport used,
* any document relating to the products,
* the nature of the products,
* the quantity of the products.

There is no regulation on guide levels in Danish law, but it is still used by the control authority when private individuals buy products subject to excise duty from other Member States. On that account, the thesis analysis the view of guide levels, and find out how the Court of European Justice applying guide levels in Article 9(2) of Directive 92/12/EEC.

The European Commission underline in report to the European Parliament that the guide lines prevent the single market because some of the Member States is used as to consider whereas product subject to excise duty are not held for private but for commercial purposes. Furthermore The European Commission points out that some of the Member States do not take account of criteria in Article 9(2). Therefore they think that it will be more visibility to remove the guide levels from the Article 9(2).

The Danish Government thinks that it will increase the cross-border trade which will be difficult to control the consumers. The Government notes that it will result in loss of State revenue and thereby will damage the Danish businesses.The Government answer that removing the guide levels is not in their interests. Because they think that the guide levels should be ultimate levels of products subject to excise duty.

Committee on the Internal Market and Consumer Protection underlines that Commission's proposed amendment will clarify the definition of own consumption. The Committee finds that control authorities must assess for own consumption and not in relation to the guide levels. Thus, the Committee stresses that removing the guide levels will make an overall assessment of the criteria set out in Article 9(2).

European Court of Justice indicates that the law for private individuals is that products subject to excise duty acquired by private individuals for their own use and transported by them, the duty must be charged in the country where they were acquired. The European Court also indicate, that the products subject to excise duty have to be required be private individuals and the good must be purchased for personal use. The mode of transport used and the transported quantities are relevant factors in Article 9(2). Secondly the goods must be transported by the private individuals, so that it can be characterized as being of a strictly personal nature. It excludes in Article 9(2) to use an intermediary who bought or transportation of products subject to excise duty. This is because it would imply an increased risk of fraud because of this type of transportation of goods does not require any documents. However, it can be concluded that, under Article 8, the mode of transport can be leaved to a third part, if it is organized as the private individuals who make it.

The European Court of Justice concludes that the law of guide levels is that when a private individual import products subject to excise duty from other Member States it should be assessed by Article 7-9 of the Council Directive 92/12/EEC, which is also included in Article 9. This is assessed with the criteria of Article 9(2) which made ​​an overall assessment.

# Litteraturliste

**Bøger:**

* Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: EU-retten, 4. udgave, 1. oplag, Jurist- og økonomiforbundets Forlag, 2008.

**Direktiver:**

Direktiv 2008/118/EF:

* Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF.

Direktiv 92/12/EØF:

* Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed.

**Love:**

Lov nr. 1385:

* Lov nr. 1385 af 21/12/2009 - Lov 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. 1354:

* Lov nr. 1354 af 21/12/2012- Lov om ændring skattekontrolloven, kildeskatteloven og forskellige andre love.

**Lovbekendtgørelser:**

LBK nr. 1239:

* LBK nr. 1239 af 22/10/2007- Bekendtgørelse af lov om afgift af spiritus m.m.

LBK nr. 635:

* LBK nr. 635 af 21/08/1998- Bekendtgørelse af lov om tobaksafgifter

LBK nr. 890:

* LBK nr. 890 af 17/08/2006- Bekendtgørelse af lov om afgift af øl, vin, frugtvin m.m.

**Bekendtgørelser:**

BEK nr. 187:

* BEK nr. 187 af 26/02/2013- Bekendtgørelse om afgift af øl, vin og frugtvin m.m.

**Lovforslag:**Til lovforslag nr. L20:Vedtaget af Folketinget ved 3. behandling den 18. december 2009- Forslag til Lov 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.

**Betænkning:**

Til lovforslag nr. L20:

Betænkning afgivet af Skatteudvalget den. 30. november 2009 – Betænkning over Forslag til lov 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.

**Vejledninger:**

* Den juridiske vejledning 2013-1

**EU-dokumenter:**

Kommissionens rapport til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om anvendelsen af artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF

* KOM (2004) 227 endelig

Betænkning om forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 92/12/EØF

* Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005

**Skatteministeriet:**

Skatteministeriets supplerende grundnotat om forslag til Rådets direktiv om den generelle ordning om punktafgift KOM(2008)78, D. 3. juni 2008, J.nr. 2008-241-0009.

Skatteministeriets grundnotat vedrørende Kommissionens rapport og medfølgende forslag til ændring af artikel 7-10 i direktiv 92/12/EF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer og om oplægning og om omsætning heraf samt om kontrol hermed, D.14.juni 2004, J.nr.2004-241-0017.

**EU-afgørelser:**

Joustra

* C-5/05

EMU Tabac:

* C-296/95

G. van de Water:

* C-325/99

**Danske afgørelser:**

* SKM2013.199.SKAT
* SKM2013.52.VLR
* SKM2011.480.BR
* SKM2011.126.LSR
1. Er ophævet ved direktiv 2008/118/EF, som i store træk fastsætter en tilsvarende ordning og indeholder samme ordlyd i de bestemmelser som er relevante for specialet. [↑](#footnote-ref-1)
2. Rådets direktiv 92/12/EØF, betragtning 1 og 4. [↑](#footnote-ref-2)
3. Rådets direktiv 92/12/EØF, artikel 3. [↑](#footnote-ref-3)
4. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 6-7. [↑](#footnote-ref-4)
5. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 22. [↑](#footnote-ref-5)
6. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 26. [↑](#footnote-ref-6)
7. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 26. [↑](#footnote-ref-7)
8. Rådets direktiv 92/12/EØF, artikel 7, stk. 1-3. [↑](#footnote-ref-8)
9. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 7. [↑](#footnote-ref-9)
10. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 5. [↑](#footnote-ref-10)
11. Morten Wegener, ”Juridisk metode”, 2000, side 51. [↑](#footnote-ref-11)
12. Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø, ”Retskilder & retsteorier”, 2005, side 24. [↑](#footnote-ref-12)
13. Jakob v. H. Holtermann m.fl. ”Alf Ross kritiske gensyn”, 2006, side 15. [↑](#footnote-ref-13)
14. Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø, ”Retskilder & retsteorier”, 2005, side 44. [↑](#footnote-ref-14)
15. SKM2013.199.SKAT [↑](#footnote-ref-15)
16. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig [↑](#footnote-ref-16)
17. Kommissionens rapport, KOM(2004) 227 endelig, side 10-11. [↑](#footnote-ref-17)
18. Kommissionens rapport, KOM(2004) 227 endelig, side 6-7. [↑](#footnote-ref-18)
19. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 11. [↑](#footnote-ref-19)
20. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 19. [↑](#footnote-ref-20)
21. Rådets direktiv 2008/118/EF- om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF. [↑](#footnote-ref-21)
22. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 22-25. [↑](#footnote-ref-22)
23. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 25. [↑](#footnote-ref-23)
24. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 41. [↑](#footnote-ref-24)
25. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 25. [↑](#footnote-ref-25)
26. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig, side 25. [↑](#footnote-ref-26)
27. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig [↑](#footnote-ref-27)
28. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005. [↑](#footnote-ref-28)
29. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 6. [↑](#footnote-ref-29)
30. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 7. [↑](#footnote-ref-30)
31. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 8. [↑](#footnote-ref-31)
32. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 8 [↑](#footnote-ref-32)
33. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 9. [↑](#footnote-ref-33)
34. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig. [↑](#footnote-ref-34)
35. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 11. [↑](#footnote-ref-35)
36. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 10. [↑](#footnote-ref-36)
37. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 13-14. [↑](#footnote-ref-37)
38. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 14-15. [↑](#footnote-ref-38)
39. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 16. [↑](#footnote-ref-39)
40. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 18. [↑](#footnote-ref-40)
41. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 16. [↑](#footnote-ref-41)
42. Skatteministeriets supplerende grundnotat, D. 3. juni 2008, J.nr. 2008-241-0009 [↑](#footnote-ref-42)
43. Skatteministeriets supplerende grundnotat, D. 3. juni 2008, J.nr. 2008-241-0009, side 8. [↑](#footnote-ref-43)
44. Skatteministeriets supplerende grundnotat, D. 3. juni 2008, J.nr. 2008-241-0009, side 3-8. [↑](#footnote-ref-44)
45. Skatteministeriets supplerende grundnotat, D. 3. juni 2008, J.nr.2008-241-0009, side 5-7. [↑](#footnote-ref-45)
46. Skatteministeriets supplerende grundnotat, D. 3. juni 2008, J.nr. 2008-241-0009, side 8. [↑](#footnote-ref-46)
47. Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.4.3 Afgift af varer der modtages fra udlandet af privatpersoner. [↑](#footnote-ref-47)
48. Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.4.2 Anmeldelse til registrering. [↑](#footnote-ref-48)
49. SKM2013.199.SKAT [↑](#footnote-ref-49)
50. Rådets direktiv 92/12/EØF, artikel 10, stk. 1. [↑](#footnote-ref-50)
51. Rådets direktiv 92/12/EØF, artikel 9. [↑](#footnote-ref-51)
52. C-5/05 – Joustra, præmis 22. [↑](#footnote-ref-52)
53. Rådets direktiv 1992/12/EØF, artikel 4, litra e) *Ikke registreret erhvervsdrivende*: en fysisk eller juridisk person, der ikke er godkendt oplagshaver, men som i forbindelse med udøvelsen af sit erhverv er beføjet til lejlighedsvis at modtage punktafgiftspligtige varer med oprindelse i en anden medlemsstat under suspension af punktafgifter; vedkommende må hverken oplægge eller afsende varer under suspension af punktafgifter; den ikke–registrerede erhvervsdrivende skal forud for afsendelsen af varerne over for bestemmelsesmedlemsstatens skattemyndigheder stille sikkerhed for betaling af punktafgifterne. [↑](#footnote-ref-53)
54. Dvs. i gennemsnittet mindre end 20 liter ikke-mousserende vin og lidt over 2 liter mousserende vin pr. person. [↑](#footnote-ref-54)
55. C-5/05 – Joustra, præmis 26. [↑](#footnote-ref-55)
56. C-5/05 – Joustra, præmis 27-28. [↑](#footnote-ref-56)
57. C-5/05 – Joustra, præmis 31. [↑](#footnote-ref-57)
58. C-5/05 – Joustra, præmis 33-34. [↑](#footnote-ref-58)
59. C-5/05 – Joustra, præmis 38. [↑](#footnote-ref-59)
60. C-5/05 – Joustra, præmis 42. [↑](#footnote-ref-60)
61. C-5/05 – Joustra, præmis 41. [↑](#footnote-ref-61)
62. C-5/05 – Joustra, præmis 43-44. [↑](#footnote-ref-62)
63. C-5/05 – Joustra, præmis 48-50. [↑](#footnote-ref-63)
64. C-5/05 – Joustra, præmis 51. [↑](#footnote-ref-64)
65. C-5/05 – Joustra, præmis 53. [↑](#footnote-ref-65)
66. Forslag til afgørelse fra generaladvokat F.G. Jacobs, præmis 65 [↑](#footnote-ref-66)
67. Forslag til afgørelse fra generaladvokat F.G. Jacobs præmis 79 [↑](#footnote-ref-67)
68. Forslag til afgørelse fra generaladvokat F.G. Jacobs, præmis 86 [↑](#footnote-ref-68)
69. C-296/95- EMU Tabac, præmis 11. [↑](#footnote-ref-69)
70. Forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, side I-1607, præmis 3. [↑](#footnote-ref-70)
71. Forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, side I-1616, præmis 26. [↑](#footnote-ref-71)
72. C-296/95 - EMU Tabac, præmis 23 [↑](#footnote-ref-72)
73. Rådets direktiv, artikel 9, stk. 2, a. [↑](#footnote-ref-73)
74. C-296/95 - EMU Tabac, præmis 28. [↑](#footnote-ref-74)
75. C-296/95 – EMU Tabac, præmis 33. [↑](#footnote-ref-75)
76. C-296/95 – EMU Tabac, præmis 37. [↑](#footnote-ref-76)
77. C-296/95 – EMU Tabac, præmis 45-46 [↑](#footnote-ref-77)
78. C-296/95 – EMU Tabac, præmis 47. [↑](#footnote-ref-78)
79. C-296/95 – EMU Tabac, præmis 48. [↑](#footnote-ref-79)
80. C-296/95 – EMU Tabac, præmis 52. [↑](#footnote-ref-80)
81. Forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, side I-1616, præmis 26. [↑](#footnote-ref-81)
82. Forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, side I-1617, præmis 33. [↑](#footnote-ref-82)
83. Forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, side I-1617, præmis 31. [↑](#footnote-ref-83)
84. Forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, side I-1617, præmis 33. [↑](#footnote-ref-84)
85. C-5/05 – Joustra, præmis 38. [↑](#footnote-ref-85)
86. Den juridiske vejledning, E.A.1.2 Systematik for punktafgiftsområdet [↑](#footnote-ref-86)
87. Rådets direktiv 92/12/EØF, artikel 6. [↑](#footnote-ref-87)
88. C-325/99 - G. van de Water, præmis 27. [↑](#footnote-ref-88)
89. C-325/99 – G. van de Water, præmis 28. [↑](#footnote-ref-89)
90. C-325/99 – G. van de Water, præmis 11. [↑](#footnote-ref-90)
91. C-325/99 – G. van de Water, præmis 34. [↑](#footnote-ref-91)
92. C-325/99 – G. van de Water, præmis 35. [↑](#footnote-ref-92)
93. C-325/99 – G. van de Water, præmis 35. [↑](#footnote-ref-93)
94. C-325/99 – G. van de Water, præmis 36-37. [↑](#footnote-ref-94)
95. C-325/99 – G. van de Water, præmis 39-41. [↑](#footnote-ref-95)
96. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 8. [↑](#footnote-ref-96)
97. KOM (2004) 227 endelig, side 22-25. [↑](#footnote-ref-97)
98. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005, side 7. [↑](#footnote-ref-98)
99. C-325/99 – G. van de Water, præmis 39-41. [↑](#footnote-ref-99)
100. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, side 121-122 [↑](#footnote-ref-100)
101. Lov nr. 1385 af 21/12/2009, Lov om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. [↑](#footnote-ref-101)
102. Mineralolieafgiftslovens § 2. [↑](#footnote-ref-102)
103. Mineralolieafgiftslovens § 4b. [↑](#footnote-ref-103)
104. Bemærkninger til lov nr. 2012 1354. [↑](#footnote-ref-104)
105. C-5/05 – Joustra, præmis 38. [↑](#footnote-ref-105)
106. C-5/05 – Joustra, præmis 43-44. [↑](#footnote-ref-106)
107. C-5/05 – Joustra, præmis 43-44. [↑](#footnote-ref-107)
108. C-296/95 – EMU Tabac, præmis 45-46. [↑](#footnote-ref-108)
109. C-325/99 – G. van de Water, præmis 39-41. [↑](#footnote-ref-109)
110. SKM2011.480.BR, Side 6-7 af 9. [↑](#footnote-ref-110)
111. Dagældende punktafgiftsvejledning 2008-2 af 15. april 2008. [↑](#footnote-ref-111)
112. SKM2013.52.VLR, side 4 af 8. [↑](#footnote-ref-112)
113. SKM2011.126.LSR, side 3 af 5. [↑](#footnote-ref-113)
114. SKM2013.52.VLR, side 4 af 8. [↑](#footnote-ref-114)
115. SKM2011.126.LSR, side 5 af 5. [↑](#footnote-ref-115)
116. Den juridiske vejledning, E.A.1.4.3 Afgift af varer der modtages fra udlandet af privatpersoner [↑](#footnote-ref-116)
117. KOM (2004) 227 endelig [↑](#footnote-ref-117)
118. Europa-Parlamentet betænkning, endelig, A6-0138/2005. [↑](#footnote-ref-118)
119. D. 3. juni 2008, J.nr. 2008-241-0009. [↑](#footnote-ref-119)
120. C-5/05 – Joustra, præmis 31. [↑](#footnote-ref-120)
121. C-296/95 – EMU Tabac, præmis 45-46. [↑](#footnote-ref-121)
122. SKM2013.199.SKAT [↑](#footnote-ref-122)
123. Skatteministeriets supplerende grundnotat om forslag til Rådets direktiv om den generelle ordning om punktafgift KOM(2008)78, D. 3. juni 2008, J.nr. 2008-241-0009. [↑](#footnote-ref-123)
124. Kommissionens rapport, KOM (2004) 227 endelig. [↑](#footnote-ref-124)