

UREGELMÆSSIGHEDSBEGREBET I PUNKTAFGIFTSLOVGIVNINGEN

af Janni Jørgensen & Anne Neerup Jensen

Kandidatspeciale udarbejdet ved
erhvervsjurauddannelsen

AALBORG UNIVERSITET
Sommer 2013



Titel: Uregelmæssighedsbegrebet i punktafgiftslovgivningen

Engelsk titel: The concept of irregularities in excise duty legislation

Projektbetegnelse: Kandidatspeciale

Uddannelsessted: Aalborg Universitet

Studieretning og semester: Cand.merc.jur, 10. semester

Vejleder: Charlotte Sørensen
Cand.jur., Ph.D.-stipendiat

Dato for aflevering: 15. maj 2013

Sidetal: 96

Anslag i alt: 166.170
(inkl. mellemrum, ekskl. bilag)

Udarbejdet af:

Janni Jørgensen
Studienr.: 2008-2061

Anne Neerup Jensen
Studienr.: 2008-2052

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	6
1.1. Afgrænsning	6
1.2. Metode	8
1.2.1. Kildehåndtering.....	9
2. Begrebsafklaring	12
3. Suspensionsordningen.....	14
3.1. Systemet.....	14
3.2. Overgang til forbrug	17
4. Uregelmæssigheder	19
4.1. Total ødelæggelse og uigenkaldeligt tab	20
4.2. Den juridiske vejlednings uregelmæssighedsbegreb	21
4.3. Hæftelse	22
5. Kontrol	23
5.1. Regnskab	23
5.2. Sanktioner	24
6. Konduite.....	26
7. Punktafgifterne.....	30
8. Miljøafgifter	31
8.1. Uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd i miljøafgiftslovene	31
8.1.1. Emballageafgiften	31
8.1.2. Andre miljøafgifter	34
8.2. Uregelmæssighedsbegrebet i miljøafgiftsretlig praksis	36
8.2.1. SKM2008.978.LSR	37
8.2.2. SKM2008.979.LSR – Sammenholdt med SKM2008.978.LSR	40
8.2.3. SKM2012.178.BR.....	40
8.3. Skattemyndighedernes anvendelse af uregelmæssighedsbegrebet.....	42
8.3.1. Kontroludøvelse	43
8.4. Sammendrag	44

9. Energiafgifter	46
9.1. Uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd i energiafgiftslovene	46
9.1.1. Mineralolieafgiften	48
9.2. Uregelmæssighedsbegrebet i energiafgiftsretlig praksis	49
9.2.1. Sag C-314/06	49
9.3. Skattemyndighedernes anvendelse af uregelmæssighedsbegrebet	52
9.4. Sammendrag	52
10. Forbrugsafgifter	54
10.1. Uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd i forbrugsafgiftslovene	54
10.2. Uregelmæssighedsbegrebet i forbrugsafgiftsretlig praksis	60
10.2.1. SKM2010.236.LSR	60
10.2.2. U.1995.422H	62
10.2.3. SKM2001.600.LSR	63
10.3. Skattemyndighedernes anvendelse af uregelmæssighedsbegrebet	65
10.3.1. Kontroludøvelse	66
10.4. Sammendrag	67
11. Sammendrag af problemstillinger	68
11.1. Fortolkningen af lovens ordlyd	68
11.2. Tværgående fortolkning	69
11.3. Dokumentation	71
11.4. Skattemyndighedernes anvendelse	71
11.4.1. Konduite	72
12. Konklusion	73
13. Perspektivering	77
14. Abstract	79
15. Kildefortegnelse	80
15.1. Lovgivning	80
15.1.1. Love	80
15.1.2. Lovbekendtgørelser	80
15.1.3. Lovforslag	81
15.1.4. Direktiver	82

15.1.4.1. Betænkninger	82
15.2. Afgørelser	83
15.3. Litteratur	83
15.4. Ministerspørgsmål	84
15.5. Andet	84
16. Bilag.....	85
16.1. Bilag 1: Skema – Dele af miljøafgiftslovgivningens bestemmelser.....	85
16.2. Bilag 2: Skema – Dele af energiafgiftslovgivningens bestemmelser	89
16.3. Bilag 3: Skema – Dele af forbrugsafgiftslovgivningens bestemmelser	91

1. Indledning

Punktafgiftslovgningens overordnede formål er at sikre en indirekte beskatning hos forbrugeren af afgiftspligtige varer. Formålet kommer til udtryk ved at have både et adfærdsregulerende og et fiskalt element. Punktafgiftslovgningen er struktureret på en måde, der blandt andet angiver, hvorledes de afgiftspligtige virksomheder skal opgøre mængden af deres afgiftspligtige varer. I forbindelse med denne opgørelse kan varer i visse tilfælde fradrages i den afgiftspligtige mængde. Heriblandt giver en række uregelmæssige transaktioner retten til at foretage dette fradrag, men ved vurderingen af hvilke uregelmæssigheder der er omfattet af denne fradragsmulighed i punktafgiftslovgivningen, viser der sig at opstå en række uklarheder, som med denne afhandling søges belyste.

Dette problemfelt henleder til følgende overordnede problemstilling:

Er fortolkningen og anvendelsen af reglerne for afgiftsopkrævning og fradrag ved uregelmæssigheder i overensstemmelse med punktafgiftslovgivningen?

Hertil er spørgsmålet om, hvorvidt punktafgiftslovgivningen er klar, både nødvendigt og relevant at besvare, idet dette skal medvirke til opklaringen af, hvorvidt afgiftsopkrævningen og fradragsretten er i overensstemmelse med denne lovgivning. En vurdering af en sådan overensstemmelse kræver dertil en klarlægning af lovgivningen.

1.1. Afgrænsning

Afgiftslovgivningen er omfangsrig, og afhandlingen er afgrænset til at omfatte den danske punktafgiftslovgivning samt de harmoniserede punktafgifter. En anden og mere omfangsrig fortolkning end den, der gennem denne afhandling søges foretaget, kunne have udmøntet sig i en undersøgelse af, hvorledes andre lande har implementeret de omhandlede harmoniserede punktafgifter. Dette ville dog være en fortolkning af for store dimensioner og ville desuden kræve en yderligere afgrænsning i anden retning. EU-retten og de harmoniserede punktafgiftslove samt den hertil knyttede relevante praksis anvendes således alene med den hensigt at klarlægge fortolkningen og anvendelsen af national ret vedrørende uregelmæssighedsbegrebet.

Skattelovgivningen er som nævnt mangfoldig og omfatter ud over afgifter også told og moms. Told og moms vil ikke være en del af denne afhandling, selv om de begge i både lovgivning og praksis spiller sammen med punktafgifterne. Dette dog ikke med betydning for nærværende problemstilling.

For at afgrænse og analysere begrebet uregelmæssigheder skal afgrænsningerne inden for afgiftsområderne, der regulerer miljø, energi og forbrug, fastlægges. En række begreber skal klarlægges inden analysen. Begreberne omfatter suspensionsordningen, kontrol, konduite og uregelmæssigheder, som alle er væsentlige for argumentationen og klarlægningen af problemstillingen. Disse skal både afgrænses hver for sig og sættes i sammenhæng med hinanden for at klarlægge deres potentielle indflydelse på hinanden inden for afgiftssystemet og i forhold til uregelmæssighederne på netop punktafgiftsområdet. Derfor er en sådan beskrivelse af disse begreber og sammenhængen herimellem udformet i særskilte kapitler, før en analyse påbegyndes.

Bestemmelserne, der er væsentlige i forbindelse med denne analyse, vedrører opgørelsen af den afgiftspligtige mængde. Disse angiver dels de tilfælde, der medfører afgiftspålæggelse, og dels hvilke muligheder der er for at undlade afgiftsbetaling. Blandt de sidstnævnte er det bestemmelserne vedrørende fradrag for uregelmæssigheder, der er relevante for denne analyse, og således behandles de øvrige fritagelses- og godtgørelsesmuligheder i lovgivningen ikke. Bestemmelserne vedrørende tab og ødelæggelse i de harmoniserede afgiftslove er herudover væsentlige at behandle. De gældende punktafgiftsloves regulering af opgørelsen af den afgiftspligtige mængde samt de bestemmelser, der i øvrigt vedrører uregelmæssigheder, er fremhævet i bilagene til afhandlingen. Af bilagene fremgår en række regler fra enkelte punktafgiftslove, som dog ikke i øvrigt vil blive behandlet. Disse er blot medtaget for at give et overblik over afgiftslovgivningens regler om opkrævning og fradrag af uregelmæssigheder.

Uregelmæssighederne er i de harmoniserede afgiftslove særskilt regulerede for så vidt angår fastlæggelsen af tidspunktet for disse uregelmæssigheder, og dermed hvor afgiften skal erlægges. De problemstillinger, der måtte følge af dette tidsmæssige perspektiv, herunder bestemmelserne vedrørende uregelmæssighed ved transport af varer, som også udgør en særskilt bestemmelse i de harmoniserede love, er dog ikke relevante for klarlæggelsen af problemstillingen i denne afhandling, da disse ikke har betydning for fastlæggelsen af, hvorvidt der foreligger en uregelmæs-

sighed. Uregelmæssighedsbestemmelsen, der regulerer opgørelsen af den afgiftspligtige mængde, indeholder imidlertid ofte en mulighed for fradrag i forbindelse med transport af varer til og fra virksomheden. Denne sondring er stadig relevant, idet der blot ses bort fra det tidsmæssige perspektiv og den særskilte bestemmelse om uregelmæssigheder i forbindelse med transport som eksempelvis mineralolieafgiftslovens § 31¹.

1.2. Metode

Retsdogmatikken foreskriver en systematisering af regler, der aktuelt gælder og er den metode, som vil blive anvendt i denne afhandling. Der findes ikke på punktafgiftsområdet megen litteratur, der vedrører uregelmæssighederne og de problemstillinger, der måtte findes herved. Derfor er det udelukkende retsdogmatikkens juridiske metode, der skal bidrage til udformningen af dette projekt. Herigennem skal der foretages en fortolkning af loven, såvel ud fra dennes ordlyd som ud fra formålet, da denne fortolkning ikke udelukkende er objektiv. Formålet fortolkes blandt andet gennem lovens forarbejder, herunder lovgivers bemærkninger, og endvidere inddrages praksis vedrørende punktafgiftslovgivningens uregelmæssighedsbegreb. Denne fortolkning foretages for at finde frem til gældende ret på dette retsområde – dette i sammenhæng med, hvad skattemyndighederne anser for at være gældende ret, når de træffer afgørelse, jf. nedenstående afsnit om kildehåndtering.

Lovgivningens retskildemæssige betydning viser sig, idet domstole og retsanvendende myndigheder, herunder skattemyndighederne, har pligt til at anvende lovgivningen, når der skal træffes afgørelse. Anvendelsen af lovgivningen afhænger dog også af formuleringen heraf, idet en upræcis formulering medfører, at andre kildefaktorer skal anvendes, herunder kan nævnes lovforarbejder. Hvis en fortolkning af ordlyden er uklar, må der således som ovenfor nævnt foretages en formålsfortolkning.² Lovens forarbejder har ikke samme retskildemæssige værdi som loven, men da forarbejderne i stadig højere grad anvendes til fortolkningen af lovens formål, spiller disse en ikke uvæsentlig rolle. Det er dog vigtigt at bemærke, at lovens forarbejder ikke er selvstændige retskilder, og disse anvendes derfor udelukkende til en kontekstuel fortolkning af lovgivningen. For så vidt angår skattemyndighedernes anvendelse af forarbejderne, kan disse anses for at have

¹ Lovbekendtgørelse nr. 313 af 1. april 2011: Lovbekendtgørelse om energiafgift af mineralolieprodukter mv.

² Morten Wegener: "Juridisk metode", 3. udgave, side 86

stor betydning, idet myndighederne træffer afgørelse uden om domstolene og derfor også skal følge retsopfattelsen af disse forarbejder.³

Ligeledes retspraksis anvendes til fortolkningen af gældende ret. Hertil anvendes administrativ praksis såsom skattemyndighedernes og landsskatterettens afgørelser til at skabe en præjudikat-lignende effekt, så borgerne efterfølgende har vished om, hvorledes fremtidig administrativ praksis vil fremstå. Afgørelserne spiller således en stor rolle også på grund af det forhold, at kun en beskeden del af den skatteretlige administrative praksis indbringes for domstolene.⁴

Fortolkningen af gældende ret skal foretages med bidrag fra EU-retten, idet denne som nævnt spiller en rolle, dels fordi en del af punktafgifterne er harmoniserede, og dels fordi det indre marked som helhed kræver en vis ensretning og kræver opfyldelse af en række fælles målsætninger. EU yder fortolkningsbidrag i form af en række direktiver, der både anskueliggør punktafgiftens system og en nærmere forståelse af reguleringen af enkelte specifikke varegrupper.

Suspensionsordningen er herunder et EU-retligt begreb, men da der ikke findes et tilsvarende begreb for de rent nationale afgifter, anvendes ordet suspensionsordning i denne sammenhæng også om det danske afgiftssystem, idet en sådan ordning også er gældende nationalt.

1.2.1. Kildehåndtering

Grundloven er en del af det danske retskildehierarki, og på skatteområdet foreligger der et skærpet hjemmelskrav i § 43, hvorved ”ingen skat må pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”. Skat i denne henseende omfatter også de indirekte skatter og medfører, at Folketinget træffer beslutning om enhver opkrævning eller ændring heraf. Bestemmelsen indeholder således også et omdiskuteret delegationsforbud, hvorved Folketinget ikke kan delegere sin magt til skatteministeren, men derimod kan bemyndige skatteministeren i mere underordnet omfang til for eksempel at fastsætte de praktiske regler for, hvordan afgiftsgodtgørelse og dokumentationskrav skal gennemføres med det skærpede hjemmelskrav in mente. Bestemmelsen menes dog at angive en ramme, hvor en fortolkning skal bidrage til den nærmere fastsættelse, men dette er dog ikke uden problemer. Fortolkningen kan bidrage til uforenelighed med lovens formål, idet en fortolk-

³ Morten Wegener: ”Juridisk metode”, 3. udgave, side 87-88

⁴ Morten Wegener: ”Juridisk metode”, 3. udgave, side 113

ning per definition indeholder et subjektivt element og derfor kan fremstå forskelligt afhængigt af omstændighederne.

Skattemyndighederne følger ligeledes proportionalitetsprincippet, hvor det af retssikkerhedslovens § 2 følger, at hvis en mindre indgribende foranstaltning kan anvendes, skal denne anvendes forud for tvangsindgreb, som kun foretages, såfremt det er rimeligt i forhold til formålet. Såfremt borgeren kan få en mere gunstig retsstilling, end loven foreskriver, har skatteministeren også mulighed for at tilgodese denne retsstilling. Dette dog kun når det er gunstigt for borgeren og aldrig i tilfælde af en mere skærpet retsstilling.

Skattemyndighedernes administrative praksis med fortolkning af loven i Den juridiske vejledning m.m. kan ikke findes at være retssædvane på lovs niveau.⁵ Vejledningen er et internt arbejdsredskab for skattemyndighedernes egne medarbejdere, men er et udtryk for den praksis, som må forventes fra skattemyndighedernes side samt et udtryk for, hvad skattemyndighederne anser for gældende ret.⁶ Selvom vejledningen ikke har retskildeværdi og blot er et arbejdsredskab, kan virksomhederne støtte ret herpå, såfremt denne skulle give virksomheden en bedre retsstilling, end loven foreskriver.⁷

Gennem grundlovens § 43 er hierarkiet fastsat, og afgiftslovgivningen er hermed sekundær, hvorefter de interne regelsæt er tertiære fortolkningsbidrag og ligger uden for retskildehierarkiet, som dog anvendes af skattemyndighederne. Gennem EU-retten og dennes påvirkning ændres det danske retskildehierarki, specielt på afgiftsområdet da flere af lovene her er harmoniserede. EU-retten har sit eget retskildehierarki, hvoraf traktaten er det primære grundlag, og hvor direktiver, forordninger og praksis er de sekundære retskilder, jf. TEUF traktatens art. 288. EU-retten følger et forrangsprincip i forhold til de nationale retskilder og følger sine egne fortolkningsprincipper.⁸ Dette sikrer i høj grad, at formålet og retsgrundlaget for fællesskabsretten og ligeledes en ensartet virkning af retsakterne på tværs af medlemsstaterne kan opretholdes. En forskellig fortolkning ville endvidere stride mod de EU-retlige overordnede hensyn i forhold til forbuddet mod diskrimination og den frie bevægelighed.

⁵ Mette Holm Høgsbro: ”Skatte- og afgiftsprocessen”, 1. udgave, side 47

⁶ Den juridiske vejledning 2013-1, Resumé

⁷ Den juridiske vejledning 2013-1, A.A.7.1.3: Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis

⁸ Mette Holm Høgsbro: ”Skatte- og afgiftsprocessen”, 1. udgave, side 34

Det følger derudover af lex superior-princippet, at den nationale administrative praksis skal vige for en EU-retsakt og af lex posterior-princippet, at ældre dansk lovgivning skal vige for en nyere EU-regel. Det kan dog give problemer i forhold til den danske grundlov, hvilket har været genstand for megen diskussion. Forrangsprincippet er imidlertid accepteret hos Højesteret, dog med forbehold for at EU ikke har forrang i forhold til den danske grundlov, som altid skal respekteres.⁹

⁹ Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: "EU-retten", 5. udgave, side 170-171

2. Begrebsafklaring

De i de følgende kapitler gennemgåede begreber influerer hinanden på forskellig vis, og nærværende kapitel vil give et overblik over, hvordan de potentielt og ideelt hænger sammen.

Punktafgifter er afgifter af specifikke varer, der dels har et fiskalt formål og dels har til hensigt at adfærdsregulere. Punktafgiftslovgivningens struktur er ensartet, uanset hvilken lov der anskues, og uanset om denne er national eller EU-harmoniseret. Punktafgiftslovene angiver herunder reglerne for blandt andet opgørelsen af den afgiftspligtige mængde. Til den afgiftspligtige mængde henregnes varer, der er overgået til forbrug.

Suspensionsordningen sikrer blandt andet varernes frie bevægelighed såvel nationalt som på tværs af EU's grænser. Varerne kan således bevæge sig mellem virksomhederne – både nationalt og mellem medlemsstaterne – uden at der opkræves afgiftsbetaling, før varen er overgået til forbrug. For at denne ordning kan fungere, er der behov for at kontrollere varernes bevægelighed, og myndighederne er derfor blevet tildelt bemyndigelser gennem kontrolreglerne. På denne måde sikrer man, at afgiften bliver betalt og opkrævet på korrekt vis. Afgiftsopkrævningen skal ideelt set ske på samme måde for alle virksomheder, der er omfattet af ordningen for på denne måde at sikre retssikkerheden.

For at kontrolreglerne fungerer hensigtsmæssigt, og for at virksomhederne har mulighed for at fradrage eventuelle tab, således at afgiften netop kun bliver pålagt varer, der er overgået til forbrug, har lovgiver valgt at udfylde punktafgiftslovgivningen med uregelmæssighedsbestemmelserne, der giver muligheden for fradrag. Dog kan ikke alle uregelmæssigheder fradrages, og en række kriterier må iagttages ved vurderingen af fradraget for uregelmæssigheder, når den afgiftspligtige mængde skal opgøres.

Skattemyndighederne arbejder tillige med muligheden for at praktisere ud fra det, de mener er rigtigt i en vanskelig situation, og derfor er der mulighed for at udvise konduite i visse tilfælde. Disse ”regler” er dog uden lovgrundlag, og det kan således være svært at forene disse konduitemuligheder med skatterettens skærpede hjemmelskrav, fordi dette blandt andet tilsigter et lighedsprincip.

De ovenfor gennemgåede sammenhænge har betydning for forståelsen af afgiftssystemets sammenhænge og for uregelmæssighedsbestemmelsernes yderligere afgrænsning og fastlæggelse i den senere analyse.

3. Suspensionsordningen

Afgiftslovene er EU-regulerede på energi-, tobak- og alkoholområdet. Herudover er der nationalt regulerede afgiftslove, som dog er påvirket af EU-retten, blandt andet på grund af de grundlæggende frihedsrettigheder og konkurrencehensyn, men også fordi EU-retten følger et forrangsprincip som angivet i kildehåndteringen, jf. afsnit 1.2.1.

De EU-harmoniserede regler om energi-, tobaks- og alkoholafgifterne er fastsat i rammedirektiverne. Afgifterne er reguleret i både cirkulationsdirektivet og de forskellige satsdirektiver. Cirkulationsdirektivet, som blandt andet angiver strukturen, omfatter en fastsættelse af omfanget af afgiftspligtens område, definitioner og fastlæggelse af, hvilke varer der er fritaget for afgift. Nogle af disse afgiftsfritagelser kan være valgfrie, og medlemslandene har mulighed for at opretholde nationale særregler på området. Satsdirektiverne afgrænser satserne for opkrævningen af afgift, som er bestemt som minimumssatser, samt specificeringen af den pågældende afgift.¹⁰

Afgiftslovgivningen i Danmark har samme struktur omfattende de afgiftspligtige produkter, afgiftssatsen, opgørelsen af den afgiftspligtige mængde, beregningen, afgiftspligtens indtræden, de afgiftspligtige personer samt godtgørelse og fritagelse.

Det er væsentligt, at afgiftslovgivningens system defineres, da dette bidrager til forståelsen af de centrale termer og problemstillinger heri. Herunder er den afgiftspligtige vares overgang til forbrug væsentlig, da dette har en central betydning for uregelmæssighedsbegrebet.

3.1. Systemet

Afgiftssystemet er opbygget på en sådan måde, at punktafgifterne opkræves af en specifik og i loven nærmere angivet vare eller tjenesteydelse. Punktafgiften er en enkeltledsavgift, og afgiften indtræder således kun én gang i leddet fra producent til forbruger. Den giver dermed virksomhederne mulighed for at tage højde for afgiftsbelastningen i deres prisfastsættelse, og afgiften får hermed sin indirekte karakter. Man sikrer herved også, at virksomhederne ikke bliver belastede ved at skulle betale en afgift, før den afgiftspligtige vare forlader suspensionsordningen, og på

¹⁰ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.1: Historik og lovgrundlag

denne måde belaster afgiften kun forbrugeren af varen. Dermed sikres afgiftslovgivningens overordnede formål ved indirekte at beskatte forbrugeren med henblik på at adfærdsregulere denne. Systemet giver herudover virksomheden en likviditetsmæssig forskydning af afgiftsbetalingen, da denne omkostning først bliver pålagt ved overgangen til forbrug.

Der kan som følge af suspensionsordningen på tværs af EU's landegrænser leveres varer, uden at der skal svares afgiften af det pågældende produkt. Suspensionsordningen medvirker, at alle virksomheder inden for EU kan undlade at betale afgiften, når de fremstiller, forarbejder, opbevarer eller handler med de harmoniserede punktafgiftspligtige varer på tværs af landegrænserne. Afgiftspligten indtræder derved først ved overgang til forbrug, når varen forlader suspensionsordningen. Suspensionsordningen er således et afgiftsfrit system, hvor varen ligger med henblik på fremstilling, forarbejdning, oplægning og videreomsætning.¹¹

Denne ordning har også i høj grad betydning for EU's indre marked, og grundtanken bag EU-retten er, at varerne skal kunne bevæge sig frit inden for EU's grænser. Præamblen i Rådets direktiv af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, herefter cirkulationsdirektivet 92/12¹² fastsætter da også, at de punktafgiftspligtige varer som begreb skal defineres for at sikre ensartet behandling i alle medlemsstater. Denne ensartede behandling medvirker ydermere til at sikre retssikkerheden for virksomhederne og lever dermed op til det skærpede hjemmelskrav i grundlovens § 43, der herved sikrer, at virksomhederne ved, hvorledes de beskattes. Ligeledes skal afgifternes forfald defineres, så der heller ikke her kan opstå en hindring i det indre markeds etablering og varernes frie bevægelighed. Den frie bevægelighed må endvidere ikke kunne hindres på baggrund af kontrolforanstaltningerne i de forskellige medlemslande, og der indførtes derfor med cirkulationsdirektivet krav om ledsagedokument til sikring af myndighedernes kontrolbeføjelser, uden at disse skulle kunne medvirke en hindring i bevægeligheden over grænserne. Behovet for en revidering af cirkulationsdirektiv 92/12 og indførelsen af det nye cirkulationsdirektiv 2008/118 (Rådets direktiv af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF) baseres, jf. forslaget til ændringen forelagt af kommissionen¹³, da også i høj

¹¹ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.8.1.1: Suspensionsordningen

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

¹³ Rådets direktiv af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (2008/118)

grad på indførelsen af et nyt edb-system og dermed den udviklede kontrolmulighed herved. Revideringen af direktivet er derved tiltænkt at tilstræbe en øget retssikkerhed for virksomhederne på baggrund af udviklingen af edb-systemet. Det overskueliggøres herved for skattemyndighederne at kontrollere, idet der ikke foreligger samme usikkerhed, da det ikke på samme måde er besværliggjort med fysiske ledsagedokumenter.

Suspensionsordningen giver altså afgiftsmyndighederne mulighed for at følge produktet til det tidspunkt, hvor det forlader suspensionsordningen og dermed afgiftspålægges. Betingelsen for at fremstille og handle med varer inden for suspensionsordningen og dermed først betale afgiften, når varen forlader denne, er, at virksomheden skal være registreret hos afgiftsmyndighederne i det pågældende medlemsland. Cirkulationsdirektivet 2008/118 foreskriver, jf. artikel 4, at en godkendt oplagshaver har fået bevilling til under suspensionsordningen at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende afgiftspligtige varer. Ifølge bestemmelsens stk. 1, nr. 11 er det op til de enkelte medlemslande at fastlægge de nærmere regler for denne registrering.¹⁴ Den danske afgiftslovgivning opdeler definitionen oplagshaver i dem, som har pligt til at lade sig registrere og dem, som har ret til at lade sig registrere. Pligten til at lade sig registrere ligger hos dem, som udvinder og fremstiller afgiftspligtige transaktioner, mens retten til at lade sig registrere tilkommer sælger, oplagrer og forbruger af en afgiftspligtig transaktion. Eksempelvis følger det af mineralolieafgiftslovens § 3, stk. 2¹⁵, at fremstiller og udvinder har pligt til at lade sig registrere. Derimod har sælger, oplagrer og forbruger ret til at lade sig registrere, jf. bestemmelsens stk. 3. Retten til at lade sig registrere er reguleret efter en vis kapacitetsgrænse alt efter, hvilken afgiftslovgivning man ser på, og i mineralolieafgiftslovens § 3, stk. 3 er lagerkapacitetsgrænsen 1000 m³ pr. år. Derudover foreligger der et krav om skattemyndighedernes godkendelse af lokalerne, før en registrering kan finde sted.¹⁶ Disse registrerede virksomheder er dermed afgiftspligtige af de varer, de er registrerede for og skal opgøre den afgiftspligtige mængde og svare afgift heraf.

¹⁴ Rådets direktiv af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (2008/118)

¹⁵ Lovbekendtgørelse nr. 313 af 1. april 2011: Lovbekendtgørelse om energiafgift af mineralolieprodukter mv.

¹⁶ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.4.1: Former for registrering

3.2. Overgang til forbrug

I forarbejderne til cirkulationsdirektiv 2008/118 er begrundelsen for et suspensionssystem klart; ønsket om at lette den frie bevægelighed for punktafgiftspligtige varer og hermed gennemførelsen af det indre marked, jf. ændringsforslag 4, betragtning 7.¹⁷ Betragtningen lægger vægt på, at med en forenkling af forpligtelserne samtidigt med en mere effektiv kontrol muliggøres gennemførelsen af det indre marked, og det sikres hermed, at der ikke opstår hindringer på tværs af medlemslandenes grænser. Tidens gang og teknologiens udvikling har i høj grad øget de punktafgiftspligtige varers bevægelser over grænserne særligt på grund af den øgede internethandel, siden cirkulationsdirektivet 92/12 blev gennemført, og ønsket om en fuldstændig harmonisering af punktafgifterne bidrager derfor i høj grad også til en afvejning af, hvor afgiften skal erlægges. I forarbejdernes gennemgang af artikel 7 lægges der også vægt på, at fastlæggelsen synliggør, at såfremt varerne anvendes til erhvervsmæssige formål, skal afgiften erlægges i bestemmelseslandet, hvorimod anvendelse til eget forbrug medfører betaling i anskaffelseslandet, hvor varen er overgået til forbrug. Der gælder altså et princip om, at den punktafgiftspligtige vare beskattes i forbrugsmedlemsstaten, og at man gennem suspensionsordningen har opnået en muliggørelse af varernes frie bevægelighed.¹⁸

Efter artikel 7 i cirkulationsdirektiv 2008/118 forfalder en afgift i overensstemmelse med suspensionsordningens formål ved en vares overgang til forbrug, jf. stk. 1. Ved betegnelsen ”overgang til forbrug” skal det bemærkes, at denne overgang kan opstå ved flere situationer, jf. stk. 2. For det første overgår en vare som tidligere beskrevet til forbrug i de tilfælde, hvor varen forlader suspensionsordningen. Ligeledes når der både oplægges og fremstilles varer uden for en suspensionsordning. En vare skal også afgiftsberigtiges ved indførsel, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførsel henføres under en suspensionsordning; her har hensigten endnu ikke været forbrug. Ud over disse tilfælde af overgang til forbrug medfører en uregelmæssig transaktion ligeledes, at punktafgiften på de pågældende varer forfalder.¹⁹

¹⁷ Betænkning om forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (KOM(2004)0227 – C6-0039/2004 – 2004/0072(CNS))

¹⁸ Betænkning om forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (KOM(2004)0227 – C6-0039/2004 – 2004/0072(CNS))

¹⁹ Rådets direktiv af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (2008/118)

Med varens overgang til forbrug følger, at varen skal medregnes i den afgiftspligtige mængde og dermed afgiftspålægges, medmindre denne kan fradrages. Fradragsretten undtager dermed i visse tilfælde afgiftsbetaling af varer, der er overgået til forbrug, men som på nærmere fastlagte betingelser kan fradrages i den opgjorte afgiftspligtige mængde. Fradrag kan eksempelvis foretages efter mineralolieafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 1-6²⁰, der blandt andet omfatter fradrag i situationer, hvor varer leveres uden for EU, eller hvor varer hos virksomheden eller under transport til og fra denne er gået tabt som følge af varens art eller ved brand, lækage eller lignende.

²⁰ Lovbekendtgørelse nr. 313 af 1. april 2011: Lovbekendtgørelse om energiafgift af mineralolieprodukter mv.

4. Uregelmæssigheder

I hver afgiftslov findes et særskilt afsnit omhandlende opgørelsen af den afgiftspligtige mængde, herunder hvor stor en mængde varer, der er overgået til forbrug og dermed afgiftspålægges. I dette afsnit i loven findes der således dels regler om, i hvilke tilfælde der skal ske afgiftsbetaling, og dels findes der regler med undtagelser, som opregner, hvad der kan fradrages ved opgørelsen af den afgiftspligtige mængde. Disse undtagelser omfatter blandt andet en række situationer, der angår uregelmæssig afgang, og som følgende betegnes som uregelmæssighedsbegrebet henholdsvis uregelmæssighedsbestemmelsen. For at sikre punktafgifternes overordnede formål, kan virksomhederne derfor fradrage afgiftsbetalingen ved uregelmæssige transaktioner, da varerne ikke anses for at være overgået til forbrug, selvom disse fremgår af opgørelsen af den afgiftspligtige mængde.

Dog kan ikke alle uregelmæssigheder fradrages, og der foreligger derfor en række kriterier, der afgør, hvorvidt disse kan fradrages i den afgiftspligtige mængde. Ordlyden af en sådan fradragsberettigende uregelmæssighedsbestemmelse kan med eksempel fra mineralolieafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 5 være som følger: ”varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varernes art eller ved brand, lækage eller lignende, jf. § 30 (...)”.²¹

Uregelmæssighedsbegrebet beskrives imidlertid forskelligt i de enkelte afgiftslove. Herudover er begrebet og strukturen vedrørende uregelmæssigheder også forskellig afhængigt af, om den enkelte lov er harmoniseret eller ej. De harmoniserede uregelmæssighedsbestemmelser adskiller sig ved at være ledsaget af en uddybende bestemmelse, som vedrører fradrag for varer, der er total ødelagte eller uigenkaldeligt tabte. Denne bestemmelse angiver således nogle af kriterierne for, hvornår varer kan fradrages i den afgiftspligtige mængde som følge af en uregelmæssighed. Dog er den nationale uregelmæssighedsbestemmelse adskilt fra bestemmelsen om total ødelæggelse og uigenkaldeligt tab. Som følge af at uregelmæssighedsbestemmelsen er tilføjet den ovenfor nævnte jævnførsbetragtning, som i ovennævnte eksempel fra mineralolieafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 5, skal den senere analyse søge at anskueliggøre, hvorvidt de to bestemmelser skal anvendes adskilt eller med bidrag fra hinanden.

²¹ Lovbekendtgørelse nr. 313 af 1. april 2011: Lovbekendtgørelse om energiafgift af mineralolieprodukter mv.

4.1. Total ødelæggelse og uigenkaldeligt tab

De harmoniserede afgifter er reguleret af EU's cirkulationsdirektiv, som blandt andet gennemfører den særskilte bestemmelse om fradrag for varer, der er gået uigenkaldeligt tabt eller er blevet totalt ødelagte. Denne bestemmelse supplerer den nationale uregelmæssighedsbestemmelse, når der er tale om en harmoniseret afgiftslov. Den nationale afgiftslovgivning indeholder således blot en uregelmæssighedsbestemmelse, der ikke nærmere angiver kriterier vedrørende ødelæggelser og tab. En del af national punktafgiftslovgivning, herunder uregelmæssighedsbestemmelsen, strækker sig langt tilbage, og med cirkulationsdirektivets bestemmelse om ødelæggelse og tab har ønsket været at fastsætte klarere rammer for, hvornår uregelmæssighedsbestemmelsen kan påberåbes som fradragsberettigende. I det følgende vil bestemmelsen om ødelæggelse og tab blive gennemgået nærmere for at afgrænse uregelmæssighedsbegrebet og for at belyse forskellene i begrebet nationalt og EU-retligt.

Cirkulationsdirektivets (2008/118)²² artikel 7, stk. 4 omhandler hændelser, hvor varerne ligesom før forlader suspensionsordningen, men hvor afgiften på varerne ikke forfalder. Bestemmelsen omfatter total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af de afgiftspligtige varer under suspensionsordningen, når der er tale om de EU-regulerede afgifter. Ødelæggelsen eller tabet skal være sket som følge af varens art, som følge af hændelige omstændigheder eller som følge af force majeure. Sidst, men ikke mindst, kan den enkelte medlemsstat give tilladelse til, at bestemte yderligere situationer ikke medfører forfald af en punktafgift.

De uregelmæssigheder, som følger af total ødelæggelse og uigenkaldeligt tab af varer, skal medføre fradrag for afgiftsbetaling. Efter cirkulationsdirektivets artikel 7, stk. 4 anses en vare for totalt ødelagt eller gået uigenkaldeligt tabt, når den er gjort uanvendelig som punktafgiftspligtig vare. På den måde ville en afgiftspålæggelse derfor hverken være berettiget efter de adfærdregulerende eller de fiskale formål, da varen allerede inden overgang til forbrug er gået til grunde.

Gennem harmoniseringen og implementeringen af disse regler i de tilsvarende danske love virker denne opdeling dog en anelse mere udvisket. I de danske afgiftslove henviser man, hver gang der nævnes en uregelmæssighed, til den særskilte bestemmelse om total ødelæggelse og tab, for

²² Rådets direktiv af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (2008/118)

eksempel mineralolieafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 5, uanset at uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd er forskellig på tværs af afgiftslovene.

4.2. Den juridiske vejlednings uregelmæssighedsbegreb

Den juridiske vejlednings afsnit om afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse fastsætter, at afgiftsfritagelse kan ske, såfremt de afgiftspligtige varer er gået tabt ved brand eller lignende hos oplagshaver eller under transporten til og fra virksomheden.²³ Det er dog som tidligere nævnt vigtigt at holde sig for øje, at Den juridiske vejledning blot er et arbejdsredskab for skattemyndighedernes medarbejdere, og den har dermed ikke retskildeværdi. Det synes i dette tilfælde dog ikke at være hensigtsmæssigt, at et sådant generelt afsnit vedrørende afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse søger at beskrive alle de mange afgiftslove, der alle har særskilt ordlyd. Et afsnit af så generel karakter kan betyde, at skattemyndighederne anvender dette generelle afsnit i stedet for at se på det enkelte kapitel vedrørende den pågældende lov.

Virksomheden er som tidligere nævnt underlagt en dokumentationspligt og skal ansøge hos skattemyndighederne om fradrag, hvorved det både skal kunne dokumenteres, at varen er gået tabt, men også størrelsen af den tabte mængde skal dokumenteres. Enkelte afgiftslove giver afgiftsfritagelse for tyveri, men dette fremgår af det enkelte kapitel, hvis det er tilfældet. Også her skal det dog bemærkes, at dette er en formulering fra Den juridiske vejledning, og det synes heller ikke her hensigtsmæssigt at formulere en så generel afgrænsning, idet der kan forekomme forskelle på tværs af afgiftslovene. I tilfælde af tyveri foreligger dog samme dokumentationspligt, ligesom der er krav om forsvarligt aflåste lokaler, og såfremt tyveriet er forgået under transporten til og fra virksomheden, at der under transporten har været forsvarlig aflåsning.

Når varer efter deres art beskadiges eller fordærves, kan der ligeledes søges afgiftsfritagelse, hvis disse dog tilintetgøres eller denatureres. Der skal i disse tilfælde afgives erklæring fra virksomheden om, at varerne ikke har været udleveret fra virksomheden og i tilfælde af udlevering, at tilbageleveringen er godtgjort inklusiv afgift.²⁴

²³ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.7: Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse

²⁴ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.7: Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse

4.3. Hæftelse

Reglerne om hæftelse for betaling af afgift fastsætter, at det er virksomheden, der hæfter for afgiftsbetalingen, uanset hvilken form virksomheden drives i. Såfremt virksomheden ikke er registreret eller har stillet sikkerhed, hæfter erhververen af varerne. I forhold til levering til et andet EU-land hæfter den danske oplagshaver, indtil det gennem ledsagedokumentet godtgøres, at varen er overgået til modtageren. Reglerne for hæftelse bidrager til, at skattemyndighederne er sikret afgiftsbetaling af varen, når denne overgår til forbrug, uanset hvor dette skulle ske.

Det gældende cirkulationsdirektiv adskiller sig fra cirkulationsdirektivet 92/12 på den måde, at man i forhold til hæftelse for betaling af punktafgifter nu tager diverse uregelmæssigheder i betragtning, især fordi det bør pålægges de personer, der er involveret i eller har taget del i en uregelmæssig transaktion, at hæfte for afgiften. Denne eller disse personer kan for eksempel være en tyv eller en transportør, som ved grov uagtsomhed eller forsæt gør sig skyldig i uregelmæssigheden, jf. litra 3.6.2. i bemærkningerne til lovforslag nr. 1385 om gennemførelse af cirkulationsdirektivet.²⁵

Spørgsmålet om hæftelse for betaling af afgift kan komme på tale ved både 1) uregelmæssig afgang, 2) uregelmæssig fremstilling af varer, 3) uregelmæssig indførsel af varer fra tredjelande, samt 4) uregelmæssighed ved transport af varer til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg. Bemærkningerne til lovforslaget om gennemførelse af cirkulationsdirektivet²⁶ foreskriver i samme ombæring, at en ”Uregelmæssighed anvendes som samlebegreb for karakteristik af transaktioner med varer, hvor varerne ikke behandles, forarbejdes, fremstilles, oplægges eller transporteres i overensstemmelse med afgiftslovgivningens krav og sædvanlige procedurer”, jf. litra 3.6.2. Det er derfor væsentligt, at disse uregelmæssigheder afgiftspålægges, og at myndighederne herigennem er sikret afgiftsbetalingen med hæftelsesreglerne.

²⁵ Lovforslag nr. 1385 af 21. 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 (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv)

²⁶ Lovforslag nr. 1385 af 21. 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 (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv)

5. Kontrol

For at sikre sig at punktafgifterne bliver berigtiget efter formålet, kræver systemets helhed ud over regnskabet, der sikrer den korrekte opkrævning, at skattemyndighederne er tillagt visse kontrolbeføjelser. Der gælder både, at skattemyndighederne må undersøge virksomhedens fysiske rammer, for eksempel lagre og tanke, der har at gøre med virksomhedens drift, og herudover har skattemyndighederne adgang til virksomhedens regnskab og målinger. Ydermere har skattemyndighederne ret til indsigt i de korrespondancer, virksomheden har haft med kunder og leverandører samt ret til også at efterse de pågældende leverandørers varebeholdninger og regnskaber. Disse regler har eksempelvis hjemmel i mineralolieafgiftslovens § 22 i kapitlet om kontrolbestemmelser.

Disse kontrolmuligheder er fra lovgiver tillagt skattemyndighederne, uden at det er nødvendigt med en ransagningskendelse som ellers kræves, når politiet skal foretage ransagning. Derimod har skattemyndighederne pligt til overlade oplysningerne til politiet, såfremt der skulle foreligge noget strafbart. Denne bemyndigelse foreligger for at sikre hele afgiftssystemets sammenhæng, da der gennem lovgivningen skal være mulighed for kontrol og afregning på afgiftsområdet. Dette dog med det forbehold at skattemyndighederne skal have proportionalitetsprincippet for øje, jf. retssikkerhedsloven. Kontrolmulighederne er netop vigtige i et retssikkerhedsmæssigt perspektiv, idet hele afgiftssystemet er betinget af, at afgiften gennem blandt andet kontrol bliver betalt og opkrævet på korrekt vis, hvormed virksomhederne er sikret en ligebehandling og vished om afgiftens størrelse.

5.1. Regnskab

På afgiftsområdet foreligger en række regler om, hvordan de enkelte virksomheder skal føre regnskab over den afgiftspligtige mængde af varer. Regnskabsbestemmelserne for punktafgifterne er særskilt opregnet i de enkelte love og direktiver afhængig af varens karakter. Virksomhederne skal kunne fremvise et regnskab, for at skattemyndighederne kan opkræve den korrekte afgift og føre kontrol hermed, herunder se hvorvidt virksomheden har dokumentation for de fradrag, der er foretaget. Regnskabet er således et vigtigt led i undgåelsen af forkert afgiftsopkrævning og dermed blandt andet forskelsbehandling af virksomhederne, hvilket er et retssikkerhedsmæssigt element, der skal holdes for øje.

Regnskabet skal naturligvis indeholde en opgørelse af virksomhedens tilgang og afgang af afgiftspligtige varer ved almindelig køb og salg. Herudover skal regnskabet også vise, hvis der har været spild og svind på varelageret, og virksomheden skal desuden opgøre, hvor stor en del af varerne, der er gået til dennes eget forbrug. Slutteligt skal der føres regnskab med udlevering fra virksomheden. Regnskabet er derfor en forudsætning for opgørelsen af den afgiftspligtige mængde og kontrollen hermed.

Indholdet i regnskabet nødvendiggør en vis dokumentation. Der skal foreligge fakturaer for så vidt angår køb og salg. Her skal fakturaen både indeholde mængden af varerne samt en specifikation af produktet. Hvis mængden af varerne ved en optælling ikke stemmer overens med, hvad der burde være tilstede på lageret, skal denne difference også fremgå af regnskabet. Dette for at sikre den korrekte afgiftsopgørelse og skattemyndighedernes mulighed for at kontrollere hvorvidt regnskabet stemmer overens med virksomhedens dokumentation.

I de tilfælde hvor virksomheden ikke kan fremvise den tilstrækkelige dokumentation, kan denne blive pålagt at betale afgift for de ikke-dokumenterede forhold, hvis disse taler for, at de punkt-afgiftspligtige varer kan anses for at være overgået til forbrug.²⁷

5.2. Sanktioner

For at sikre skattemyndighedernes kontrol og anvendelsen af denne bemyndigelse har skattemyndighederne ligeledes mulighed for at pålægge virksomheden sanktioner. Gennem sanktionerne håndhæver skattemyndighederne derfor kontrol- og regnskabsreglerne, der er fastlagt i afgiftslovgivningen.

Såfremt virksomheden ikke udleverer regnskabet, kan skattemyndighederne udstede påbud som i mineralolieafgiftslovens § 18 eller bøder, jf. § 22, til dette sker. Eksempelvis kan også registreringen fratages, såfremt betingelserne for registreringen ikke opretholdes, eller såfremt registreringen misligholdes, jf. for eksempel mineralolieafgiftslovens § 19. I lovforslaget om gennemførelsen af EU-cirkulationsdirektivet 2008/118²⁸ foreligger der dog krav om sikkerhedsstillelse på

²⁷ Den juridiske vejledning 2013-1, A.B.3.5: Regnskabsbestemmelser for punktafgifter

²⁸ Lovforslag nr. 1385 af 21. 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 (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv)

baggrund af registreringen. I de almindelige bemærkninger til forslaget vedrørende de autoriserede oplagshavere oplyses det, at det er direkte i afgiftslovgivningen, beløbet for denne sikkerhedsstillelse fastsættes. Sikkerhedsstillelsen udnyttes, såfremt der opstår krav i det EU-land, den afgiftspligtige vare sendes til, eller hvor denne overgår til forbrug. Dette sikrer derfor sammen med hæftelsesreglerne, at der kan ske afgiftsbetaling, uanset hvor kravet for afgiftsbetaling opstår. De danske skattemyndigheder har derudover med deres initiativ fra 2002/2003, ”fair play”, vedtaget, at skattemyndighederne ifølge opkrævningslovens § 11 kan pålægge virksomheden en større sikkerhedsstillelse, hvis ikke nærmere fastsatte betingelser overholdes, ligesom de med initiativet kan fratage virksomheden registreringen, såfremt kravet om den forhøjede sikkerhedsstillelse ikke overholdes. Skattemyndighederne har dermed meget indgribende muligheder for at påvirke virksomhedens registrering eller ved en forhøjet sikkerhedsstillelse at ændre registreringen. Desuden er det skattemyndighedernes vurdering, hvorvidt staten underlægges en risiko for tab af skatte- og afgiftsprovenu, og skattemyndighederne har altså beføjelsen til at udstede pålæg til virksomhederne om øget sikkerhedsstillelse.²⁹

Disse sanktionsmuligheder foreligger for skattemyndighederne for dermed for at sikre en afgiftsbetaling, og at de med deres kontrolbeføjelser kan sikre, at denne er korrekt.

²⁹ Lovforslag nr. 1385 af 21. 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 (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv)

6. Konduite

Som tidligere nævnt i begrebsafklaringen i kapitel 2 foreligger der en uhjemlet praksis gennem de såkaldte konduiteregler hos skattemyndighederne. På trods af dokumentationskravene og muligheden for kontrol har skattemyndighederne i enkelte tilfælde valgt at udvise konduite, når det blandt andet gælder virksomhedens eget forbrug af afgiftspligtige varer. Konduite angives ifølge fremmedordbogen som evnen til at handle rigtigt i en vanskelig situation.³⁰ På afgiftsområdet betyder det, at skattemyndighederne undlader opkrævning af en del af virksomhedens eget forbrug i visse tilfælde, hvor varen ellers anses for overgået til forbrug. Der er ikke nogle lovfæstede regler om denne konduite, hvorfor omfanget af dette begreb alene udvikler sig gennem skattemyndighedernes praksis og lovgivers bemærkninger. Konduite kan for eksempel foreligge i tilfælde, hvor der ikke kan foretages fradrag for uregelmæssigheder med hjemmel i enten nationale eller harmoniserede afgiftslove.

Konduitereglerne er af den lovgivende myndighed anvendt i eksempelvis forarbejderne til lovforslaget om ændring af forskellige energiafgiftslove m.v.³¹ I de specielle bemærkninger til § 1, nr. 14 er det vedrørende energi til både proces, rumvarme og varmt vand blandt andet angivet: ”Almindelig konduite vil dog stadig foreskrive, at en enkelt varmtvandshane på et procesnet, der kun helt lejlighedsvis benyttes, henregnes til procesforbruget, uanset om forbruget strengt taget burde beskattes som rumvarme.” Lovgiver synes således klar over, at uanset dette forbrug strengt taget burde beskattes som rumvarme, kan almindelig konduite føre til undladelse af beskatning, når varmtvandshanen kun helt lejlighedsvist benyttes. Hvorvidt varmtvandshanen benyttes lejlighedsvist, er dermed op til skattemyndighederne at vurdere. Det er derfor også skattemyndighederne, der fastsætter de nærmere omstændigheder vedrørende konduitsens omfang. Imidlertid synes grundlovens § 43 glemt i denne bemærkning, da der kan være tale om krav om opkrævning af de skatter og afgifter, der bliver pålagt ved lov. Det forhold, at lovgiver ikke har indsat dette som en bestemmelse, men foreskrevet det i de specielle bemærkninger, bidrager til konduitsens uklare omfang. Gennem en formålsfortolkning vil det således være muligt for nogle virksomheder at anvende en varmtvandshane i uklart omfang, når denne er knyttet til et procesnet, uden at skulle betale afgiften heraf. Dette er imidlertid kun en mulighed for de virksom-

³⁰ Sven Brüel og Niels Åge Nielsen: ”Gyldendals fremmedordbog”, 10. udgave

³¹ Lovforslag nr. 218A af 9. april 1997: Forslag til lov om ændring af forskellige energiafgiftslove m.v. (Justering af rumvarmeafgiften m.v.)

heder, der har en sådan hane tilknyttet et procesnet, og er dermed udtryk for en forskelsbehandling i forhold til de virksomheder, der ikke har mulighed for at anvende en sådan varmtvandshane.

Gennem lovgivers bemærkninger synes der derfor også at være dannet rammer for, at konduite-regler er anvendt i tilfælde af lejlighedsvis benyttelse, selvom der burde opkræves afgift også af denne del. Det er derfor lovgiver, der åbner disse rammer for skattemyndighederne, der efterfølgende anvender begrebet og fortolker udbredelsen af disse konduitemuligheder.

Skatteministeren har i et svar af 19. maj 1995³² til Cheminova angivet, at der ofte vil være et mindre forbrug hos virksomheder, der arbejder med tunge processer, som ikke angår produktionen og er derfor "(...) strengt taget ikke "direkte" og burde strengt taget med under let proces". Det bemærkes dog af skatteministeren, at der udvises konduite i disse tilfælde, så der ikke fra virksomhedernes side gøres forsøg på at udskille dette mindre forbrug, hvis det gøres klart, at dette forbrug er af ubetydelig karakter. Hertil fastsætter skatteministeren en grænse for, at et forbrug mellem 1-2 % af det samlede energiforbrug accepteres.³³

Herved var konduiten forsøgt fastsat i nogle rammer vedrørende tunge produktionsprocesser. I et senere svar er skatteministeren gået væk fra disse konkrete rammer. Ved spørgsmål nr. 180 af 10. december 2012 til Folketingets skatteudvalg ønskede Karsten Lauritzen af skatteminister Holger K. Nielsen en redegørelse for, i hvilket omfang skattemyndighedernes medarbejdere har mulighed for at udvise konduite og lejlighedsvist at fravige regler, såfremt særlige forhold gør sig gældende. Svaret hertil var, at skattemyndighederne som andre forvaltningsmyndigheder skal følge loven. Herudover svarer skatteministeren, at ingen skat ifølge grundlovens § 43 kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, og at skattemyndighedernes manøvrerum ved administrationen af en skattelov således beror på lovens udformning.³⁴ Med denne bemærkning synes det derfor stadig ikke klart, hvad konduite omfatter. I tilfælde af at der kan udvises konduite, er der således stadig ikke klare rammer for, hvor stor en del der kan undtages fra kravet om afgiftsbetaling.

³² Svar af 19. maj 1995 (L 209 – bilag 20)

³³ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.4.6.9.2: Definition og afgrænsning

³⁴ Spørgsmål nr. 180 af 10. december 2012, J.nr. 12-0261586

På grund af konduiterreglerne kan det således være vanskeligt for virksomhederne at vide, hvor grænsen går og dermed, hvad virksomheden i forbindelse med spild og svind selv hæfter for.

Konduiterreglerne har også været genstand for diskussion, blandt andet i Bernard Gomards artikel *Juraen i udvikling*.³⁵ Her pointeres det, at det ikke bør være op til mange forskellige at vurdere og udvise konduite, da det hermed er den enkelte skattemedarbejder, der foretager kontrolbesøget, som skal lave en selvstændig vurdering. Vurderingen kan dermed være forskellig fra en tidligere vurdering og kan differentiere medarbejderne imellem. Dog er der nødt til at være en vis rækkevidde, da der ikke findes samme faste procedure på afgiftsområdet som ved de konventionelle regelsæt. Ifølge Gomard er kunsten derfor at opfylde tre mål; ”retssikkerhed, hurtig sagsbehandling og et moderat forbrug af ressourcer”. Dette er dog også en svær løsning i sig selv, fordi retssikkerheden, den hurtige sagsbehandling og det moderate forbrug af ressourcer til tider kan være uforenelige mål. Derfor stiller Gomard også spørgsmålstegn ved, hvorvidt det kunne være en mulighed at udvide det skønsmæssige element og anvendelsen af konduite.

Dertil har skattemyndighederne, jf. blandt andet Skatteretsrådets redegørelse om *Undladelse af at pålægge skatter og afgifter*³⁶, selvfølgelig en fiskal interesse i, at adgangen til denne undladelse af afgiftsbetaling gennem konduiterreglerne ikke udvides. Dog kan det også diskuteres, hvorvidt der egentlig er hjemmel til disse konduiterregler, jf. grundlovens § 43, da det modsætningsvist skal være lov, der hjemler undtagelse til beskatning. Muligheden for undladelse af beskatningen er derfor snæver, og det kan stride mod legalitetsprincippet, når skattemyndighederne undlader opkrævning af afgifter på baggrund af en konduiterregel. Dog mener Skatteretsrådet stadig, at der skal være plads til at udvise konduite, hvis det ellers ville give helt urimelige resultater. Det er på den anden side anført, at det er ”(...) vanskeligt at angive grænserne herfor(...)” og derfor en svær vurdering, hvornår et resultat er urimeligt. Derfor er selv skattemyndighederne bevidste om den uklare grænse, som konduite medfører, og selvom de mener, der skal være plads til at udvise denne, er de ikke selv klare over, hvorledes grænserne skal fastsættes, idet mange overvejelser må være forbundet hermed.

Hertil foreligger der også et forbud mod skøn under regel, altså det faktum at skattemyndighederne ikke må opstille en intern regel for, hvordan en bestemt type af afgørelser skal træffes. Det

³⁵ Bernard Gomard: ”Juraen i udvikling”, U.1993B.385

³⁶ Skatteretsrådets redegørelse (Juni 1999): ”Undladelse af at pålægge skatter og afgifter”

afhænger i høj grad af fortolkningen af hver enkelte lovbestemmelse, hvorvidt der skal foretages et konkret skøn, eller hvorvidt der er mulighed for hjemmel til interne regler. På skatteområdet er der imidlertid behov for interne retningslinjer, da det skal sikre en vis form for forudsigelighed. Dette afskærer dog ikke det faktum, at det skal vurderes, om der er foretaget en korrekt afvejning og skønsudøvelse, uanset at der på afgiftsområdet i høj grad anvendes interne regler. Domstolene har da også vurderet og anerkendt anvendelsen af disse interne retningslinjer.³⁷

Konduitereglerne bidrager til en diskussion af, hvorvidt der i grundloven er en forpligtelse til beskatning. Problemerne hermed opstår, når der bliver taget udgangspunkt i en praksis, hvor beskatningen er mere lempelig, end den ville være i forhold til lovgivningen. Det kan blandt andet diskuteres, hvorvidt dette er i strid med lighedsgrundsætningen og bidrager til en forskelsbehandling på tværs af brancher.³⁸ Disse problemstillinger bidrager til analysen af uregelmæssighedsbestemmelsernes anvendelse. Konduitereglerne kan udgøre et retssikkerhedsmæssigt problem – også i forhold til at der i lovgivningen er fastsat regler for regnskab og dokumentation. Virksomhederne kan som udgangspunkt kun fradrage den del, der kan dokumenteres som uregelmæssighed. Uregelmæssighedernes fradragsret afhænger derfor blandt andet af muligheden for at kunne dokumentere et af uregelmæssighedsbegrebet omfattet tab, hvorimod konduite ikke kræver særskilt dokumentation, når forbruget af afgiftspligtige varer blot vedrører en lille del, som dog ikke er nærmere defineret.

³⁷ Mette Holm Høgsbro: ”Skatte- og afgiftsprocessen”, 1. udgave, side 56-60

³⁸ Mette Holm Høgsbro: ”Skatte- og afgiftsprocessen”, 1. udgave, side 35-37

7. Punktafgifterne

Punktafgifterne er langt fra en ny form for beskatning. Allerede i 1887 blev den første afgift vedtaget i Danmark, nemlig afgiften på spiritus. Afgiftslovgivningen har dog udviklet sig og er i dag omfattende og i højere grad bestående af komplekse love. Udviklingen har også fundet sted på baggrund af EU og reglerne om harmonisering af visse love og afgifter. Harmoniseringen af EU's indre marked har som tidligere angivet en væsentlig betydning for fastsættelsen af afgifterne og implementeringen af de harmoniserede love, men har også betydning for de nationale love.

Punktafgifterne er påvirket af og søger at regulere en række forskellige faktorer, mål og overvejelser. På den måde er afgiftsstrukturen blevet et kompromis mellem forskellige og i nogle tilfælde modsatrettede hensyn. Afgifternes overordnede formål er i høj grad det fiskale hensyn, men også særligt det adfærdsregulerende element er afgørende for afgiftsfastlæggelsen. Gennem afgifterne søger man at begrænse forbruget af visse produkter i Danmark. Ud over visioner om blandt andet bedre miljø og sundhed samt de finansøkonomiske aspekter for staten er disse afgifter også udformet med et vist hensyn til det indre marked.³⁹ Med det adfærdsregulerende og fiskale element følger heraf en række elementer, der medvirker til opretholdelsen af disse overordnede formål, ligeledes med opretholdelsen af det skærpede hjemmelskrav for øje.

Mulighederne for fradrag for uregelmæssighederne udgør som tidligere beskrevet en del af afgiftslovgivningen, og alt efter hvilken gren af punktafgiftslovgivningen, der er tale om, er bestemmelserne udformet på forskellig vis. Følgende søges uregelmæssighedsbegrebet fastlagt gennem en analyse af de forskellige punktafgiftslove på baggrund af de ovennævnte begreber og sammenhænge. Med de følgende kapitler undersøges tesen om, hvorvidt den forskelligartede udformning resulterer i forskellig fortolkning og anvendelse af reglerne.

Punktafgifterne er nedenfor opdelt i tre hovedgrupper med regelsæt, der regulerer henholdsvis miljøafgifter, energiafgifter og forbrugsafgifter.

³⁹ Rapport fra Miljøstyrelsen (2000): Økonomiske styringsmidler i dansk miljøpolitik, side 120

8. Miljøafgifter

Miljøafgifterne er ikke EU-harmoniserede og omfatter mange forskellige aktører; både forbrugere, virksomheder og myndigheder. Disse har ikke nødvendigvis de samme interesser – nærmere tværtimod, og reglerne kan dermed være meget forskellige på tværs af landene.⁴⁰ Disse forskelligheder viser sig også blandt andet på grund af det faktum, at reglerne netop ikke er harmoniserede. Ligeledes indeholder reglerne på tværs af de nationale afgiftsområder forskelligheder – også når det kommer til opgørelsen af den afgiftspligtige mængde, og hvilke varer der dermed anses for overgået til forbrug, og hertil hvad der kan fradrages.

8.1. Uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd i miljøafgiftslovene⁴¹

Der findes en lang række love, der vedrører miljøafgifterne. De mange forskellige love indeholder forskellige formuleringer af, hvilke hændelser der er omfattet som fradragsberettigende uregelmæssigheder.

Uregelmæssighedsbestemmelsernes forskellige ordlyd og forskellige karakter kan give anledning til uvished om, hvorledes bestemmelsen skal forstås, og dermed hvad der kan fradrages. Derfor er en fortolkning af dele af afgiftslovenes uregelmæssighedsbegreber nødvendig, og med udgangspunkt i et udvalg af retskilderne hertil fastlægges begrebet yderligere. Ligesom lovens ordlyd er forskellig, kan begrundelserne herfor være forskellige i de enkelte forarbejder.

Som tidligere eksemplificeret indeholder nogle af uregelmæssighedsbestemmelserne begrebet ”eller lignende”. Omfanget af dette begreb kan imidlertid fremstå uklar. Hvad dette begreb nærmere omfatter, vil derfor nedenfor blive undersøgt.

8.1.1. Emballageafgiften

For at kunne fortolke begrebet ”eller lignende” samt uregelmæssighedsbestemmelsen i sit hele, tages der herunder udgangspunkt i emballageafgiften. Valget af netop denne afgiftslovgivning

⁴⁰ Jette Thygesen: ”Emballageafgift – i miljø- og afgiftsretlig belysning”, side 37

⁴¹ Se bilag 1 for skema over dele af miljøafgiftslovenes uregelmæssighedsbestemmelser

som fokusområde udspringer af, at der her foreligger anvendelig praksis, som kan medvirke til forståelsen af anvendelsen af uregelmæssighedsbegrebet.

Ved indførelsen af emballageafgiften fulgte det af ordlyden i emballageafgiftslov nr. 634 af 21. december 1977⁴², at bestemmelsen vedrørende uregelmæssighedsbegrebet udelukkende omfattede en mulighed for fradrag af varer, der under transport gik tabt ved indbrud, brand, forlis eller brækage. Ordlyden var således snæver og omfattede kun muligheden for fradrag, såfremt dette var under transport, og der var således ikke taget stilling til, hvorvidt der kunne ske fradrag for disse tab på for eksempel virksomhedens færdigvarelager.

Som nævnt ovenfor omfattede uregelmæssighedsbegrebet kun hændelser, der fandt sted *under transport* til og fra virksomheden. Dette blev imidlertid med lovforslag nr. 90 af 2. juni 1998⁴³ ændret til også at omfatte de uregelmæssigheder, der måtte finde sted *hos* virksomheden. Ordlyden af bestemmelsen ændrede sig også fra at indeholde ordene indbrud og forlis til kun at angå brand, brækage *eller lignende*. På denne måde bliver det en fortolkning fra skattemyndighederne af, hvad dette ”eller lignende” omfatter, selvfølgelig med bidrag fra fortolkningen gennem praksis.

Fra lovteksten i 1977 hvor bestemmelsens ordlyd omfattede forskelligartede hændelser – ”indbrud, brand, forlis eller brækage” – og til ordlyden i 1998 ændredes til ”brand, brækage eller lignende”, må spørgsmålet være, hvorvidt ”eller lignende” i givet fald alene henleder til hændelser, der vedrører brand eller brækage.⁴⁴ Hvis dette er tilfældet, kan bestemmelsen i høj grad være en indsnævring, som derfor positivt udelukker indbrud som fradragsmulighed. Det kan dog diskuteres, hvorvidt der sker udlevering af varen, når denne stjæles fra eksempelvis et varelager, da varen på sin vis må anses for at være bragt i omsætning, men at dette dog ikke er sket med virksomhedens vilje. Med skattemyndighedernes formulering i afsnittet om afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse i Den juridiske vejledning⁴⁵ anses varen tilsyneladende for overgået til forbrug, når denne stjæles, hvis ikke det klart fremgår af vejledningen, at denne uregelmæssighed kan

⁴² Lov nr. 634 af 21. december 1977: Lov om afgift af visse detailsalgspakninger

⁴³ Lovforslag nr. 90 af 2. juni 1998: Forslag til lov om ændring af lov om afgift af visse detailsalgspakninger og visse poser af papir eller plast m.v.

⁴⁴ Lovforslag nr. 90 af 2. juni 1998: Forslag til lov om ændring af lov om afgift af visse detailsalgspakninger og visse poser af papir eller plast m.v.

⁴⁵ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.7: Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse

fradrages ved opgørelsen af den afgiftspligtige mængde. I Den juridiske vejlednings afsnit om afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse for emballage angives der dog ikke en mulighed for fradrag ved indbrud, og ifølge vejledningen kan der således ikke foretages fradrag i disse tilfælde.⁴⁶

Udleveringen indebærer ifølge lovforslaget fra 1998 og de specielle bemærkninger til § 1, nr. 9⁴⁷ ikke en afgiftsbetaling, medmindre varen bliver anvendt til emballering. Virksomhedernes spild i forbindelse med pakning og tapning giver således virksomhederne mulighed for at fradrage dette tab i den afgiftspligtige mængde, da varen ikke anses for udleveret fra virksomheden. Dette er også i overensstemmelse med ”forbrugeren betaler”-princippet og de overordnede formål med afgiftssystemet, da det blandt andet skal påvirke forbrugers valg.

Med lovforslagets bemærkninger burde der ikke være tvivl om, at spild i forbindelse med pakning og tapning dog ikke anses som udlevering fra virksomheden og dermed som overgang til forbrug, idet spild hos virksomheden ikke direkte påvirker forbrugeren. Lovens ordlyd angiver dog ikke en sådan klar retsstilling angående fradrag for spild, og dette giver anledning til tvivl om, hvorvidt man opfylder hjemmelskravet, da denne ”hjemmel” således findes i bemærkningerne og ikke i lovteksten. Lovgiver har blot tilføjet en bemærkning, som dog ikke får samme virkning, som hvis denne havde været formuleret i selve lovteksten. På den måde forsøger lovgiver at lovgive gennem bemærkningerne på trods af, at afgiftsopkrævningen som bekendt kræver klar lovhjemmel, jf. grundlovens § 43.

Den juridiske vejledning bidrager ikke til en dybere forståelse af, hvad uregelmæssighedsbegrebet omfatter, og som tidligere beskrevet har den juridiske vejledning et generelt afsnit om afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse.⁴⁸ Heri en formulering der giver mulighed for fradrag for afgift ved ”brand eller lignende”. Skattemyndighederne har på denne måde lavet deres egen version af en generel fradragsmulighed ved opgørelsen af den afgiftspligtige mængde. Ved denne formulering er det spørgsmålet, hvorvidt den enkelte medarbejder hos skattemyndighederne, som anvender Den juridiske vejledning, anser ”brand eller lignende” for at være sammenhængende. Hvis det er tilfældet, kan virksomheden kun opnå fradrag, hvis ”eller lignende” har relation til

⁴⁶ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.7.1.19: Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse

⁴⁷ Lovforslag nr. 90 af 2. juni 1998: Forslag til lov om ændring af lov om afgift af visse detailsalgspakninger og visse poser af papir eller plast m.v.

⁴⁸ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.7: Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse

hændelsen ”brand”. Modsat kan formuleringen ”eller lignende” give anledning til en udvidende fortolkning, hvis dette ”eller-lignende”-begreb ikke nødvendigvis knytter sig til en brandbegivenhed. Af Den juridiske vejledning fremgår det dermed heller ikke klart, hvad uregelmæssighedsbegrebet omfatter, og vejledningen har med sin formulering om muligt gjort fortolkningen mere usikker. De enkelte skattemedarbejders forståelse og anvendelse af vejledningen kan derfor medføre betydelige fradragsmæssige konsekvenser for virksomhederne, når der skal træffes afgørelse.

Ligeledes fremgår det af Den juridiske vejledning, at såfremt der skal gives fradrag for tyveri, skal dette fremgå af de enkelte kapitler i vejledningen. Gennem en sådan fastsættelse af hvornår tyveri kan fradrages, synes muligheden for at fortolke ”eller lignende” afskåret, da det hermed er fastlagt, at fradraget kun kan foretages, hvis det fremgår af vejledningen.⁴⁹

8.1.2. Andre miljøafgifter

I emballageafgiftsloven er det således ikke klart hvad uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd for så vidt angår ”eller lignende” omfatter. Bestemmelserne søges herunder yderligere analyseret ud fra forskellige øvrige miljøafgiftslove.

Dog bidrager for eksempel batteriafgiftslovens forarbejder til lovforslag nr. 179 af 22. februar 1995 til uregelmæssighedsbestemmelsen i § 7⁵⁰ ikke yderligere til fortolkning af rammerne for uregelmæssighedsbegrebet. Beskrivelsen i de specielle bemærkninger til lovforslaget af, hvad der kan fradrages, virker dog indskrænkende. I bemærkningerne er det angivet; ”... og varer, der er gået tabt ved brand eller lignende (force majeure-tilfælde).” Ved at tilføje ordene ”force majeure-tilfælde” er det spørgsmålet, hvorvidt det *kun* er ved force majeure-tilfælde, der kan ske fradrag, når varen går tabt, eller om det også er i tilfælde, der ikke er nær så yderliggående. Force majeure er netop defineret som ”(...) udefra kommende omstændigheder, som det på forhånd er klart, at mennesker ikke kan afværge, f.eks. naturkatastrofer.”⁵¹ Lovgivers bemærkninger til dette lovforslag bidrager derfor til forvirringen af, hvorledes dette ”eller lignende”-begreb skal fortolkes. Såfremt det har været lovgivers hensigt her at definere begrebet yderligere, er det således

⁴⁹ Den juridiske vejledning 2013-1, E.A.1.7: Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse

⁵⁰ Lovforslag nr. 179 af 22. februar 1995: Forslag til lov om afgift af blyakkumulatorer og hermetisk forseglede nikkel-cadmium-akkumulatorer (lukkede nikkel-cadmium-batterier)

⁵¹ Bo von Eyben: ”Juridisk ordbog”, 12. udgave

i høj grad en indskrænkning i fortolkningen af begrebet, da der ikke vil være mulighed for at fradrage, medmindre der er tale om en helt ekstraordinær situation, som force majeure-tilfældene dækker over. Det kan også have været lovgivers hensigt at komme med en eksemplificering af begrebet ”eller lignende”. I dette tilfælde vil det dog være et yderliggående eksempel, som kunne tænkes at medføre en besværliggørelse af virksomhedernes mulighed for at få fradrag for helt normalt produktionsspild eller fejl, da det med dette eksempel i videre omfang kun synes at være helt specielle tilfælde af fradrag, der kan foretages. Ligeledes kunne det tænkes, at lovgiver har hentet inspiration til disse bemærkninger i de harmoniserede love, idet disse som tidligere beskrevet indeholder et force majeure-begreb i bestemmelsen om tab og ødelæggelse.

Spørgsmålet er herudover, hvorvidt force majeure er afgørende i tilfælde af brand, som batteriafgiftslovens bestemmelse også giver fradrag for. Det kan derfor få betydning, om ordet brand således skal læses i sammenhæng med force majeure og på den måde kun giver fradrag for varer, der er gået tabt i tilfælde af brand, når denne begivenhed er sket på grund af force majeure. Hvis det således kun er disse tilfælde af brand, der kan fradrages, synes tilføjelsen ”force majeure-tilfælde” at virke yderst indskrænkende på virksomhedernes mulighed for at foretage fradrag i disse tilfælde.

Ordlyden er den samme i bemærkningerne til bekæmpelsesmiddelafgiftslovens § 13⁵², lov om klorerede opløsningsmidler § 6⁵³, kvælstofafgiftsloven § 6⁵⁴, lov om mineralsk fosfor § 7⁵⁵ og PVC-afgiftsloven § 7⁵⁶, og betragtningerne heri vil derfor være de samme som ovenstående.

Kvælstofoxidafgiftsloven omtaler ligeledes force majeure-tilfælde i bemærkningerne til lovforslagets § 7, men denne gang er tilfældet knyttet til ordet ”lækage”. Ordlyden er som følger: ”(...) som hos virksomheden eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varernes art, lækage (force majeure-tilfælde) eller lignende(...)”.⁵⁷ Her knytter begrebet sig i stedet til ordet lækage, og ved en formålsfortolkning af denne bestemmelse vil det derfor ikke kun være force majeure-tilfældene, der er dækket af begrebet ”eller lignende”, men derimod læ-

⁵² Lovforslag nr. 186 af 7. marts 1995: Forslag til lov om afgift af bekæmpelsesmidler

⁵³ Lovforslag nr. 180 af 22. februar 1995: Forslag til lov om afgift af visse klorerede opløsningsmidler

⁵⁴ Lovforslag nr. 67 af 16. april 1998: Forslag til lov om afgift af kvælstof indeholdt i gødninger m.m.

⁵⁵ Lovforslag nr. 238 af 28. april 2004: Forslag til lov om afgift af mineralsk fosfor i foderfosfat

⁵⁶ Lovforslag nr. 69 af 27. oktober 1999: Forslag til lov om afgift af polyvinylchlorid og phthalater (PVC og visse blødgøringsmidler)

⁵⁷ Lovforslag nr. 169 af 28. marts 2008: Forslag til lov om afgift af kvælstofoxider

kagetilfældene. Med denne ordstilling lader det således til, at det kun er ved force majeure-lignende lækagetilfælde, der kan foretages fradrag. Hermed er sontringen vedrørende ”eller lignende” den samme som ved emballageafgiftsloven, idet ordlyden i sig selv er uklar, og hertil er det ikke klart, om begrebet ”eller lignende” knytter sig til det umiddelbart foregående ord eller til hele passagen. Såfremt ”eller lignende” skal knytte sig til det foregående ord, synes det således i høj grad indskrænket, hvad der kan betegnes som en fradragsberettigende uregelmæssighed, idet ”eller lignende”-begrebet i så fald vil knytte sig til ordet lækage, der herudover skal underlægges en force majeure-betragtning.

Afslutningsvist indeholder de specielle bemærkninger til bestemmelsen i § 7, at bestemmelsen følger de ”almindelige principper” i den øvrige afgiftslovgivning. En lignende bemærkning følger af bekæmpelsesmiddelafgiftslovens specielle bemærkninger til §§ 11-13, hvori det er angivet, at bestemmelsen ”i det store og hele” svarer til bestemmelser i den øvrige punktafgiftslovgivning. Med disse bemærkninger synes lovgiver at tilskynde en tværgående fortolkningsmulighed afgiftslovene imellem. Det skal hertil bemærkes, at en sådan tilkendegivelse går igen i flere bemærkninger til flere lovforslag vedrørende uregelmæssighedsbegrebet. Dette på trods af at det af det ovenstående dog kan udledes, at ordlyden i de forskellige afgiftslove er forskellig, og bemærkningerne om en sådan tværgående fortolkningsmulighed synes derfor ikke at være overensstemmende med, at lovgiver ved udformningen af uregelmæssighedsbestemmelserne har valgt en forskellig ordlyd. Det synes heraf at kunne udledes, at afgiftslovgivningen søges ensartet uanset en forskellig formulering af uregelmæssighedsbestemmelsernes ordlyd. Bemærkningerne om denne tværgående fortolkningsmulighed har plads i forarbejderne på trods af det skærpede hjemmelskrav i grundlovens § 43, hvor afgiftsopkrævningen som nævnt netop kræver en klar hjemmel i loven. Dette synes at bidrage til retssikkerhedsmæssige overvejelser, idet det som ovenfor anført ikke er klart ud fra ordlyden, hvilke fradragsmuligheder virksomhederne har i den pågældende afgiftslov.

8.2. Uregelmæssighedsbegrebet i miljøafgiftsretlig praksis

Efter det ovenstående er det således stadig uklart, hvordan uregelmæssighedsbegrebet skal forstås. Formuleringen af uregelmæssighedsbestemmelserne i de forskellige afgiftslove søges fra lovgiver ensartet, og dette kan derfor som nævnt medvirke til, at afgiftslovene på trods af forskelligt indhold, skal forstås på samme måde.

Hvorledes formuleringen ”eller lignende” i de forskellige uregelmæssighedsbestemmelser skal forstås, er således ikke klart gennem fortolkningen af hverken ordlyd eller formål. Det kan derfor som tidligere beskrevet være både en indskrænkende og udvidende fortolkning, der kan foretages af denne formulering.

Begreberne *force majeure* og ”eller lignende” er ikke at finde i samtlige af punktafgiftslovene eller bemærkningerne hertil, men ingen af dem er afgrænset nærmere i de love og forarbejder, hvor de fremgår. I enkelte af lovbemærkningerne anvendes begreberne sågar i én og samme sætning, og med henvisning til ovenfornævnte sondring af ”eller lignende”-begrebets karakter af en udvidende fortolkningsmulighed synes de to begreber at modsvare hinanden. Dette fordi *force majeure* som tidligere nævnt generelt kun omfatter yderliggående situationer og dermed indskrænker de tilfælde, som kan være omfattet af uregelmæssighedsbegrebet.

Ovenstående fortolkning af uregelmæssighedsbegrebet søges fastlagt gennem anvendelsen af begrebet udmøntet i praksis. For at definere uregelmæssighedsbegrebet nærmere, inddrages herunder en analyse af retspraksis, hvor fradragsmuligheden i forbindelse med uregelmæssigheder har været belyst.

8.2.1. SKM2008.978.LSR

Et bryggeri påklager et skattecenters afgørelse om efteropkrævning af emballageafgift efter emballageafgiftslovens § 4, stk. 1, sammenholdt med lovens § 5, stk. 1, nr. 3. Dette fordi bryggeriet bestrider, at der er hjemmel til opkrævning efter § 4, stk. 1, og at der er sket udlevering fra virksomheden. Opkrævningen sker på grund af optællingsdifferencer, som viser sig som følge af, at bryggeriets IT-system danner ikke-reelle lagertilgange og eksempelvis udskriver flere labels, end der er færdigproducerede varer.

Det oplagshaverregistrerede bryggeri fører imidlertid et fuldstændigt lagerregnskab samt regnskab over aftappede og indkøbte afgiftspligtige emballager. Skattecenteret fastholder dog, at der er tale om et ikke-registreret tab, hvilket der ikke er tilstrækkelig dokumentation for, og varerne må dermed anses for udleveret fra virksomheden og derfor afgiftspligtige. På baggrund af at bryggeriet henviser til øl- og vinafgiftslovens § 9, stk. 1, som hjemler beskatning af udlevering med tillæg af svind og lignende, anser skattecenteret det blot som en uddybning af, hvad der reelt

skal forstås ved begrebet udlevering. Skattecenteret fremhæver, at naturligt svind er fradragsberettiget, men at svind som for eksempel optællingsdifferencer ikke kan anses for omfattet af fradragsretten. Dette blandt andet med tanke på at virksomhederne skal kunne dokumentere det fradragsberettigede svind, men optællingsdifferencerne i nærværende sag anses af skattecenteret ikke som fyldestgørende dokumenterede.

Bryggeriet mener derimod, at man med undladelse af sætningen ”med tillæg af svind og lignende” i emballageafgiftsloven modsætningsvist kan slutte, at svind netop ikke er en del af udleveringsbegrebet, som det er i de harmoniserede afgiftslove, hvor det klart fremgår af ordlyden. Argumentationen herfor er blandt andet, at der med implementeringen må have været behov for at ændre ordlyden for at fremhæve forskellen, og såfremt afgiftslovene skal forstås ens, burde der ikke have været behov for denne ændring. Derudover anføres det, at skattemyndighedernes punktafgiftsvejledning ikke har hjemmel i lovteksten og derfor udelukkende er et arbejdsredskab for skattemyndighedernes medarbejdere. Hertil fastholder bryggeriet, at optællingsdifferencen angår en så lille mængde, at en afgiftsberigtigelse ikke kan retfærdiggøres. Med denne bemærkning synes der at henvises til skattemyndighedernes mulighed for anvendelse af konduite, hvorved afgiftspålæggelsen i visse tilfælde undlades, når forbruget af afgiftspligtige varer blot vedrører en lille mængde.

Landskatterettens afgørelse fastholder dog, at bryggeriet ikke kan dokumentere, at differencerne ikke er udtryk for en reel lagertilgang, og uanset at dette skyldes maskinelle fejl, anses varerne for udleveret.

Bryggeriet hæfter derfor for de varer, som ellers synes bevist ikke være reelt spild, da skattemyndighederne ikke mener, der er fradrag for dette spild gennem en fortolkning af øl- og vinafgiftsloven. Dette på trods af at spildet omhandler emballage, der som nævnt er selvstændigt reguleret i emballageafgiftsloven. Landskatteretten anerkender også denne anvendelse af anden afgiftslovgivning, og det synes herved at kunne udledes, at afgiftslovgivningens fortolkning og anvendelse kan ske på tværs af den forskellige ordlyd, og uanset om denne er harmoniseret eller ej. Dette synes dog ikke foreneligt med det skærpede hjemmelskrav og retssikkerheden, da virksomhederne på denne måde ikke kan vide sig sikre på, hvad de således har mulighed for at fradrage, da man tilsyneladende kan anvende den øvrige afgiftslovgivning og muligheden for fra-

drag heri, uanset hvilken afgiftslovgivning man bevæger sig indenfor. Ligeledes synes det ikke foreneligt med skattemyndighedernes mulighed for at udvise konduite, idet der i den forbindelse ikke foreligger samme krav til dokumentationen, blot forbruget eller som her svindet angår en lille del. Bryggeriet forsøger da også at påpege dette ved at angive, at svindet kun vedgår en lille mængde, men i dette tilfælde vælger skattemyndighederne ikke at udvise konduite.

Selvom det som bekendt er op til lovgiver at angive ordlyden af lovgivningen, kan det, hvis ordlydsfortolkningen ikke er klar, blive en nødvendighed og en pligt for skattemyndighederne at følge en formålsfortolkning. Med en formålsfortolkning af emballageafgiftslovens uregelmæssighedsbestemmelse og med ændringen af bestemmelsen i 1998⁵⁸ burde fortolkningen således baseres på lovgivers hensigt med denne ændring. En af hensigterne har som tidligere beskrevet været at sikre virksomhedernes mulighed for at fradrage spild, og formålet har således udelukkende været at beskatte emballage, der er udleveret fra virksomheden. Skattemyndighedernes fortolkning af bestemmelsen foretages dog ikke ud fra denne formålsfortolkning, men er i stedet en sammenligning med anden afgiftslovgivning. Fortolkningen i afgørelsen er en ordlydsfortolkning af øl- og vinafgiftsloven, der er harmoniseret og ikke en fortolkning af emballageafgiftsloven. Her mener skattemyndighederne, at det gennem en fortolkning af øl- og vinafgiftsloven også må have været hensigten med emballageafgiftsloven, at spild og svind er omfattet af udleveringsbegrebet, selvom det ikke klart fremgår af ordlyden.

Landsskatteretten accepterer skattemyndighedernes fortolkning af begrebet og stadfæster dermed afgørelsen om, at der skal erlægges afgift for den del af de afgiftspligtige varer, der ikke fremgår fysisk af lageret som følge af den fejl, der er opstået i IT-systemet. Landsskatteretten slår fast, at man ikke kan drage den konklusion, at blot fordi ordene ”med tillæg af svind og lignende” fremgår af ordlyden i én afgiftslov, kan det forhold ikke medvirke, at begrebet ”udlevering” *ikke* omfatter spild og svind, hvis ikke det fremgår af ordlyden i en anden afgiftslov. Bestemmelsernes ordlyd tillægges derfor ikke en væsentlig betydning, idet man fortolker virksomhedernes udlevering af varer ens, uanset at ordlyden er forskellig. Skattemyndighedernes og landsskatterettens begrundelser sammenholdt med lovgivers tilskyndelse af at uregelmæssighedsbestemmelsen svare til hinanden i de forskellige afgiftslove synes derfor at medvirke til, at fortolkningen af afgiftslovgivningens uregelmæssighedsbegreb tilsyneladende kan foretages på tværs.

⁵⁸ Lovforslag nr. 90 af 2. juni 1998: Forslag til lov om ændring af lov om afgift af visse detailsalgspakninger og visse poser af papir eller plast m.v.

8.2.2. SKM2008.979.LSR – Sammenholdt med SKM2008.978.LSR

Denne afgørelse vedrører samme bryggeri som ovenstående og samme påstande, men i dette tilfælde er det ikke emballagen, der efteropkræves afgift for, men mineralvandsafgift på baggrund af ikke-dokumenteret svind. Af denne afgørelse sluttet det, at opgørelsen af den afgiftspligtige mængde og undtagelserne hertil er ensartede i øl- og vinafgiftsloven, mineralvandsafgiftsloven og emballageafgiftsloven. Det konkluderes af skattemyndighederne, at det derfor må have været hensigten fra lovgivers side, at ikke-naturligt svind er afgiftspligtigt, og fortolkningen må derfor også gælde de ikke-harmoniserede afgifter, da skattemyndighederne mener, dette har været lovgivers hensigt med denne afgiftslovgivning. Af landsskatteretten besluttet det også, at det positivt er opremset i mineralvandsafgiftslovens § 7, hvilke former for fradrag der kan foretages. Det kan derfor ikke understøtte bryggeriets påstand om fradrag for svind på baggrund af IT-fejl og dermed ikke-reelle lagertilgange, som herefter anses som ikke-naturligt svind eller svind som følge af varens art. Landsskatteretten tager derfor ikke stilling til ordlyden af mineralvandsafgiftslovens ”eller lignende”-begreb, men slutter på baggrund af anden lovgivning, at der ikke kan foretages fradrag for svind. Dette finder landsskatteretten ligeledes foreneligt med skattemyndighedernes kontrolmuligheder, da det regnskab, der stilles til rådighed, ikke på den måde må være behæftet med fejl.

Denne afgørelse underbygger SKM2008.978.LSR, hvor der ligeledes ikke kan foretages fradrag på baggrund af uregelmæssigheden, men også her er der tale om henvisning til anden afgiftslovgivning på trods af forskellig ordlyd. Landsskatteretten synes dermed at skulle fortolke afgiftslovgivningen vedrørende muligheden for fradrag ved uregelmæssigheder på samme måde uanset ordlyden.

8.2.3. SKM2012.178.BR

En landmand sagsøger skattemyndighederne for forkert opkrævning af afgift af kvælstofgødning. Landmanden mener med dokumentation i form af faktura og forklaringen fra sin forretningsforbindelse at have godtgjort, at den afgiftsopkrævede gødning er leveret til en udenlandsk modtager, men under et kontrolbesøg finder skattemyndighederne det ikke for godtgjort, at den betydelige mængde gødning kan anses for leveret til den tyske modtager. Myndighederne har på intet tidspunkt været vidende til den store mængde gødning, der angiveligt skulle være leveret til den tyske modtager efter kontrolbesøget, og de finder det derfor ikke sandsynligt, at denne

mængde gødning kan være afgiftsfritaget som følge af et salg til Tyskland. Landmanden mener dog aldrig, at det har været på tale, hvorvidt disse lagre fandtes, da det første kontrolbesøg fandt sted i forbindelse med kontrol af bekæmpelsesmidler og regnskab herfor. Byrettens afgørelse stadfæster landsskatterettens afgørelse og tager ikke landmandens påstand til følge, da det hverken er bevist eller sandsynliggjort, at landmanden har leveret kvælstofholdig gødning til Tyskland.

Landmanden har ifølge myndighederne ikke haft styr på sit regnskab, og først da de kommer tilbage til et efterfølgende kontrolbesøg, kan landmanden fremskaffe de nødvendige fakturaer, så skattemyndighederne på denne baggrund kan lave et regnskab over landmandens forbrug og salg af den afgiftspligtige gødning. Det faktum, at landmanden først efterfølgende kan fremskaffe de nødvendige oplysninger, og at en check for betaling af gødning var underskrevet, før salget var faktureret, anføres hos både skattemyndighederne og byretten som utroværdigt. Derfor finder skattemyndighederne det sandsynligt, at de manglende oplysninger først er fremskaffet efter første kontrolbesøg, og disse tilsidesættes derfor også af domstolen.

Skattemyndighederne har som nævnt kontrolbeføjelser og kan kræve et regnskab udleveret for at sikre den korrekte opgørelse af den afgiftspligtige mængde. Dette er imidlertid ikke muligt hos landmanden, da han ikke har opgjort et sådant regnskab for den afgiftspligtige gødning. Derfor har skattemyndighederne ret til på baggrund af udleverede fakturaer m.m. at lave et sådant regnskab, hvor bevisbyrden hermed efterfølgende ligger hos landmanden, såfremt regnskabet skulle være i uoverensstemmelse med hans beregninger. Herved fastsættes kravet til dokumentationen af de afgiftspligtige varers opgørelse ligeledes. Såfremt dokumentationen er mangelfuld eller som i dette tilfælde ikke-eksisterende, bliver der på baggrund af den mangelfulde dokumentation lavet et skøn fra skattemyndighederne, hvilket herved danner grundlaget for regnskabet. Da oplysningerne vedrørende landmandens forsendelser til udlandet og dermed muligheden for en afgiftsfritagelse er så mangelfulde, kan dette ikke anses for regelmæssig afgang fra et afgiftspligtigt varelager. Det må derfor anses for uregelmæssig afgang, der ikke kan foretages fradrag for eller afgang, som er fritaget for afgift.

8.3. Skattemyndighedernes anvendelse af uregelmæssighedsbegrebet

I SKM2008.978.LSR fastholder skattemyndighederne stringent, at der ikke kan ske tilbagebetaling, uanset at der er tale om en forholdsmæssig lille del af virksomhedens samlede produktion. Derved fastholdes dokumentationskravene stringent, uanset at bryggeriet synes at have bevist deres svind som værende ikke-reelle lagertilgange. Dette kambulerer imidlertid med konduitereglerne og skattemyndighedernes undladelse af at opkræve afgift, når det er almindelig kendt (men ikke fastsat ved lov), at skattemyndighederne ikke kræver betaling af en kendt del, som anvendes til virksomhedens eget forbrug. Dette synes ikke foreneligt med grundlovens § 43, hvorved der ikke kan pålægges, forandres eller ophæves en skat, uden at det ved lov er fastsat. Derudover er det som tidligere nævnt væsentligt at diskutere, hvorvidt skattemyndighederne ligeledes er tvunget til at opkræve en skat, da dette ellers kan give en skævvridning på tværs af brancher, såfremt opkrævningen ikke sker. Gennem en undladelse af opkrævningen kan det netop give skattemyndighederne muligheden for at differentiere til fordel for de kendte konduiteregler, men på samme tid kan skattemyndighederne stringent fastsætte en betaling af en afgift på baggrund af den skærpede dokumentationspligt og deres vurdering af opfyldelsen af denne pligt. Der findes dog ikke i hverken grundloven eller anden lovtekst hjemmel til en sådan undladelse af beskatning gennem konduite. Ligeledes er konduite ikke foreneligt med, at skattemyndighederne, som i SKM2012.178.BR, i tilfælde af et mangelfuldt regnskab kan foretage et skøn og derudfra udarbejde et nyt regnskab, idet skattemyndighederne modsat i tilfælde af konduite slækker på dette dokumentationskrav.

Heller ikke skattemyndighedernes arbejdsredskab i form af Den juridiske vejledning giver klart svar på, hvordan disse konduiteregler kan anvendes, men som tidligere beskrevet er der eksempelvis henvist til den bagatelgrænse, som er udledt af et svar fra ministeren til Cheminova. På den måde er det hverken muligt for lovgiver, skattemyndigheder eller virksomhederne, som skal anvende reglerne, at vide, hvor langt disse konduiteregler strækker sig.

Konduitereglerne medfører således en undladelse af betaling, når det er en lille del af virksomhedens afgiftspligtige varer, der anvendes til eget forbrug. Modsat vil skattemyndighederne ikke uden disse konduiteregler eftergive en lille del af en virksomheds afgiftsbetaling på baggrund af svind og til trods for, at virksomheden har anvendt optællingssystemer for at kunne opfylde dokumentationskravet. Konduitereglerne kan derfor også fortolkes som et lejlighedsvist mindsket

fokus på virksomhedens opfyldelse af dokumentationskravet, når myndighederne ikke er konsekvente med kravene. Den overordnede hensigt med afgifterne og skattemyndighedernes kontrol-anvendelse slækkes og bidrager til en differentiering af de afgiftspligtige virksomheder.

Herudover anvender skattemyndighederne reglerne på tværs af afgiftslovene uanset disses ordlyd. Denne mulighed for tværgående fortolkning er angivet af lovgiver i flere forarbejder, idet man i bemærkningerne henviser til, at uregelmæssighedsbestemmelsen er tilsvarende uregelmæssighedsbestemmelserne i andre afgiftslove. At lovgiver på denne måde tilkendegiver en anvendelse på tværs medvirker til skattemyndighedernes og landsskatterettens anvendelse af denne tværgående fortolkning – dette også på tværs af harmoniserede og ikke-harmoniserede afgiftslove. Denne fortolkningsmulighed er imidlertid et usikkert element for virksomhederne, idet de på denne måde ikke ved, i hvilken afgiftslov der er kan hentes hjemmel til afgiftsopkrævning og fradrag.

8.3.1. Kontroludøvelse

Ifølge blandt andet batteriafgiftslovens § 7, stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1.⁵⁹ Disse kontrolforanstaltninger er i høj grad en væsentlig del af afgiftssystemet, og denne tilføjelse af fastsættelsen af kontrolforskrifter kan synes meget vidtgående. Som tidligere nævnt har skattemyndighederne ret til at få udleveret dokumenter fra virksomheden, blandt andet regnskabet, og spørgsmålet er derfor, om de ved denne formulering i stk. 2 kan kræve yderligere kontrolmulighed, såfremt virksomheden kræver fradrag.

Batteribekendtgørelsen⁶⁰, der gennemfører EU's batteridirektiv, fastsætter, at producenter og importører af bærbare batterier skal registreres. Det er også i denne bekendtgørelse, der er udstedt af Miljøstyrelsen, skrevet, at producenter og importører med hjemmel i loven kan fradrage den afgiftspligtige mængde, såfremt varerne er gået tabt ved brand eller lignende hos disse eller under transporten. Det er dog i bekendtgørelsens § 16, stk. 5 fastlagt, at såfremt der tages fradrag for dette, skal der fremlægges en erklæring med diverse oplysninger opremset i bestemmelsen, og disse skal bistå regnskabsdokumentationen, som er krævet efter loven. Spørgsmålet er derfor,

⁵⁹ Lovbekendtgørelse nr. 1251 af 6. december 2006: Bekendtgørelse om afgift af hermetisk forseglede nikkel-cadmium-akkumulatorer

⁶⁰ Lovbekendtgørelse nr. 1186 af 7. december 2009: Bekendtgørelse om batterier og akkumulatorer og udtjente batterier og akkumulatorer

hvorvidt der efter batteriafgiftslovens § 7, stk. 2 kan kræves flere kontrolforanstaltninger end dem, der allerede er gældende – også for den yderligere afgiftslovgivning.

PVC-afgiftsloven indeholder også en sådan bestemmelse (ligesom en stor del af de andre miljø-afgiftslove), og i de specielle bemærkninger hertil er det yderligere beskrevet, at bemyndigelsen tiltænkes udmøntet i regler om regnskabsførelse, dokumentation af mængder m.v.⁶¹ Ved at overlade denne bemyndigelse til skattemyndighederne kan det dog diskuteres, om denne bevirker, at virksomhederne vil kunne dokumentere en reel fradragsberettigende uregelmæssighed. Skattemyndighederne har beføjelserne til at kunne fastsætte, hvad der skal forevises af dokumentation, regnskabsførelse osv., og dette er da også foreneligt med det overordnede kontrollensyn. Hvorvidt virksomheden rent faktisk vil kunne leve op til denne bevisbyrde afhænger af, hvilke regler skatteministeren fastsætter herfor. Således er virksomhedens evne til at løfte bevisbyrden påvirket af ministerens fastsættelse af dokumentationskravets udstrækning.

8.4. Sammendrag

Dokumentationspligten er i høj grad et udstrakt begreb for så vidt angår overgang til forbrug og dermed afgiftsopkrævning på baggrund af uregelmæssig afgang. I SKM2009.978.LSR synes virksomheden at have dokumenteret en fejl i et IT-system, som på denne baggrund giver ikke-reelle lagertilgange, hvilket ikke bliver anerkendt hos landsskatteretten. Omvendt har landmanden i SKM2012.178.BR ikke styr på hverken lager, faktura eller registrering, hvilket må karakteriseres som en mere ikke-dokumenteret uregelmæssighed end hos bryggeriet, da der hverken foreligger regnskab eller opgørelse af den afgiftspligtige mængde. Til trods for den store forskel i opfyldelsen af dokumentationskravet bliver både bryggeriet og landmanden mødt af samme afgørelse, hvorefter der skal betales afgift. På denne måde er dokumentationspligten en bred fortolkning, hvor der selvfølgelig kræves afgift på grund af uregelmæssig vareafgang, når det ikke kan bevises med sporadisk opgørelse, men også når en mere grundig opgørelse og forklaring af den uregelmæssige vareafgang synes dokumenteret og til trods for, at skattemyndighederne ikke bestrider, at de afgiftspligtige varer ikke er overgået til forbrug. For begge sagers vedkommende er regnskabet og dokumentationskravet væsentlige faktorer, og en sontring mellem de to sager giver udtryk for, at kravet til virksomheden er stort. Imidlertid spiller disse strenge krav til do-

⁶¹ Lovforslag nr. 69 af 27. oktober 1999: Forslag til lov om afgift af polyvinylchlorid og phthalater (PVC og visse blødgøringsmidler)

kumentation ikke sammen med muligheden for konduite, da man her giver virksomhederne mulighed for at undlade afgiftsbetaling af en del, som er bestemt af skattemyndighedernes konduite-regler. Med denne undladelse foreligger der derfor ikke de samme skarpe dokumentationskrav, men til gengæld en uhjemlet fradragsmulighed. Konduite er imidlertid ikke foreneligt med de høje dokumentationskrav set i retssikkerhedsmæssigt perspektiv. Retssikkerheden synes svækket, idet der på den ene side foreligger skarpe dokumentationskrav, mens der på den anden side med konduite foreligger en direkte uhjemlet fradragsmulighed, hvortil det ikke er klart, hvor rammerne for denne fradragsmulighed går.

Afgørelserne bidrager ikke til en yderligere forståelse af, hvilke uregelmæssigheder, der kan fradrages på baggrund af formuleringen ”eller lignende” i afgiftslovene. Begrebet alene er slet ikke overvejet eller diskuteret, idet afgørelserne begrundes med anden hjemmel. Allerede fordi landskatteretten i SKM2008.978.LSR og SKM2008.979.LSR finder begrebet ”udlevering” i emballageafgiftsloven tilstrækkelig som hjemmel til opkrævning og på baggrund af fortolkningen i overensstemmelse hermed fra anden afgiftslovgivning, tages der ikke hensyn til den fortolkning, som ”eller lignende” kan give anledning til. Landsskatteretten tager således ikke stilling til ”eller lignende”, men anvender i stedet bestemmelserne i et bredt spektrum og på tværs af lovgivningen.

9. Energiafgifter

Historisk strækker energiafgifterne sig tilbage til 1977, hvor de blev introduceret som en reaktion på oliekrisen. Den gang blev der lagt fokus på især olieprodukter og elektricitet, og formålet blev fremlagt som tilskyndelse til brug af alternative energikilder og i det hele taget til at spare på energien. Også brugen af vedvarende energi blev et omtalt emne. Det andet væsentlige formål med energiafgifterne var ligesom med miljøafgifterne og afgifterne i øvrigt at øge provenuet for staten.⁶²

Energiafgifterne er både nationalt og EU-retligt regulerede. Modsat miljøafgiftslovgivningen er mineralolieafgiftsloven, som er en del af energiafgifterne, harmoniseret på baggrund af EU's cirkulationsdirektiv. Dette kan have betydning for uregelmæssighedsbegrebet, idet begrebet i de harmoniserede afgiftslove er ledsaget af en uddybende bestemmelse om uregelmæssigheder i forbindelse med tab og ødelæggelse, jf. afsnit 4.1.

9.1. Uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd i energiafgiftslovene⁶³

Der findes en lang række energiafgiftslove, og en del af disse indeholder som miljøafgiftslovene bestemmelser om, hvornår der kan foretages fradrag for afgiften for uregelmæssigheder. Dog ikke alle energiafgiftslovene har denne fradragsmulighed, da det på baggrund af lovens indhold og varens karakter ikke altid vil give mening, at der foreligger mulighed for fradrag ved for eksempel brand eller lignende. På denne baggrund analyseres kun mineralolieafgiftsloven og svovlafgiftsloven, da disse således har relevans for forståelsen af uregelmæssighedsbegrebet.

Svovlafgiftslovens § 7⁶⁴ giver fradrag for uregelmæssigheder hos virksomheden eller under transport til og fra denne og for varer, som er gået tabt som følge af disses art, lækage eller lignende. Hermed indeholder svovlafgiftsloven en formulering lignende miljøafgiftslovenes med hensyn til begrebet ”eller lignende”. Dog har man vedrørende svovl mulighed for at fradrage afgiften, når varen er gået tabt som følge af lækage eller lignende. Spørgsmålet er, hvorvidt man her med ordet lækage har overvejet svovlen som udelukkende at have flydende karakter, eller

⁶² Rapport fra Miljøstyrelsen: Økonomiske styringsmidler i dansk miljøpolitik, side 8

⁶³ Se bilag 2 for skema over dele af energiafgiftslovenes uregelmæssighedsbestemmelser

⁶⁴ Lovbekendtgørelse nr. 78 af 8. februar 2006: Bekendtgørelse om afgift af svovl

hvorvidt ordet brækage ligeledes skulle have været en del af formuleringen. Muligheden for fradrag ved brækage, når svovl har karakter af fast form, kan dog eventuelt være en del af ”eller lignende”-begrebet, hvorved man ikke har valgt at udskille hændelsen brækage særskilt som med ordet lækage, der omfatter fradrag for svovl i flydende form.

Derudover indeholder svovlafgiftslovens forarbejder og de specielle bemærkninger til §§ 5-7 ligesom en del af miljøafgiftslovene også en formulering, hvorved man angiver, at opgørelsen af den afgiftspligtige mængde ”i det store og hele svarer til de tilsvarende bestemmelser i den øvrige gældende afgiftslovgivning.”⁶⁵ Herved antages det derfor også her at have betydning, hvad der er gældende i de andre afgiftslove, og spørgsmålet er således også her, hvorvidt ordlyden af lovteksten har en egentlig betydning, når man på denne måde lader afgiftslovgivningen være nogenlunde enslydende uden dog at være helt identisk. Mineralolieafgiftsloven indeholder ligeledes i de specielle bemærkninger til lovforslagets §§ 6-8 formuleringen, der angiver, at bestemmelsen i det store og hele er tilsvarende den øvrige afgiftslovgivning.⁶⁶

Ifølge præamblen til direktiv 92/12 bør reglerne om afgiftens forfald være identiske i alle medlemsstater for at sikre det indre markeds etablering og funktion.⁶⁷ Såfremt reglerne ikke er identiske, vil der ikke være ensartethed på det indre marked, og hele formålet hermed vil således ikke være opfyldt. Formuleringen i præamblen synes dog ikke helt i overensstemmelse med den danske afgiftslovgivnings ordlyd, hvorved afgiftens forfald efter disse regler ikke på samme måde synes stringent ensartet. Ordlyden i energiafgiftslovgivningen vedrørende afgiftens ikke-forfald og dermed muligheden for fradrag indeholder som anden afgiftslovgivning begrebet ”eller lignende”. Denne synes dog at være en uklar formulering, som lægger op til en fortolkning hos de danske afgiftsmyndigheder. Formuleringen kan dermed bidrage til en forskellig fortolkning af afgiftens forfald i forhold til det øvrige markeds fastsættelse af forfald.

⁶⁵ Lovforslag nr. 213 af 6. april 1995: Forslag til lov om afgift af svovl

⁶⁶ Lovforslag nr. 27 af 8. oktober 1992: Forslag til lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

⁶⁷ Rådets direktiv af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (92/12)

9.1.1. Mineralolieafgiften

I lovforslag nr. 1385, som gennemfører cirkulationsdirektiv 2008/118, er det til mineralolieafgiftslovens § 8 bestemt, at der skal ske en ændring.⁶⁸ Ordlyden var forinden gennemførelsen den, at den registrerede oplagshaver ved opgørelsen af den afgiftspligtige mængde kan fradrage ”varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varenes art eller ved brand, lækage eller lignende, (...)”. I cirkulationsdirektivet er der som tidligere anført blevet indsat en separat bestemmelse vedrørende tab og ødelæggelse i § 30. Til § 8, stk. 1, nr. 5 besluttedes, at der efter ”lignende” skulle tilføjes ”jf. § 30”.

Denne henvisning til bestemmelsen, der angiver, hvornår en vare er gået uigenkaldeligt tabt eller er blevet genstand for total ødelæggelse, kan anses som en specificering af, hvornår tab eller ødelæggelse i de forskellige tilfælde, der er nævnt i § 8, stk. 1, nr. 5, er tilstrækkelige med henblik på at medføre fradragsret. Varen skal efter § 30 som følge af tabet eller ødelæggelsen være gjort uanvendelig som vare. Idet det kræves, at tabet netop skal være uigenkaldeligt eller ødelæggelsen total, og idet man vælger at henvise til den bestemmelse, når spørgsmålet om fradrag ved uregelmæssigheder opstår, kan kravet til opfyldelse af mineralolieafgiftslovens § 8, nr. 5 fortolkes som skærpet i forhold til tidligere. Tillige beskriver § 30, at tabet eller ødelæggelsen skal være en følge af varens art, hændelige omstændigheder eller force majeure – hvilket vel kan forstås som en fortsættelse af opremsningen af uregelmæssighederne i mineralolieafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 5. Force majeure må i høj grad fortolkes som et skærpende krav, som skal holdes for øje ved anvendelsen af § 8, stk. 1, nr. 5.

Idet § 30 synes at kunne forstås som en tilføjelse eller en uddybning til reglerne om fradrag for uregelmæssigheder i § 8, stk. 1, nr. 5, og at kravene til graden af tab og ødelæggelser kan derfor anses for skærpede med cirkulationsdirektiv 2008/118.

På trods af tilføjelsen af mineralolieafgiftslovens § 30 har man ladet ordlyden i § 8, stk. 1, nr. 5 være den samme. Spørgsmålet er derfor, hvorvidt man med den samme ordlyd har mulighed for de samme fradrag, som inden betragtningen fra cirkulationsdirektivet 2008/118 vedrørende tab og ødelæggelser var en realitet, og hvorledes denne tillægsbestemmelse har karakter af et tillæg

⁶⁸ Lovforslag nr. 1385 af 21. 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 (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv)

eller skal læses i sammenhæng med uregelmæssighedsbestemmelsen og derfor indskrænker mulighederne for fradrag. Med indførelsen af bestemmelsen vedrørende tab og ødelæggelser har man fra EU's side ønsket at gøre klart, hvornår virksomhederne har mulighed for fradrag, og bestemmelsen kan dermed øge retssikkerheden. Det kan dog diskuteres, hvorvidt man med den danske formulering i mineralolieafgiftslovens § 8 ikke gør fradragsmuligheden mere klar, men blot tilføjer endnu et uklart element ved at henvise til bestemmelsen om tab og ødelæggelser og i øvrigt lade ordlyden i uregelmæssighedsbestemmelsen stå uændret. I forarbejderne til gennemførelsen af cirkulationsdirektiv 2008/118 har man i de specielle bemærkninger skrevet, at fradraget for ødelæggelser og tab skal foretages og bedømmes efter den generelle regel i § 30 vedrørende ødelæggelser og tab. Det må derfor anses som en tilknytning til fradragsmulighederne i § 8, stk. 1, nr. 5, og der bør derfor foretages en samlet vurdering. Idet fradragsmulighederne i § 8, stk. 1, nr. 5 bør foretages som en samlet vurdering med § 30, er det derfor spørgsmålet, hvorvidt det kun er i de tilfælde, hvor varen ved brand, lækage eller lignende medfører total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab. I så fald medvirker dette til den skærpede forståelse af bestemmelsen og indskrænkningen i fortolkningen heraf.

9.2. Uregelmæssighedsbegrebet i energiafgiftsretlig praksis

For at fastlægge uregelmæssighedsbegrebet yderligere og udstrækningen af dette er en undersøgelse af praksis nødvendig. Der foreligger dog ikke megen praksis på området vedrørende uregelmæssighedsbegrebet og anvendelsen af dette på energiafgiftsområdet. Nedenfor er der inddraget en afgørelse fra EU-domstolen, som besvarer præjudicielle spørgsmål vedrørende uregelmæssigheder. Dette for at søge at forstå reguleringen af mineralolieafgiften, der som nævnt er harmoniseret og dermed også kan anvendes til forståelsen af den nationale afgiftslovgivning på området.

9.2.1. Sag C-314/06

De franske domstole fortolker begrebet *force majeure* til at omhandle uforudseelige og uundgåelige omstændigheder, som er udefrakommende i forhold til oplagshaveren. Oplagshaveren mener imidlertid, at det faktum, at bruddet på olieledningen er uundgåeligt i sig selv, må forstås som en hændelig begivenhed eller *force majeure* i bestemmelsens forstand. Derudover kan kun den del, som kan opsamles i jorden, fradrages, mens oplagshaver mener, at også den del, der er gået tabt,

og som ikke kan opsamles, skal kunne fradrages, da uregelmæssigheden er forekommet som følge af varens art.

Der forelægges to præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen. Det ene angående hvorvidt udtrykket *force majeure* i artikel 14, stk. 1 i dagældende direktiv 92/12 skal fortolkes som uforudseelige, uundgåelige omstændigheder, som opstår på baggrund af udefrakommende forhold, eller om det er tilstrækkeligt, at de har været uundgåelige for oplagshaveren.

Det andet præjudicielle spørgsmål angår uklarheden om, hvorvidt lækagen kan anses for sket som følge af varens art, og hvorvidt det har betydning, at opsamlingen ikke er mulig for en del af olien, og at den dermed skal afgiftspålægges.

Domstolen slår i præmis 22 fast, at det er vigtigt med en ensartet fortolkning af begrebet *force majeure* i direktivet, da reglerne om afgiftens forfald som tidligere nævnt skal være identiske. Fradrag i tilfælde af *force majeure* er efter domstolens og tidligere afgørelses betragtninger ikke begrænset til en absolut umulighed, men en omstændighed, der på trods af den fornødne påpasselighed er usædvanlig og uforudseelig. Ud over dette objektive element skal begrebet tilføres et subjektivt element, hvorved det skal vurderes, hvorvidt der er truffet de nødvendige foranstaltninger og udvist den fornødne påpasselighed. Derudover må det ikke forstås på en sådan måde, at oplagshaveren herigennem pålægges et absolut ansvar for tab af afgiftspligtige varer.

Force majeure begrebet omfatter således ikke kun tilfælde, hvor omstændighederne er udefrakommende og uden for oplagshavers rækkevidde, men også tilfælde der ligger uden for dennes ansvarssfære. I forhold til denne sag, hvor oplagshaver gør klart, at det på tidspunktet for lækagen ikke er muligt at opdage korrosionen med det udstyr, der er til rådighed på tidspunktet for lækagen. Derfor og på grund af uforudsigeligheden er det ikke muligt for oplagshaver at opdage denne korrosion, og det kan derfor ikke udelukkes, at der er tale om *force majeure*, hvis de nationale domstole ved efterprøvelsen finder, at betingelserne for dette er opfyldt. Sagen bliver derfor hjemsendt. Med hensyn til oplagshavers ansvar fastslås det ydermere, at det ikke er nok at følge de tekniske forskrifter, men der kræves en aktiv adfærd for at undgå risici for sådanne lækager.

Hvorvidt der i afgørelsen er tale om tab som følge af varens art, da olien er løbet ud i jorden og på grund af dennes beskaffenhed ikke har kunnet opsamles, anser domstolen det ikke for at være et teknisk tab, men derimod et uheldsbetinget tab. Lækagen kan ikke anses for tab som følge af varens art på grund af varens flydende karakter og forhindringen i at opsamle varen på grund af jorden, hvori den er løbet ud.

Dette har betydning ved anvendelsen af uregelmæssighedsbestemmelsen, idet denne må fortolkes og anvendes afhængigt af varens og omgivelsernes karakteristika. Uheld som følge af varens art kan derfor ikke fradrages, da det fastslås, at når tabet sker på grund af en uheldig omstændighed som i denne sag, hvor olien lækkes i jord, hvorfra det ikke kan opsamles, anses det ikke for at være tab som følge af varens art. Selvom det har sin flydende karakter, er det derfor afgørende, hvorvidt det er muligt at opsamle dette igen. Dette kan synes som en indskrænkende fortolkning af tab som følge af varens art, da det hermed kan synes umuligt at fradrage sådanne tab, og da det stort set vil være umuligt at opsamle olien på grund af sin flydende karakter.

Herudover kan fradrag som følge af force majeure ikke tolkes til at være en umulighed for oplagshaverne. Såfremt disse følger de kontrolforanstaltninger, der er almindelig kendt viden inden for vareområdet, og der ellers forsøges at undgå risici for tab af disse varer, kan tabet således godt fradrages som force majeure, når det er noget, oplagshaver ikke selv er skyldig i. Force majeure-begrebet synes således fortolket bredere, end det først var antaget af de franske myndigheder i den pågældende sag. Når der således på grund af tekniske foranstaltninger sker et tab, kan der, når de tekniske forskrifter er overholdt, og den fornødne påpasselighed fra oplagshavers side er overholdt, ske fradrag som følge af force majeure. Muligheden for fradrag som følge af en uregelmæssighed kan derfor ikke kun anses for at være tilfælde, hvor der er tale om en ekstraordinær situation såsom naturkatastrofer, men også tilfælde hvor mindre ekstreme hændelser kan ske.

Vedrørende den danske afgiftslovgivning på tidspunktet for afgørelsen var der mulighed for at fradrage tab af varer som følge af lækage, hvilket stadig er en del af ordlyden i gældende mineralolieafgiftslov. På daværende tidspunkt havde man ikke bestemmelsen om tab og ødelæggelse i forlængelse af fradragsmulighederne, som man har efter gennemførelsen af cirkulationsdirektiv 2008/118, men spørgsmålet er, om den danske afgiftslovgivning på daværende tidspunkt havde

givet fradrag for lækagen, da dette fremgik af lovens ordlyd. Der fremgik ingen betingelser for, hvorvidt lækagen skulle være som følge af force majeure eller ej. Derved kunne den danske afgiftslovgivnings ordlyd på daværende tidspunkt anses for at være mere lempelig, end den formentlig har været tiltænkt fra EU's side. Dette kunne være en følge af, at man med gennemførelsen af cirkulationsdirektivet 92/12, jf. de specielle bemærkninger til mineralolieafgiftslovens §§ 6-8⁶⁹, valgte, at bestemmelserne svarede til tilsvarende bestemmelser i gældende lov, og der var hermed heller ikke tilsigtet en ændring af gældende praksis vedrørende fritagelse eller afgiftsgodtgørelse. Dermed har man blot videreført mulighederne for fradrag, som ligeledes findes i de andre afgiftslove og med en lignende ordlyd uden at tænke på, hvorvidt dette var foreneligt med de egentlige formål med cirkulationsdirektivet og mulighederne for fradrag heri.

9.3. Skattemyndighedernes anvendelse af uregelmæssighedsbegrebet

I sag C-314/06 er det op til skattemyndighederne at fastsætte, hvorvidt der foreligger force majeure, når oplagshaver har handlet i overensstemmelse med de tekniske forskrifter, der forelå på daværende tidspunkt og ydermere er opmærksom på de risici, der måtte være. Når der således er tale om uregelmæssigheder, skal skattemyndighederne derfor vurdere, hvorvidt disse foranstaltninger er foretaget på tilstrækkelig vis, hvis der skulle foreligge tvivl om force majeure. Muligheden for fradrag ved tab som følge af varens art og det faktum, at der efter mineralolieafgiftsloven gives fradrag for tab ved lækage samt det forhold, at oplagshaver lever op til forskrifterne, giver samlet anledning til en diskussion af, hvor meget der skal til, før der er tale om et fradragsberettigende tilfælde som følge af varens art. De omgivende og uheldige omstændigheder har ifølge EU-afgørelsen også en betydning, da der nærmere tages hensyn til omgivelsernes art og ikke alene selve den afgiftspligtige vares art. Ved vurderingen af fradragsret ved tab som følge af varens art er det derfor ikke uden betydning, under hvilke omstændigheder og i hvilke omgivelser uregelmæssigheden har fundet sted.

9.4. Sammendrag

I forhold til tidligere nævnte betragtning i præamblen til cirkulationsdirektiv 92/12, hvor det gøres klart, at afgiftens forfald på tværs af EU-lande skal være identisk, synes "eller lignende"-begrebet også i energiafgiftslovene at være uklart defineret. Det kan dermed give anledning til

⁶⁹ Lovforslag nr. 27 af 8. oktober 1992: Forslag til lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

tvivl vedrørende muligheden for fradrag efter uregelmæssighedsbestemmelsen. Efter gennemførelsen af cirkulationsdirektiv 2008/118 og med tilføjelsen af bestemmelsen vedrørende tab og ødelæggelser synes muligheden for fradrag dog indskrænket, idet bestemmelsen blandt andet indeholder et force majeure-begreb. Fortolkningen af, hvilke tilfælde der kan fradrages efter ”eller lignende”, er derfor ikke lige så udvidende, som det før gennemførelsen kunne være.

Vedrørende sag C-314/06 synes force majeure-begrebet dog udvidet fra kun at omfatte yderliggående situationer, såsom naturkatastrofer, til også at omfatte situationer, hvor oplagshaver har gjort alt for at overholde forskrifterne og dermed opnå mulighed for fradrag også i disse situationer. På denne måde er muligheden for fradrag derfor ikke afskåret, selvom bestemmelsen vedrørende tab og ødelæggelser er ledsaget af en force majeure-betragtning. Som angivet er en del af energiafgifterne EU-regulerede, men fortolkningen af force majeure-begrebet får også betydning i national ret, idet den nationale fortolkning skal afspejle EU's begrebsfastlæggelse. EU-retten har som tidligere nævnt betydning for den nationale lovgivning, uanset denne ikke nødvendigvis er harmoniseret gennem direktiverne vedrørende punktafgifter. Denne fortolkning af force majeure-begrebet har derfor også betydning for de tilfælde, der som tidligere er nævnt i enkelte af de nationale miljøafgiftslove, hvor man i bemærkningerne hertil har tilføjet force majeure-begrebet uden dog nærmere at specificere dette.

10. Forbrugsafgifter

Forbrugsafgifterne strækker sig tilbage til 1955 og omfattede dengang afgifter på en lang række meget forskellige varer. Opkrævningen af afgifterne var reguleret i lov om visse forbrugsafgifter⁷⁰, som var opdelt i afsnit omhandlende de enkelte varer samt en række fælles bestemmelser. Retskilderne angående forbrugsafgifter har gennem tiden udviklet sig meget, og størstedelen af de forbrugsafgiftspligtige varer er blevet udskilt til regulering i separate love.

10.1. Uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd i forbrugsafgiftslovene⁷¹

Forbrugsafgiftslovene foreligger i stort antal og indeholder ligesom foregående afgiftsområde både harmoniserede og nationale love. Herudover indeholder lovene uregelmæssighedsbestemmelser i forskelligt omfang, og omfanget af disse vil således i det følgende blive undersøgt.

Ordlyden af uregelmæssighedsbestemmelserne er ligesom ved miljø- og energiafgifterne forskellig lovene imellem.

For så vidt angår forbrugsafgiftsloven er en uregelmæssighedsbestemmelse først indsat blandt fællesbestemmelserne ved lovforslag nr. 86 af 15. november 2006.⁷² Hertil er det i de specielle bemærkninger til § 2 angivet, at der indsættes en sådan bestemmelse ”svarende til de øvrige afgiftslove, eksempelvis konsum-isafgiftsloven, chokoladeafgiftsloven og mineralvandsafgiftsloven.” Lovgiver betragter således med denne bemærkning uregelmæssighedsbegrebet som alment kendt, og forudsætter hermed at begrebet på forhånd er afgrænset i tidligere lovgivning. Som i de ovenstående kapitler omhandlende miljø- og energiafgifter har det dog vist sig, at begrebet heller ikke her er klart eller nærmere begrundet. En sådan forudsætning fra lovgivers side bidrager derfor til den uklare fortolkning af uregelmæssighedsbegrebet, og hvad dette således omfatter.

Med forslaget fra 2006 vedrørende forbrugsafgifter er der indsat en hjemmel til fradrag for varer, der hos virksomheden er blevet uanvendelige, samt varer der hos virksomheden eller under

⁷⁰ Lov nr. 44 af 14. marts 1955: Lov om forskellige forbrugsafgifter

⁷¹ Se bilag 3 for skema over dele af forbrugsafgiftslovenes uregelmæssighedsbestemmelser

⁷² Lovforslag nr. 86 af 15. november 2006: Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, registreringsafgiftsloven og forskellige andre afgiftslove (Ændring af dæknings- og råstofafgiften og afgiften på kaffe og te og forlængelse af afgiftsfritagelserne for el-drevne køretøjer)

transport fra denne er gået tabt ved brand eller lignende. Lovgiver angiver i de almindelige bemærkninger vedrørende gældende ret, jf. bemærkningernes afsnit 2, herefter, at der således er en klar hjemmel og en præcisering af, hvornår der kan foretages fradrag, da forbrugsafgifterne hermed kan administreres på lige fod med andre afgifter. Med lovgivers angivelse af, at formuleringen svarer til den øvrige afgiftslovgivning og med denne uklare hjemmel, er det dog stadig ikke klart, hvad dette ”eller lignende”-begreb omfatter. Forbrugsafgiftsloven fastsætter derfor ikke en nærmere klarhed for, hvad uregelmæssighedsbegrebet omfatter.

Som nævnt ovenfor henvises der i de specielle bemærkninger til lovforslagets § 2⁷³ til en række andre afgiftslove. Bemærkelsesværdigt er det dog, at netop den oplyste konsum-isaftgiftslov ikke indeholder en sådan bestemmelse om fradrag for uregelmæssigheder ved opgørelse af den afgiftspligtige mængde. Formuleringen med henvisningen til konsum-isaftgiftsloven kan ses som ringe overvejet, idet lovgiver derfor ikke synes bevidst om afgiftslovenes forskellige ordlyd og henvisningerne hertil. Tvivlsomt er det derfor også, hvilke muligheder for fradrag der er i konsum-isaftgiftsloven, siden der ikke umiddelbart er lovhjemmel hertil. Da der ikke foreligger nogen egentlig lovhjemmel til fradrag, er det derfor spørgsmålet, om uregelmæssighedsbegrebet kan fortolkes i overensstemmelse med den øvrige afgiftslovgivning. Dette har tilsyneladende været lovgivers hensigt, idet de med formuleringen om, at ordlyden af uregelmæssighedsbestemmelsen skal svare til den øvrige afgiftslovgivning, synes at ville ensrette fortolkningen af denne mulighed for fradrag.

Ligeledes indeholder lovforslaget fra 1983⁷⁴ vedrørende mineralvandsaftgiftsloven i de specielle bemærkninger til lovens § 7 en formulering, hvorved fradragsmuligheden angives som den samme som i de fleste andre afgiftslove. Ordlyden af mineralvandsaftgiftslovens uregelmæssighedsbestemmelse er dog en anden. Her kan der fradrages varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra denne er gået tabt ved indbrud, brand, forlis eller brækage. Bemærkelsesværdigt er det, at indbrud er omfattet af fradragsmulighederne, da indbrud sjældent er nævnt som fradragsmulighed i de øvrige afgiftslove, idet varerne ofte anses for overgået til forbrug ved indbrud.

⁷³ Lovforslag nr. 86 af 15. november 2006: Forslag til lov om ændring af chokoladeaftgiftsloven, registreringsaftgiftsloven og forskellige andre afgiftslove (Ændring af dæknings- og råstofafgiften og afgiften på kaffe og te og forlængelse af afgiftsfritagelserne for el-drevne køretøjer)

⁷⁴ Lovforslag nr. 82 af 23. november 1983: Forslag til lov om afgift af mineralvand og læskedrikkoncentrater m.v.

Til de specielle bemærkninger til lovforslaget om mineralvandsafgift er det herudover fastlagt, at de varer, der går tabt i virksomheden som følge af de oplistede muligheder i § 7, kan fradrages. Det er på denne måde bestemt, at uanset hvad uregelmæssigheden skyldes, kan varen fradrages, når blot denne går tabt i virksomheden. Dette synes i høj grad at være en anderledes fortolkning end i den øvrige afgiftslovgivning. I den øvrige afgiftslovgivning er det ikke blot et krav, at varen skal være gået tabt hos virksomheden, men at denne ligeledes skal være omfattet af ”eller lignende”-begrebet. I mineralvandsafgiftsloven er det derimod oplistet i bestemmelsen, hvilke muligheder denne giver for fradrag, og uanset hvilke af disse tab der er tale om, kan varerne fradrages, når de er gået tabt hos virksomheden. På denne måde er bestemmelsen og formålsfortolkningen af denne derfor en udvidet mulighed for fradrag, så længe der er tale om indbrud, brand, forlis eller brækage. Der synes derfor ikke at skulle foretages en ordlydsfortolkning af uregelmæssighedsbegrebet, som ved ”eller lignende”-begrebet i den øvrige afgiftslovgivning, når der er tale om tab hos virksomheden, så længe det er et tab, som er nævnt i mineralvandsafgiftslovens § 7. Ses der bort fra ”eller lignende”-begrebet, som må konstateres er svært at afgrænse, synes anvendelsesområdet derfor bredere end i den øvrige afgiftslovgivning, idet der foreligger mulighed for fradrag, allerede fordi varen går tabt i virksomheden, og fordi årsagen til, hvad uregelmæssigheden skyldes, således ikke tillægges afgørende betydning. Spørgsmålet er ydermere, hvorvidt lovgiver har overset, at muligheden for fradrag for indbrud stadig foreligger i netop denne lov, da man i de andre afgiftslove har ændret ordlyden fra at omfatte indbrud til i stedet at indeholde et ”eller lignende”-begreb.

Bemærkelsesværdigt er det dog, at der i SKM2008.979.LSR, jf. afsnit 8.2.2., ikke findes at foreligge hjemmel til fradrag, der som med mineralvandsafgiftsloven gives alene på grund af tab af varen hos virksomheden. Dette fordi landsskatteretten henter fortolkningsbidrag i øl- og vinafgiftsloven i stedet for først og fremmest at fortolke mineralvandsafgiftslovens forarbejder, hvori der foreligger denne mulighed for fradrag i tilfælde af tab i virksomheden. Det synes derfor at kunne være et retssikkerhedsmæssigt problem, idet muligheden for fradrag for en uregelmæssighed – som følge af en uklar ordlyd – fortolkes på tværs af lovene. Dette i stedet for en anvendelse af den varen vedkommende lov og dennes fortolkningsmuligheder.

Endvidere spiritusafgiftsloven indeholder dette ”eller lignende”-begreb. Som tidligere beskrevet kan dette begreb anses for at give en udvidende fortolkningsmulighed, idet det ikke har været

klart, hvad begrebet har omfattet. I de specielle bemærkninger til lovforslaget fra 1992, som gennemfører cirkulationsdirektivet⁷⁵, er det til spiritusafgiftslovens § 14 angivet, at der ikke som hidtil kan gives fradrag for varer, der er gået tabt ved indbrud. Vurderingen af, om ”eller lignende” henviser til uregelmæssigheder, der er lig de ord, der er tilknyttet bestemmelsen eller ej, bliver afgrænset ved ændringen af spiritusafgiftsloven. Til trods for at ”eller lignende”-begrebet som tidligere fortolket kan forstås udvidende, er det med ændringen slået fast, at man ikke kan fortolke indbrud som værende en del af begrebet. Hermed er det helt klart, at indbrud ikke i spiritusafgiftsloven kan anses for at være en fradragsberettigende uregelmæssighed, og såfremt afgiftslovgivningen ønskes ensartet, synes det således ikke at være en mulighed at fradrage i nogen af tilfældene, hvor man har fjernet ordet indbrud fra uregelmæssighedsbestemmelsen. Hvad man i øvrigt skal forstå af ”eller lignende”-begrebet er dog stadig uklart og ikke nærmere præciseret.

Spiritusafgiftsloven er desuden harmoniseret og indeholder som mineralolieafgiftsloven som følge af gennemførelsen af cirkulationsdirektivet 2008/118 den tilføjede bestemmelse om tab og ødelæggelse. Som tidligere beskrevet bidrager dette dog ikke yderligere til fastlæggelsen af begrebet i bestemmelsen i § 14 vedrørende uregelmæssigheder, idet denne bestemmelse også må skulle fortolkes med bidrag fra bestemmelsen om tab og ødelæggelse.

Tobaksafgiftsloven er ligeledes harmoniseret, men fradragsmulighederne har i denne lov med tiden ændret sig. Ordlyden i tobaksafgiftslovens § 7 fra 1988 in fine var som følger: ”Skatteministeriet kan dog tillade, at varer, der på grund af beskadigelse eller lignende er blevet uanvendelige, på nærmere fastsatte betingelser fraskrives i lagerbeholdningen; endvidere frafalder krav om betaling af afgift for varer, der på en efter Skatteministeriets skøn betryggende måde godtgøres at være gået tabt for virksomheden ved indbrud eller brand.”⁷⁶ Måden at formulere denne uregelmæssighedsbestemmelse på var anderledes end nu, men ikke desto mindre giver den også anledning til fortolkningsproblemer. Bestemmelsen indeholder ikke den omdiskuterede endelse ”eller lignende”, der som tidligere beskrevet foranlediger fortolkning i både udvidende og indskrænkende retning. Til gengæld må det faktum, at Skatteministeriet skal *skønne*, hvornår et tab ved indbrud eller brand er godtgjort på *betryggende måde*, vurderes at kunne føre til samme fortolkningstvivl hos dem, som skal anvende reglerne. Idet skattemyndighederne gennem lovgivningen tillægges en så bred mulighed for skøn, kan der opstå et retssikkerhedsmæssigt problem,

⁷⁵ Lovforslag nr. 30 af 8. oktober 1992: Forslag til lov om ændring af lov om afgift af spiritus m.m.

⁷⁶ Lovbekendtgørelse nr. 614 af 14. oktober 1988: Bekendtgørelse af lov om tobaksafgifter

da et sådant skøn alt andet lige vil have et subjektivt præg og således kan føre til forskelsbehandling af virksomhederne, fordi et skøn per definition ikke fører til et konsekvent resultat. Endvidere må det ligeledes forekomme svært for virksomhederne at gennemskue, hvad der konkret er omfattet af reglerne – blandt andet for så vidt angår kravet til sikkerheden omkring lokaler og indhegninger i tilfælde af indbrud. Denne tvivl synes ligeledes medvirkende til en ustabil retssikkerhed, da det således med et skøn aldrig vil ligge helt klart, hvornår disse sikkerhedsforanstaltninger er tilfredsstillende.

Lovgiver har som nævnt ønsket at præcisere, hvornår en vare er overgået til forbrug, men netop spørgsmålet om fradrag for tab ved indbrud synes stadig ubesvaret. Med ændringen af spiritusafgiftsloven, der klart angav, at indbrud ikke længere er en uregelmæssighed, der medfører fradrag, er det derfor spørgsmålet, om det samme har været tiltænkt ved ændringen af tobaksafgiftsloven i forbindelse med gennemførelsen af cirkulationsdirektivet 92/12. Med ændringen af spiritusafgiftsloven fjernede man indbrud som en fradragsmulighed, og hvis man skal kunne fradrage indbrud, så kræves det nu, at man kan indfortolke det i ”eller lignende”-begrebet. Dog er det stadig gennem en formålsfortolkning af spiritusafgiftslovens uregelmæssighedsbestemmelse ikke muligt at få fradrag for indbrud, idet det er bestemt, at ”eller lignende” ikke omfatter dette. Hvorvidt ”eller lignende”-begrebet heller ikke i anden afgiftslovgivning kan omfatte indbrud er dog ikke nærmere bestemt, da den øvrige afgiftslovgivning ikke tager stilling til, hvorvidt indbrud er omfattet eller ej.

Tobaksafgiftsloven⁷⁷ er som nævnt blevet ændret med implementeringen af cirkulationsdirektiv 92/12, og opgørelsen af den afgiftspligtige mængde er nu reguleret ved flere bestemmelser i loven. Lovens § 8, stk. 1 beskriver de typiske tilfælde af overgang til forbrug. I lovens § 8, stk. 2 anses varerne for overgået til forbrug ved uregelmæssige transaktioner, jf. lovens § 34, hvilken omhandler overgang til forbrug ved uregelmæssige transaktioner i forbindelse med transport. Med bemærkningerne til lovforslag nr. 1385 af 21. december 2009, jf. litra 3.1.2.,⁷⁸ har lovgiver angivet, at man ønsker at fastslå og præcisere, at varen overgår til forbrug ved uregelmæssige transaktioner her i landet. Derudover indeholder loven en bestemmelse i § 11, der angiver, at i

⁷⁷ Lovbekendtgørelse nr. 635 af 21. august 1998: Bekendtgørelse af lov om tobaksafgifter

⁷⁸ Lovforslag nr. 1385 af 21. 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 (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv)

forbindelse med opgørelsen af den afgiftspligtige mængde skal man tillægge spild og lignende, dog med henvisning til lovens § 29. Heri er det angivet, at virksomheden har mulighed for at fradrage varer, der hos en autoriseret oplagshaver eller fremstillingsvirksomhed eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varernes art eller ved brand, brækage eller lignende, jf. § 33. Lovens § 33 er ligesom i mineralolieafgiftsloven og spiritusafgiftsloven harmoniseret og omhandler tab og ødelæggelser. Derfor er der stadig mulighed for fradrag, selv om man i bestemmelsens § 8, stk. 2 slår fast, at varen anses for overgået til forbrug ved uregelmæssige transaktioner.⁷⁹ Der foreligger derfor i tobaksafgiftsloven adskillige bestemmelser, der regulerer uregelmæssigheder, og det kan således være uoverskueligt, hvad disse uregelmæssighedsbestemmelser omfatter, og hvordan de adskiller sig fra hinanden. Det er dertil heller ikke yderligere klarlagt, hvad uregelmæssighedsbestemmelserne omfatter og dertil, hvorledes ”eller lignende”-begrebet skal afgrænses.

Chokoladeafgiftsloven indeholder en opdeling i kapitler. Kapitel 1 omfatter afgift af chokolade- og sukkervarer, mens kapitel 2 omhandler råstofafgiften og kapitel 3 dækningsafgiften. Derudover foreligger der nogle fællesbestemmelser i lovens kapitel 4. I lovens kapitel 1 har virksomhederne mulighed for at fradrage uregelmæssigheder, jf. § 8, stk. 1, nr. 6, hvorefter der kan fradrages varer, der på grund af beskadigelse eller lignende er blevet uanvendelige, samt varer, der er gået tabt ved indbrud, brand eller forlis. Her synes ”eller lignende”-begrebet knyttet til ordet beskadigelse, og muligheden for fradrag ved indbrud, brand og forlis er derfor fradragsmuligheder, der ikke nødvendigvis sker på grund af beskadigelse, da ordet ”samt” er anvendt, og da uregelmæssighedsbestemmelsen således er opdelt i to vurderinger. Én der angår fradrag ved beskadigelse, hvortil ”eller lignende” refererer, og én der angår fradrag ved indbrud, brand og forlis. Til sidstnævnte vurdering synes uregelmæssighederne her, grundet bestemmelsens formulering, ikke at kunne suppleres af ”eller lignende”-tilfælde. Dermed er ”eller lignende”-begrebet tilknyttet alene tilfælde af beskadigelse og er ikke på samme måde som i den tidligere beskrevne afgiftslovgivning tilknyttet for eksempel brandtilfælde. På den måde kan varen derfor i chokoladeafgiftsloven ved fortolkning af ”eller lignende” fradrages alene ved beskadigelse.

Fortolkningen af ”eller lignende”-begrebet i chokoladeafgiftsloven er dermed heller ikke på samme måde opsamlende, som begrebet kan være i den øvrige afgiftslovgivning, hvor dette ofte

⁷⁹ Lovbekendtgørelse nr. 635 af 21. august 1998: Bekendtgørelse af lov om tobaksafgifter

er tilføjet som et afsluttende begreb, som derfor må vurderes at knytte sig til samtlige af uregelmæssighedsbestemmelsernes ord.

Påfaldende er det dog, at chokoladeafgiftsloven ikke indeholder mulighed for fradrag i de øvrige kapitler. Hvorvidt loven kan fortolkes på tværs af de enkelte kapitler i samme omfang, som der tilsyneladende kan fortolkes på tværs af de forskellige afgiftslove, synes derfor uklar, eftersom lovgiver har valgt denne form for opdeling af loven.

De mange forbrugsafgiftslove medvirker ligesom tidligere analyserede afgiftsområder til en uklarhed om, hvorledes uregelmæssighedsbegrebet skal fortolkes, og ligeledes i hvilket omfang denne fortolkning af bestemmelserne kan ske på tværs af afgiftslovene.

10.2. Uregelmæssighedsbegrebet i forbrugsafgiftsretlig praksis

På forbrugsafgiftsområdet foreligger der en del praksis, som tager stilling til uregelmæssigheder. Den mangfoldige forbrugsafgiftslovgivning og de deraf følgende mange formuleringer af uregelmæssighedsbestemmelserne skal bidrage til at forstå uregelmæssighedsbegrebet i forbrugsafgiftslovgivningen – hertil også på tværs af afgiftsområderne.

10.2.1. SKM2010.236.LSR

En virksomhed forarbejder og markedsfører nødder og salat-toppings. Virksomheden indfører i 2008 10.240 kg. hasselnødder, som den betaler råstofafgift af, jf. chokoladeafgiftslovens § 19. Imidlertid opstår der skimmelsvamp i en del af dette parti, og virksomheden søger derfor om godtgørelse for denne del.

Skattemyndighederne fastslår, at der ikke er hjemmel til fradrag for denne del, da fradragsmuligheden ikke er oplistet i chokoladeafgiftslovens kapitel om råstoffer.

Virksomheden påpeger, at denne har gjort hvad den kunne for at undgå skimmelsvampen og kunne således ikke have behandlet nødderne på anden måde for at undgå dette.

Landsskatteretten angiver, at der ikke er hjemmel til at give denne form for godtgørelse, uanset at det ikke kan bebrejdes virksomheden, at nødderne ikke længere kan anvendes som afgiftsplig-

tige varer. Som landsskatteretten også påpeger, har ministeren ikke fastsat disse muligheder for godtgørelse, og uanset at virksomheden har opgjort, hvor stor en del der er gået tabt som følge af skimmelsvampen, kan der således ikke i lovens kapitel 2 vedrørende råstof findes hjemmel til denne godtgørelse. I chokoladeafgiftslovens kapitel 1, som ikke omfatter hasselnødder, er der dog i § 8 hjemmel til, at varer, der beskadiges, kan fradrages i den afgiftspligtige mængde. Afgørelsen lægger dermed ikke op til, at det ene kapitel fortolkes ud fra det andet, ligesom uregelmæssighederne tilsyneladende må fortolkes på tværs af de forskellige afgiftslove. Der foreligger derfor en streng opdeling af lovens forskellige kapitler.

Uregelmæssighedsbegrebets anvendelse i praksis har i de tidligere kapitler vist, at der tilsyneladende ikke er noget til hinder for at anvende uregelmæssighedsbegrebet på tværs af de forskellige afgiftslove. En række af bemærkningerne til lovene tilskynder da også som nævnt til denne form for anvendelse af afgiftslovgivningen. Uanset denne anvendelse af afgiftslovene på tværs kan disse analogislutninger dog ikke anvendes på tværs af chokoladeafgiftslovens enkelte kapitler.

Idet lovgiver har tilkendegivet, at uregelmæssighedsbestemmelserne bør forstås ens på tværs af afgiftslovene, synes disse også at kunne anvendes ens i praksis. Denne anvendelsesmulighed er bestyrket af det faktum, at det påpeges flere steder i afgiftslovenes forarbejder, og at bemærkningernes indhold ikke synes nøje overvejet, for eksempel med hensyn til hvilke øvrige afgiftslove der henvises til. Herudover har det vist sig, at også de retsanvendende myndigheder foretager denne tværgående anvendelse af uregelmæssighedsbestemmelserne, når de skal træffe afgørelse. Derfor synes det påfaldende, at fortolkningen af uregelmæssighedsbestemmelsen ikke kan anvendes på tværs af chokoladeafgiftslovens kapitler, når bestemmelsen anvendes på tværs af afgiftslovene. Dette uanset ordlyd og uanset at der i lovgivers bemærkninger henvises til en lov som konsum-isafgiftsloven, der ikke indeholder en uregelmæssighedsbestemmelse, ligesom kapitel 2 i chokoladeafgiftsloven heller ikke har en sådan bestemmelse. Idet en fortolkning synes at kunne foretages på tværs af afgiftslovene, men ikke på tværs af kapitler i de enkelte afgiftslove, kan dette antyde en retssikkerhedsmæssig problematik, da denne bidrager til virksomhedernes usikkerhed om, hvad de kan fradrage og dermed, hvad der skal medregnes i opgørelsen af den afgiftspligtige mængde.

10.2.2. U.1995.422H

I U.1995.422H bliver et tyveri af tobaksvarer ikke anset som indbrud i de dagældende afgiftsreglers forstand. Afgørelsen omhandler et parti cigaretter, som skal fragtes til Grækenland, men som bliver stjålet fra en lastvognstrailer, som den udførende fragtfører har parkeret hos den kontraherende fragtfører. Lastvognstraileren er efter anvisning fra den kontraherende fragtfører parkeret på en plads omgivet af et højt trådhegn med aflåste låger. Presenningen på traileren er skåret op, og en efterfølgende undersøgelse viser, at der er klippet store huller i hegnet ind til pladsen. Tobaksproducenten ansøger herefter om fritagelse for betaling af tobaksafgiften på de stjalne cigaretter.

Efter de dagældende regler i tobaksafgiftsloven samt daværende afgiftsvejledning udstedt af toldvæsenet, kan et krav om betaling af afgift frafaldes, såfremt det godtgøres, at varerne var gået tabt ved ”indbrud”. Fritagelsen kan ske, hvis der er tale om indbrud i lokaler, der er forsvarligt aflåste, eller hvis der er tale om tyveri under transport til eller fra virksomheden. Sidstnævnte omfatter indbrud i forsvarligt aflåste lokaler, køretøjer, containere og lignende hos for eksempel fragtmænd, hvor varerne i kortere tid opbevares som led i transporten. Tobaksproducenten mener at have levet op til de sikkerhedsmæssige krav, der forventes af denne, og at spørgsmålet om hæftelse derfor må angå den kontraherende fragtfører, på hvis område producentens parti af cigaretter står parkeret med den kontraherende fragtførers kendskab hertil.

Den udførende fragtfører har fremhævet, at de betingelser for afgiftsfritagelse, som er angivet i vejledningen – og som danner grundlag for myndighedernes praksis – ikke har hjemmel i tobaksafgiftsloven. Derfor skal fortolkningen af afgiftsfritagelse alene foretages ud fra tobaksafgiftsloven, der blot foreskriver, at afgiften kan frafaldes, såfremt det kan godtgøres, at varerne er bortkommet ved ”indbrud”. Skattemyndighederne har dog anført, at cigaretter er genstand for hård beskatning, og at man ved begrebet ”indbrud” under disse omstændigheder må foretage en snæver fortolkning, der ikke nødvendigvis er som i lovgivningen og retspraksis i øvrigt. Begrebet indbrud skal derfor forstås snævert og ikke som i anden afgiftslovgivning, som der ellers, også dengang, henvises til vedrørende uregelmæssighedsbegrebet. Skattemyndighederne fremhæver, at en aflukket presenningvogn ikke i sig selv opfylder kravene til sikkerhed, og at det faktum, at vognen rigtignok befinder sig på en indhegnet, aflåst plads, ikke er tilstrækkeligt til, at de frafalder kravet om afgiftsbetaling.

Sø- og Handelsretten tilkendegiver, at der er tale om bortkomst af cigaretterne ved tyveri, men at tyveriet, som er sket fra en trailer forsynet med presenning, som opskæres, ikke kan betragtes som tyveri ved indbrud, som forstået ud fra dagældende tobaksafgiftslovs § 7. Højesteret stadfæster denne dom med Sø- og Handelsrettens begrundelse.

I nærværende afgørelse kan der ikke være tale om indbrud med fradragsret til følge, idet det ikke er tilstrækkeligt, at såvel selve traileren som indhegningen er lukkede og låste. Traileren skulle i stedet være parkeret i for eksempel en forsvarligt aflåst hal, hvis tabet af varerne skulle kunne anses som værende sket ved indbrud for dermed at medføre mulighed for fradrag ved opgørelse af den afgiftspligtige mængde. Muligheden for fradrag ved indbrud kan derfor afgrænses til ikke at omfatte indbrud sket fra åbne arealer, som dog er indhegnet, og omfatter således formentlig kun indbrud sket fra fysiske og aflåste lokaler. Uregelmæssighedsbegrebet er derfor, når det gælder indbrud, efter en stillingtagen fra Højesteret nærmere afgrænset og synes derfor kun at kunne fradrages i ovennævnte tilfælde. Imidlertid synes kravene til sådanne foranstaltninger ikke lette at opfylde, idet der i nærværende sag er foretaget foranstaltninger ved netop at lade lastvognen være parkeret på en aflåst plads med indhegning og pigtråd, og idet disse foranstaltninger åbenbart ikke synes at være foretaget på fyldestgørende vis.

10.2.3. SKM2001.600.LSR

Denne landsskatteretsafgørelse omhandler et selskab der sælger konsum-is importeret fra udlandet til detailhandlere her i landet. Hos disse detailhandlere opsætter, ejer og vedligeholder selskabet fryserne, hvor disse is bliver opbevaret. Hertil har selskabet ansat en uvildig montør, der i tilfælde af, at fryserne driftsforstyrres, reparerer disse og samtidigt opgør mængden af de tabte is og kasserer disse. På opgørelsen angives disse som ”kasseret hos kunder”. Ved kassationen af isene bliver detailhandlerne godtgjort den fulde pris inklusiv afgiften, og selskabet fradrager derefter denne afgift i deres opgørelse af den afgiftspligtige mængde. Selskabet har foretaget disse kassationer løbende hos flere detailhandlere, men skattemyndighederne mener imidlertid ikke, at denne form for fradrag kan foretages, da isene allerede er udleveret fra virksomheden, jf. konsum-isafgiftslovens § 4, stk. 1. Dog kan de is, der er gået tabt og blevet destrueret hos virksomheden, inden de bliver leveret til detailhandlerne, fradrages. Skattemyndighederne ændrer derfor afgiftsopgørelsen til, at varerne, der er angivet som ”kasseret hos kunder”, ikke er fradragsberettigede.

Selskabet gør gældende, at hensigten med konsum-isafgiftsloven, som med de øvrige punktafgiftslove, er, at det er forbrugeren og ingen andre, der skal bære afgiften. Ud fra en formålsfortolkning af loven vil det være i strid med formålet at opkræve afgift i denne sag, idet varerne returneres og på denne måde igen tilbageføres til lagerbeholdningen og derfor ikke overgår til forbrug.

Skattemyndighederne angiver, at fradrag for de tabte varer afhænger af, at disse skal destrueres hos selskabet. Da denne kassation ikke er sket hos selskabet, men hos detailhandleren, og udleveringen derfor har fundet sted, kan man ikke uden at tage de tabte varer retur få fradrag for disse. Hertil fastholder virksomheden, at den i sagen anvendte kassationsmetode er kendt hos tilsvarende virksomheder, som sælger is til detailhandlere, men dette afvises af skattemyndighederne, der henviser til en indskærpelsesskrivelse til en is-fabrikant. Denne skrivelse angiver, at kun varer, der er på virksomhedens eget lager her er gjort uanvendelige som varer som følge af brand, indbrud og brækage, kan fradrages ved opgørelsen af den afgiftspligtige mængde.

Som nævnt indeholder konsum-isafgiftsloven dog ikke den typiske uregelmæssighedsbestemmelse, der hjemler fradrag for en række uregelmæssige transaktioner ved opgørelse af den afgiftspligtige mængde. Skattemyndighederne finder da også denne ”hjemmel” i vejledningen om afgift af konsum-is, VAV af juni 1994, der netop på daværende tidspunkt havde et afsnit, som beskriver, at der kan fradrages varer, der på virksomhedens eget lager viser sig at være uanvendelige eller er gået tabt ved brand, indbrud og brækage i virksomheden eller under transport til eller fra denne. Heraf udleder skattemyndighederne, at varerne, der som i dette tilfælde netop er gået tabt hos en anden virksomhed og ikke hos selskabet selv eller ved transport til eller fra dette, således ikke berettiger fradrag.

Det faktum, at tilsvarende virksomheder har mulighed for at fradrage denne form for tab hos detailhandlerne som angivet af selskabet i nærværende sag, angives dog for at kunne være konkurrenceforvridende og i strid med lighedsprincippet. Såfremt man ønsker at henvise til indskærpelsesskrivelsen, som kunne ændre denne praksis, er det irrelevant at henvise til afsnittet i vejledningen om afgift af konsum-is vedrørende brand, indbrud og brækage, idet det i stedet er afsnittet om returvarer, der er relevant for denne afgørelse. Dette tiltrædes også af landsskatteretten, der finder, at selvom destruktionsen er sket hos kunderne, kan fremgangsmåden stadig side-

stilles med returnering af varer til selskabet, også fordi man har udstedt sædvanlige kreditnota, der omfatter varens pris inklusiv afgift. I forhold til vejledningen fastholder landsskatteretten derfor, at der ikke kan opstilles yderligere kriterier for fradrag som følge af varens undergang hos selskabets kunder. Kriterierne for fradrag ifølge vejledningen er derfor opfyldt, og da vejledningen har givet virksomheden grund til at antage, at der kunne foretages fradrag på baggrund af disse kriterier, har vejledningen givet virksomheden en bedre retsstilling, end loven hjemler. Virksomheden kan derfor støtte ret på vejledningen, og denne kan derfor ikke fraviges til skade for virksomheden.

Herudover er det værd at bemærke, at landsskatteretten ikke påpeger, at der ikke er nogen lovfæstet hjemmel til at foretage fradrag for varer, der er gået tabt i virksomheden eller under transport eller for returvarer efter konsum-isafgiftsloven. Da der ikke af lovens ordlyd fremgår disse muligheder for fradrag, må landsskatterettens afgørelse således bero på en formålsfortolkning af lovens § 4, stk. 1, der derfor angiver at begrebet ”udlevering” må fortolkes på en sådan måde, at der alligevel er fradrag, såfremt varerne returneres. Denne fortolkning kan også være en følge af, at man fra lovgivers side har ønsket at ensarte afgiftslovgivningen, og at de retsanvendende myndigheder derfor fortolker afgiftslovgivningen uafhængigt af lovens ordlyd.

10.3. Skattemyndighedernes anvendelse af uregelmæssighedsbegrebet

Skattemyndighederne skal ved anvendelsen af uregelmæssighedsbegrebet, jf. SKM2010.236.LSR, ikke fortolke chokoladeafgiftslovens ordlyd på tværs af kapitlerne, selvom dette kunne være nærliggende, idet der i lovens kapitel 2 er mulighed for fradrag. Modsætningsvist har det tidligere vist sig, at denne fortolkning kan ske på tværs af lovene. SKM2010.236.LSR er på den måde et udtryk for, at der med rammerne for anvendelsen af kapitlerne på tværs i højere grad tages hensyn til det skærpede hjemmelskrav, da der ikke laves analogislutning mellem de enkelte kapitler i én og samme lov. Retssikkerheden synes derfor vedrørende anvendelsen af chokoladeafgiftsloven og vedrørende SKM2010.236.LSR holdt for øje. Dette fordi virksomheden dermed for så vidt angår fradrag – i hvert fald efter chokoladeafgiftsloven – såvel som andre virksomheder ikke kan hente hjemmel til fradrag på tværs af kapitler.

I SKM2001.600.LSR gives virksomheden, der importerer og handler med konsum-is, fradrag for varens uregelmæssige afgang efter udlevering fra virksomheden. Det er dog påfaldende, at skat-

temyndighederne anvender et uregelmæssighedsbegreb, der som nævnt slet ikke findes i konsum-isafgiftsloven. På denne måde bliver det tydeligt, hvorledes skattemyndighederne forsøger at anvende de øvrige punktafgiftslove med henblik på at hjemle afgiftsopkrævningen. Dog skal skattemyndighederne ifølge landsskatteretten forstå begrebet uregelmæssighed og muligheden for fradrag herfor på anden måde, således at der kan foretages fradrag – også når der er sket udlevering fra virksomheden, så længe prisen inklusiv afgift for disse ødelagte varer tilbagebetales.

10.3.1. Kontroludøvelse

I SKM2010.236.LSR føres der regnskab med, hvor stor del af nødderne der går tabt, og virksomheden kan således dokumentere den andel, der er gået tabt som følge af skimmelsvamp. Herudover har virksomheden fulgt forskrifterne med hensyn til opbevaring og behandling af nødderne, men på trods af denne dokumentation kan der ikke foretages fradrag, da loven ikke hjemler muligheden for dette. Selvom virksomheden kan dokumentere dennes tab, tillægges dette ikke betydning, og der tages ikke stilling til dette hos landsskatteretten. Det faktum, at virksomheden kan dokumentere det nøjagtige tab og heraf betaler afgift, står i modspil til, at virksomheder i visse andre tilfælde kan fradrage ulovhjemlede tilfælde ved konduite. Det er bemærkelsesværdigt, at skattemyndighederne vil tillade et sådant råderum i forbindelse med udvisning af konduite.

I afgørelsen SKM2001.600.LSR om konsum-is er der ikke hjemmel til fradrag efter konsum-isafgiftsloven, men det faktum, at de overholder det fornødne dokumentationskrav, bestyrker deres mulighed for fradrag, idet der på trods af den manglende hjemmel i lovgivningen er angivet nogle dokumentationskrav i vejledningen om afgift af konsum-is, som landsskatteretten anser for at være opfyldt. Disse krav kan således ikke skærpes af skattemyndighederne, så selvom der reelt er sket udlevering fra virksomheden, kan de tabte varer fradrages på baggrund af den forelagte dokumentation.

I U.1995.422H vedrørende de stjålne tobaksvarer angiver den kontraherende fragtfører at have fulgt forskrifterne med hensyn til indhegning, pigtråd osv., men da tobak på daværende tidspunkt var genstand for hård beskatning, skal der i forbindelse med indbrud således også foretages en snæver fortolkning. Ud fra dette må forstås, at der stilles højere krav til virksomhedernes foranstaltninger og evne til at følge relevante forskrifter, men også til hvad skattemyndighederne skal

kræve ved kontrol, jf. skattemyndighedernes bemærkning i afgørelsen vedrørende den relativt hårde beskatning på tobak. Denne hårde beskatning og snævre fortolkning kan skyldes, at tobaksvarer er let omsættelige, og på den måde må der kræves særlig overvågenhed heroverfor. Spørgsmålet er, om virksomheden overhovedet kan opfylde de krav, der foreligger til foranstaltninger for at undgå indbrud. I U.1995.422H var det under alle omstændigheder ikke tilstrækkeligt, at cigaretterne befandt sig på en indhegnet og aflåst plads.

10.4. Sammendrag

Rækkevidden af uregelmæssighedsbegrebet i forbrugsafgiftslovene er gennem ovenstående analyse blevet nærmere fastlagt. I flere af forbrugsafgiftslovene har lovgiver i bemærkningerne hertil angivet, at uregelmæssighedsbestemmelsernes ordlyd skal svare til ordlyden i de øvrige afgiftslove. Dertil er der med bemærkningerne til uregelmæssighedsbestemmelsen i forbrugsafgiftsloven henvist til ordlyden af konsum-isafgiftsloven, som netop ikke indeholder en sådan uregelmæssighedsbestemmelse. Denne henvisning skal ses i sammenhæng med lovgivers ønske om at ensarte afgiftslovgivningen. Det kan dermed synes underordnet, hvad der præcist fremgår af ordlyden i de enkelte love.

Ikke nok med at det således synes underordnet *hvilken* af de forskellige muligheder for hjemmel i den enkelte afgiftslov, der anvendes, det synes også underordnet, hvorvidt der foreligger en *reel* hjemmel til fradrag. Det underordnede element medfører, at det virker tilfældigt inden for lovgivningen, om fradraget for det første hjemles ud fra en udleveringsbetragtning eller for det andet ud fra uregelmæssighedsbestemmelsen, herunder om kriterierne i en helt tredje bestemmelse om tab og ødelæggelse er opfyldt. Herudover synes det ligeledes underordnet, at det af konsum-isafgiftslovens ordlyd ikke fremgår, at der kan foretages fradrag for uregelmæssigheder, da man hjemler denne fradragsmulighed gennem en modsætningsslutning af udleveringsbegrebet og gennem skattemyndighedernes vejledning om afgift af konsum-is.

De tilsyneladende tilfældigt overvejede henvisninger til muligheden for tværgående fortolkning medvirker til, at virksomhederne ikke kan vide sig sikre på, hvor og om denne hjemmel findes, og dermed hvad der kan fradrages. Alt dette giver anledning til overvejelser om, hvorvidt legalitetskravet i grundlovens § 43 er blevet overset.

11. Sammendrag af problemstillinger

Ovenstående analyse af de forskellige punktafgiftsområder har vist sig at indeholde en række problemer vedrørende uregelmæssighedsbegrebet. I det nedenstående vil problemstillingerne blive samlet på tværs af de forskellige afgiftsområder for at skabe overblik over eventuelle sammenfald eller forskelle.

Det har vist sig, at der forekommer ændringer fra gamle regelsæt til nyere regelsæt inden for samme afgiftsområde, og der er tilsvarende forskel i regelsættene på tværs af de forskellige punktafgifter. Disse ændringer og forskelle kan give problemer i forhold til fortolkningen af uregelmæssighedsbegrebet, da dette begreb ikke på forhånd er klart. Fornyelsen og forskellene i regelsættene synes ikke at være en hjælp til forståelsen af uregelmæssighedsbegrebet, netop fordi det ikke i forvejen er klart.

11.1. Fortolkningen af lovens ordlyd

Opremsningerne af de forskellige uregelmæssigheder i afgiftslovene, der indeholder ordene ”eller lignende”, har som nævnt vist sig at give anledning til en fortolkning af, hvad der er omfattet. ”Eller lignende”-begrebet er indsat forskellige steder i uregelmæssighedsbestemmelserne, og det er uklart, hvorvidt begrebet er tilknyttet et enkelt ord eller en bestemt passage i den pågældende bestemmelse. I afgiftslovgivningens forarbejder er det ligeledes ikke klart, hvorledes ”eller lignende”-begrebet skal forstås. Det er derfor uklart, hvad ”eller lignende” kan omfatte, da hverken ordlyden eller en fortolkning af forarbejderne nærmere angiver, i hvilke tilfælde dette ”eller lignende” kan hjemle fradrag for en uregelmæssighed. Det er derfor heller ikke som udgangspunkt klart, hvorvidt ”eller lignende” skal fortolkes udvidende eller indskrænkende, alt efter om begrebet knytter sig til et enkelt ord eller hele bestemmelsen. Denne uklarhed synes at bidrage til en svækket retssikkerhed.

Lovgiver har anvendt ”eller lignende”-begrebet både med tilknytning til udleveringsbegrebet og med tilknytning til uregelmæssighedsbestemmelsen i forbindelse med opgørelsen af den afgiftspligtige mængde. Formuleringen er anvendt i forbindelse med udleveringsbegrebet i øl- og vin-afgiftsloven, idet der som nævnt står ”med tillæg af svind og lignende”. Fortolkningen af dette kan derfor tilsvarende både anses for at give mulighed for at indskrænke eller udvide uregelmæs-

sighedsbegrebet, idet ”og lignende” gør det svært at foretage en streng ordlydsfortolkning, som det skærpede hjemmelskrav forudsætter, og fordi ordlyden i hverken denne eller andre afgiftslove nærmere angiver, hvad disse ord ”og lignende”/”eller lignende” omfatter.

For så vidt angår alene de harmoniserede afgifter skal ikke kun uregelmæssighedsbestemmelserne være genstand for en fortolkning. Her skal bestemmelserne fortolkes yderligere med bidrag fra bestemmelserne om tab og ødelæggelse, der opstiller en række kriterier, som skal opfyldes. Herunder kan der blandt andet stilles spørgsmålstejn ved, hvilke forhold der skal underlægges en force majeure-betragtning. Denne betragtning har været genstand for fortolkning hos EU-domstolen i sag C-314/06, der har slået fast, at fradrag for tab af varer på grund af force majeure ikke skal være en umulighed for virksomhederne. På denne måde er force majeure-begrebet i cirkulationsdirektivet ikke tiltænkt så strengt fortolket, som det kan foreskrives på andre retsområder. Dette med en bemærkning om at force majeure-vurderingen skal ske på baggrund af de forskellige karakteristika, der vedrører den enkelte konkrete sag. Betragtningen skal således ikke kun vedrøre de helt ekstreme tilfælde, og på denne måde kan force majeure ikke afgrænses generelt. Som med ”eller lignende”-begrebet er det med force majeure ikke klart, hvorvidt dette begreb knytter sig til et enkelt eller flere af ordene i uregelmæssighedsbestemmelsen, der som nævnt skal læses i sammenhæng med bestemmelsen om tab og ødelæggelse.

11.2. Tværgående fortolkning

Gennem en analyse af afgiftslovenes forskellige ordlyd og behandling af praksis har det vist sig, at der bliver foretaget en fortolkning af uregelmæssighedsbegrebet på tværs af lovgivningen. Det skal hertil fremhæves, at denne mulighed er opstået ved lovgivers bemærkninger i de forskellige forarbejder, hvor de har tilkendegivet at uregelmæssighedsbestemmelsen skal svare til de eksisterende bestemmelser i anden afgiftslovgivning. På denne måde synes lovgiver derfor ikke at angive en forskel i fortolkningen af uregelmæssighedsbestemmelserne på trods af, at disse kan have forskellig ordlyd. Denne tværgående fortolkningsmulighed synes at udspringe fra en formodning om, at uregelmæssighedsbegrebet på forhånd er et alment kendt begreb i afgiftslovgivningen. Dog har analysen af uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd vist, at et sådant begreb ikke noget sted er klarlagt – blandt andet på grund af formuleringen ”eller lignende”.

Ikke alene henviser lovgiver i forarbejderne til uregelmæssighedsbestemmelsen til øvrige nationale afgiftslove, men henviser også på tværs af afgiftslovgivningen uanset om denne er harmoniseret eller national. Dette er tilfældet i blandt andet batteriafgiftsloven og kvæstofoxidaftgiftsloven, hvor man i de specielle bemærkninger til de tidligere nævnte lovforslag har angivet ”force majeure” efter henholdsvis ”eller lignende” og ”lækage”. Force majeure-betragtningen er imidlertid en betragtning, der er tilknyttet bestemmelsen om tab og ødelæggelse i de harmoniserede afgiftslove, og der hentes herved fortolkningsbidrag ikke blot nationale love imellem, men også på tværs af nationale og harmoniserede love.

Der hentes endvidere fortolkningsbidrag på tværs af nationale og harmoniserede afgiftslove i andre henseender. I SKM2008.978LSR hentes der fortolkningsbidrag fra den EU-harmoniserede øl- og vinafgiftslov, som indeholder en anden ordlyd end emballageafgiftsloven, som afgørelsen vedrører. Ordlyden i øl- og vinafgiftsloven differentierer sig fra emballageafgiftsloven ved, at udleveringsbegrebet omfatter tillæg af svind og lignende. Med dette fortolkningsbidrag synes skattemyndighedernes påstand om afgiftspålæggelse – på grund af svind opstået ved en systemfejl – bakket op på trods af den forskellige ordlyd. Dette medvirker til, at ordlyden i den pågældende afgiftslov ikke har en selvstændig betydning, idet der hentes fortolkningsbidrag på tværs. Hermed angiver SKM2008.978.LSR, at fortolkningen af uregelmæssighedsbegrebet tilsyneladende kan ske på tværs af afgiftslovene. Det vides ikke, hvorfor skattemyndighederne har valgt at fortolke udleveringsbegrebet ud fra netop øl- og vinafgiftsloven frem for en anden afgiftslov, og ligeledes er det uklart, hvorfor landsskatteretten ikke påpeger en sådan forskel i lovgivningen og i stedet blot giver skattemyndighederne medhold.

Derimod er der i SKM2001.600.LSR fastsat grænser for, hvorvidt ét kapitel i en lov kan fortolkes ud fra et andet kapitel i samme lov. En sådan fortolkning var netop ikke mulig i denne afgørelse, og sammenholdt med SKM2008.978.LSR giver også denne form for forskel i fortolkningen anledning til stor tvivl om, hvorledes reglerne om fradrag for uregelmæssigheder skal forstås og anvendes. Fortolkningen på tværs af afgiftslovene giver også anledning til spørgsmålet om, hvorvidt en sådan er i overensstemmelse med legalitetskravet i grundlovens § 43, hvorefter der skal være klar hjemmel til opkrævning af en afgift. Den tværgående fortolkning kan derfor være en forhindring for opretholdelsen af retssikkerheden, da hjemlen ikke klart fremgår af lovens ordlyd, men søges på tværs af afgiftslovene.

11.3. Dokumentation

Udover at det er forskelligt, hvordan uregelmæssighedsbestemmelserne fortolkes efter ordlyd og formål, viser praksis, at det er meget forskelligt, hvorvidt virksomhedens opfyldelse af dokumentationskravet bliver tillagt betydning ved en stillingtagen til, hvorvidt virksomheden er berettiget til at fradrage på baggrund af uregelmæssighedsbestemmelsen. Dokumentationen i afgørelserne SKM2008.978.LSR og SKM2012.178.BR er vidt forskellig. I SKM2008.978.LSR synes der at foreligge et meget veldokumenteret regnskab, som dog ikke anses for tilstrækkeligt. Herimod synes der i afgørelsen SKM2012.178.BR ikke at foreligge noget regnskab, hvilket heller ikke anses for tilstrækkeligt. Dokumentationskravene er derfor underlagt en meget bred vurdering. Fortolkningen af uregelmæssighedsbestemmelsen synes således at kunne ramme tilfælde, hvor varen reelt ikke bør anses for overgået til forbrug, og hvor virksomhederne ikke kunne have handlet anderledes for at undgå denne uregelmæssighed, som netop i visse tilfælde alligevel afgiftspålægges.

11.4. Skattemyndighedernes anvendelse

Den juridiske vejledning skal anskues som et arbejdsredskab og ikke betragtes som gældende ret. Dette ændrer dog ikke på, at vejledningen bliver anvendt, og ud fra dette faktum virker det mærkværdigt, at denne indeholder et generelt afsnit vedrørende afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse. Vejledningens afsnits generelle karakter og lovgivers angivelse af hensigten med ensretningen af uregelmæssighedsbestemmelsen på tværs af afgiftslovene medvirker til skattemyndighedernes tilstræbelse af en ensartet fortolkning af punktafgiftslovgivningen. Dette dog på et ulovfæstet grundlag, da hver uregelmæssighedsbestemmelse har forskellig ordlyd i loven. Skattemyndighedernes anvendelse viser dermed, at uregelmæssighedsbestemmelsens ordlyd ikke i praksis overvejes nærmere, og dermed bidrager også vejledningen til en usikkerhed ved fortolkningen af uregelmæssighedsbestemmelsen.

Idet ordlyden ikke er klar, har lovgiver ladet en del af fortolkningen være op til skattemyndighederne, uanset om dette har været hensigten eller ej. På den måde kan virksomhederne ikke vide sig nøjagtig sikre på deres fradragsmuligheder for de enkelte punktafgifter. Denne usikkerhed kan medvirke til, at retssikkerheden for virksomhederne mindskes, da fortolkningen afhænger af et konkret skøn fra skattemyndighederne. Herudover bestyrkes usikkerheden, idet der hentes fortolkningsbidrag fra anden afgiftslovgivning end den for varen umiddelbart relevante, og pro-

blemet viser sig i praksis ved, at virksomhederne ikke ved, hvilken afgiftslov der hentes fortolkningsbidrag fra.

11.4.1. Konduite

Ud over at anvende Den juridiske vejledning praktiserer skattemyndighederne mulighederne for konduite, som dog ikke er nærmere fastlagt i lovgivningen. Dette ulovfæstede princip kan sammen med usikkerheden i forbindelse med den uklare ordlyd medvirke til endnu et problem i forhold til retssikkerheden. Ligesom ordlyden af uregelmæssighedsbegrebet ikke er klart, er det heller ikke klart og konsekvent, hvornår der udvises konduite fra skattemyndighederne. Ydermere er muligheden for konduite ikke i overensstemmelse med det strenge dokumentationskrav ved opgørelsen af den afgiftspligtige mængde, herunder hvor stor en del virksomheden mener at kunne fradrage som uregelmæssighed. Dokumentation er derfor et strengt krav, men omvendt giver konduitereglerne mulighed for, at en lille del, der ikke nødvendigvis kan dokumenteres, ikke medregnes i den afgiftspligtige mængde. På den måde synes konduitebetragtningerne ikke at hænge sammen med hverken de strenge krav til dokumentation for fradrag af uregelmæssigheder eller det overordnede formål med suspensionsordningen, der som nævnt foreskriver afgiftspålægelse ved overgang til forbrug.

12. Konklusion

Umiddelbart virker det mere eller mindre tilfældigt, hvilke ord lovgiver har valgt at anvende i de forskellige afgiftslove vedrørende uregelmæssighedsbegrebet. Når det synes så tilfældigt, hvilke ord der anvendes i de enkelte afgiftslove og med formuleringen af uregelmæssighedsbestemmelserne i det hele taget, er fortolkningen af uregelmæssighedsbegrebet ikke klar, når lovgiver ikke tydeliggør, hvorledes begrebet skal forstås.

Den tilfældige fortolkning af uregelmæssighedsbegrebet skyldes dels, at lovgiver anvender tilfældig ordlyd og dels tilkendegiver, at lovgivningen kan anvendes på tværs. Det kan vise sig at få den betydning, at skattemyndighederne ikke nøje overvejer, hvilke ord der er anvendt i den enkelte uregelmæssighedsbestemmelse.

Gennem en ordlydsfortolkning synes anvendelsen og fortolkningen af uregelmæssighedsbegrebet i punktafgiftslovgivningen således stadig uklar, idet begrebet ikke noget sted i afgiftslovgivningen er nærmere defineret. Hertil anses ”eller lignende”-begrebet, som fremgår af adskillelige uregelmæssighedsbestemmelser i afgiftslovene, for så løst defineret, at det er usikkert, hvorvidt denne fortolkning skal foretages indskrænkende eller udvidende i forhold til de begreber, der står i sammenhæng med ”eller lignende”. En udvidende fortolkning vil således kunne give virksomhederne mulighed for at fradrage tilfælde, der ikke nødvendigvis vedrører eksempelvis brand eller brækage, som er ord, der ofte står i sammenhæng med ”eller lignende”. Herimod vil en indskrænkende fortolkning medføre, at virksomhederne kun har mulighed for fradrag i tilfælde, der er tilknyttet netop brand eller brækage. Man kunne forestille sig, at ”eller lignende” af de retsanvendende myndigheder fortolkes indskrænkende, og at mulighederne for, hvornår der kan foretages fradrag for uregelmæssigheder dermed indskræpes. Dette fordi man allerede gennem en ordlyds- og formålsfortolkning af uregelmæssighedsbegrebet i visse tilfælde har tilføjet en force majeure-betragtning og hertil på grund af det skærpede hjemmelskrav, som således foreskriver en indskrænkende fortolkning af force majeure. Dog viser EU-domstolens fortolkning, som dermed også får betydning nationalt, at force majeure ikke er udtryk for en umulighed for fradrag hos virksomhederne, så såfremt man havde undladt denne formulering, synes ”eller lignende” ikke at være så indskrænkende fortolket, som force majeure ville foreskrive. Alligevel er det en

indskrænkende fortolkning at tilføje force majeure, da begrebet ”eller lignende”, hvis det havde stået alene, ville åbne op for en bredere fortolkning.

Gennem lovgivers løse formulering af uregelmæssighedsbegrebet åbnes der derfor op for skattemyndighedernes fortolkning. I forhold til ”eller lignende”-begrebet har det vist sig, at skattemyndighederne underlægger kravene for fradrag en streng vurdering, blandt andet i SKM2008.978.LSR. Her tager landsskatteretten end ikke stilling til begrebet, hvorfor virksomhederne med begrebet ”eller lignende” ikke kan vide sig sikre på, hvor grænsen for fradrag ved uregelmæssigheder går. Med ”eller lignende”-begrebet får uregelmæssighedsbestemmelserne tillige i flere love karakter af en opsamlingsbestemmelse, der skal gribe det svært definerbare. Ved lovgivers henvisning til at bestemmelserne om uregelmæssigheder i lovgivningen i øvrigt skal forstås som de tilsvarende bestemmelser i andre punktafgiftslove, og med den betragtning at uregelmæssighedsbestemmelsen i de enkelte love anses for en opsamlingsbestemmelse, synes lovgiver derfor at gardere sig mod de svært forudsigelige og svært definerbare uregelmæssighedstilfælde. Dette forstået på den måde, at de forskellige punktafgiftsloves uregelmæssighedsbestemmelser bliver ”opsamlende” for hinanden i de tilfælde, hvor en hændelse ikke nødvendigvis er omfattet af ordlyden i den relevante afgiftslov. I stedet bliver hændelsen omfattet af enten ”eller lignende”-begrebet, eller fordi man anvender punktafgiftslovene analogt.

Denne tværgående fortolkning viser sig gennem analysen at udspringe af, at det synes at have været lovgivers hensigt at skabe en ensartethed af uregelmæssighedsbestemmelsen på tværs af de forskellige afgiftslove. Dette på baggrund af lovgivers bemærkninger til flere afgiftslove samt gennem den vagt overvejede formulering af uregelmæssighedsbestemmelserne. Denne vage formulering, og fordi skattemyndighederne og domstolene laver samme analoge anvendelse, kan dog også begrundes med, at lovgiver ikke tilstrækkeligt har overvejet, hvorvidt begreberne i de forskellige lovtekster forinden var klart forståelige. Dette kan skyldes en ren forglemmelse fra lovgivers side, eller at man ved udformningen af de forskellige uregelmæssighedsbestemmelser har hentet inspiration i allerede kendte formuleringer fra anden afgiftslovgivning uden at overveje den kontekst, ordene skulle placeres i ved udformningen af bestemmelserne. Uanset hvad den ringe overvejede ordlyd skyldes, er denne grobund for et retssikkerhedsmæssigt problem, da dette ikke stemmer overens med det skærpede hjemmelskrav. Virksomhederne kan derfor ikke klart ud fra hverken loven eller formålsfortolkningen heraf vide, hvilke former for uregelmæs-

sigheder der kan fradrages og dermed heller ikke, hvad hele afgiftsgrundlaget er. Dette også på baggrund af den tværgående fortolkning af lovene, da det således ikke alene er uklart, *hvad* denne hjemmel omfatter, men også *hvor* blandt de mange afgiftslove denne hjemmel i så fald skal findes.

Hvorvidt det har været lovgivers hensigt at udforme den løse formulering og dermed give skattemyndighederne et bredt rum for fortolkning er uvist. Det kunne dog tyde på, at lovgiver med formuleringen af de forskellige uregelmæssighedsbestemmelser har været fokuseret på, at afgiftslovgivningen skulle ensartes i stedet for at fokusere på, hvorvidt formuleringen egentlig fremstår klar. De forskellige formuleringer af uregelmæssighedsbestemmelsen og herunder ”eller lignende”-begrebet har været anvendt som ordlyd siden indførelsen af en del af punktafgiftslovene, og det virker derfor, som om denne formulering af uregelmæssigheder er blevet overset og ikke nærmere overvejet noget sted i punktafgiftslovgivningen.

Tillige skattemyndighedernes arbejdsredskab i form af Den juridiske vejledning anvendes som supplement til fortolkningen af uregelmæssighedsbegrebet. Dette kan bibringe retssikkerhedsmæssige overvejelser, idet det blot må konstateres, at vejledningen anvendes, uanset at denne ikke har retskildeværdi. Derfor burde vejledningen således følge lovens ordlyd og indhold. Dette er imidlertid ikke tilfældet, når det kommer til vejledningens generelle afsnit vedrørende afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse. Den store forskel mellem Den juridiske vejledning og de forskellige punktafgiftslove medfører således uklarhed hos alle parter. Denne uklarhed eller mangel på retssikkerhed kommer især til udtryk ved skattemyndighedernes anvendelse af Den juridiske vejledning, da denne vejledning er skattemyndighedernes udtryk for, hvad de anser for gældende ret, og hvad de i mange tilfælde vil træffe afgørelse ud fra.

Skattemyndighedernes fortolkning og anvendelse er imidlertid ikke i overensstemmelse med tanken bag konduite og mulighederne for at udvise denne. Konduiten er endvidere medvirkende til virksomhedernes usikkerhed om, hvilke varer der skal medregnes i opgørelsen af den afgiftspligtige mængde. Usikkerheden tilknyttet konduite burde dog – modsat usikkerheden ved fortolkning af lovgivningen og vejledningen – være en fordel for virksomhederne, idet konduite positivt udvises i tilfælde, hvor virksomhederne ulovhjemlet kan fradrage afgiftspligtige varer.

Dette er dog langt fra overensstemmende med grundlovens § 43 og det heri skærpede hjemmelskrav.

Opfyldelsen af det skærpede hjemmelskrav forudsætter, at hjemlen i lovgivningen er klar. Da dette har vist sig ikke at være tilfældet med ordlyden i uregelmæssighedsbestemmelserne i punktafgiftslovene, kan der i den forbindelse opstå retssikkerhedsmæssige problemstillinger, fordi det rejser spørgsmålet om, hvorvidt anvendelsen i sidste ende bliver i strid med grundlovens skærpede hjemmelskrav i § 43. Samtidig kan konduitereglerne, der har indflydelse på rammerne for, hvad der må undlades ved opgørelsen af den afgiftspligtige mængde, vise sig at være et forstyrrende element for retssikkerheden. Dette fordi usikkerheden om, hvor streng en bedømmelse uregelmæssighederne skal være genstand for, synes videre uklar med konduitereglerne. Derudover kan konduitereglerne være et problem i forhold til lighedsprincippet. Det faktum, at eksempelvis en virksomhed kan undlade afgiftsbetaling af en del af dennes vandforbrug, som ikke vedgår proces, når blot anvendelsen angår en lille del fra en hane tilknyttet et procesnet, kan medvirke til en forskelsbehandling af de forskellige virksomheder. Dette fordi ikke alle virksomheder har mulighed for at udnytte et sådant spillerum.

I forhold til suspensionsordningens overordnede formål, hvorved kun varer overgået til forbrug afgiftspålægges, synes den overordnede problemstilling gennem analysen og en formålsfortolkning at kunne besvares negativt. Dette både fordi uregelmæssighedsbegrebet ikke på noget tidspunkt har været nærmere klarlagt, og fordi uregelmæssighedsbestemmelsernes ordlyd er uklar. Hertil fordi lovgiver åbner et bredt rum for fortolkning på tværs af punktafgiftslovene, og fordi skattemyndighederne således gør brug heraf i deres anvendelse af reglerne for afgiftsopkrævning og fradrag – uanset at en sådan fortolkning på tværs ikke kan anses for overensstemmende med punktafgiftslovgivningen.

13. Perspektivering

Fortolkningen og anvendelsen af uregelmæssighedsbegrebet i punktafgiftslovgivningen har givet anledning til belysning heraf i et bredere perspektiv. Blandt andet fordi det som konkluderet viser sig at kunne bibringe en række retssikkerhedsmæssige problemstillinger.

Når det som formodet har været lovgivers hensigt at ensrette fortolkningen og anvendelsen af uregelmæssighedsbegrebet, bør det overvejes, om en del af problemerne, der er forbundet hermed, kunne løses gennem en revidering af punktafgiftslovgivningen. Hvis ordlyden i de forskellige lovtekster overvejes nærmere og ændres til at være mere identiske på tværs af lovene, vil hensigten med ensretningen i langt højere grad blive afspejlet. På den måde kan der skabes større klarhed omkring fortolkningen og anvendelsen, og dette må anses som en hjælp for både virksomhederne samt skattemyndighederne og domstolene. Ved en sådan revidering af afgiftslovene og en ensretning heraf ville det også være ideelt at fastlægge uregelmæssighedsbegrebet og herunder ”eller lignende” for hver enkelte afgiftspligtige varegruppe, idet varegrupperne er vidt forskellige, og der derfor ses et behov for en sådan særskilt klarlæggelse af begreberne. Afklaringen af begreberne vil kunne fastlægge virksomhedernes fradragsmuligheder og dermed øge retssikkerheden vedrørende uregelmæssighedsbegrebet og dets omfang. Tillige kunne en revidering af Den juridiske vejledning, således at denne mere nøjagtigt afspejler lovgivningen og ikke indeholder det omtalte generelle afsnit, være et led i at højne retssikkerheden, idet vejledningen anvendes og er skattemyndighedernes udtryk for deres opfattelse af gældende praksis.

Årsagen til, at skattemyndighederne fortolker og anvender reglerne på den måde, som analysen har vist, må dels begrundes i, at lovgiver har åbnet muligheden for det, og dels at virksomhederne sjældent magter at stille sig kritiske over for skattemyndighedernes og domstolenes afgørelser. Det er dermed ikke sagt, at det har været lovgivers hensigt at give skattemyndighederne dette spillerum på baggrund af lovgivningens formål – det må blot konstateres, at det er der, og at det bliver brugt.

Herudover er det uklart, hvorvidt konduiterreglerne og muligheden for undladelse af afgiftsbetaling afhænger af virksomhedens størrelse. I svaret fra ministeren i 1995 er der forsøgt angivet en form for grænse for, hvor meget der gennem konduite kan fradrages i den afgiftspligtige mængde.

de. Med det senere ministersvar fra 2012 er det dog angivet, at det afhænger af lovens udformning, hvorvidt der kan udvises konduite. Dette er imidlertid problematisk, da man ikke af lovens ordlyd nærmere kan udlede, hvilken eller hvor stor en del der kan fradrages på baggrund af en konduitebetragtning. Derfor er det heller ikke klart, hvorvidt virksomhedens størrelse og omsætning afgør, hvor stor en del der udvises konduite for. Dette kan medføre problemstillinger i form af forskelsbehandling på tværs af virksomheder, da en lille virksomhed hermed ikke har mulighed for at fradrage de samme mængder eller forholdsmæssige andele som en stor virksomhed. Ligeledes er det med konduite-betragtningen et problem, at kun nogle virksomheder – som eksempelvis har en hane tilknyttet et procesnet til rådighed – har mulighed for at fradrage, idet virksomhederne igen ville kunne forskelsbehandles på baggrund af, hvilke afgiftspligtige varer virksomheden producerer. Ikke alene virksomhedens størrelse kan formodes at føre til forskelsbehandling. Forskelsbehandling kan også opstå ved differentieringen brancher imellem.

I de tilfælde hvor skattemyndighederne måtte udvise konduite, kan dette ydermere anses for at være opsamlende for uregelmæssighedsbestemmelsen, der som ovenfor konkluderet i sig selv kan anses for at være en opsamlingsbestemmelse for det svært definerbare i punktafgiftslovene. Konduiten bliver derfor en opsamling af de tilfælde, der ikke måtte være omfattet. En sådan opsamlende bestemmelse for de allerede opsamlende bestemmelser er imidlertid problematisk – især når ingen af disse er nærmere fastlagte hverken i lovgivningen eller forarbejderne hertil.

Konsekvenserne for de virksomheder, der rammes af en større afgiftsbelastning på baggrund af uregelmæssigheder, som ikke kan fradrages, kan i mange tilfælde være store. Der kan derfor stilles spørgsmålstejn ved, hvorvidt en så løs formulering af uregelmæssighedsbestemmelsen er hensigtsmæssig i forhold til virksomhedernes retssikkerhed. Virksomhederne foretager fradrag ud fra den lovgivning, som er relevant for netop deres afgiftspligtige varer, så det faktum, at afgiftslovgivningen tilsyneladende anvendes på tværs, synes også at bidrage til et retssikkerhedsmæssigt problem. Den gældende lovgivning og dermed gældende ret burde være pålidelig, og det faktum, at ordlyden af uregelmæssighedsbestemmelserne er forskellig, men samtidigt fortolkes ens hos skattemyndigheder og domstole, medvirker til stor uklarhed og en svækket retssikkerhed.

14. Abstract

The Constitutional Act of the Kingdom of Denmark prescribes that no taxes shall be imposed, altered or repealed except by statute. This principle of legality also applies to excise duty, which is partly nationally governed, partly governed by the EU.

The excise duty legislation has a certain structure, including regulations that specify the statement of the amount of excise goods. With regard to this statement, in certain cases some of the excise goods can be deducted. Among these cases are a number of irregularities, but there is some uncertainty as regards to the assessment of which irregularities that are deductible.

This thesis deals with whether the interpretation and application of the rules of collecting excise duties and deducting differ from the excise duty legislation.

It turns out that the wording of the provision concerning irregularities is ambiguous, whereas this provision comprises an “or the like” concept. A literal interpretation of the provision concerning irregularities does not clarify what these irregularities include. In addition to this it is however uncertain whether this “or the like” concept is supposed to be interpreted restrictively or extensively.

Additionally problems arise, as it turns out that the excise duty legislation concerning irregularities is applied crosswise regardless of the wording. This application is performed, because of the fact that the legislator throughout the explanatory statement indicates that the provision concerning irregularities is to correspond to the additional excise duty legislation. The tax authorities and the judiciary nevertheless interpret the concept of irregularities restrictively, including as regards to the documentation requirements, irrespective of whether this was the legislator’s intention.

Having the principle of legality in mind partly the ambiguous wording, partly the crosswise application, and partly the tax authorities’ legal guidelines constitute a problem in terms of substantive due process. This because of the uncertainty that emerges, as the companies can never be sure which rights the legislation brings concerning which excise goods that can deducted.

15. Kildefortegnelse

15.1. Lovgivning

15.1.1. Love

Lov nr. 44 af 14. marts 1955: Lov om forskellige forbrugsafgifter

Lov nr. 634 af 21. december 1977: Lov om afgift af visse detailsalgspakninger

15.1.2. Lovbekendtgørelser

Lovbekendtgørelse nr. 78 af 8. februar 2006: Bekendtgørelse om afgift af svovl

Lovbekendtgørelse nr. 313 af 1. april 2011: Lovbekendtgørelse om energiafgift af mineralolieprodukter mv.

Lovbekendtgørelse nr. 614 af 14. oktober 1988: Bekendtgørelse af lov om tobaksafgifter

Lovbekendtgørelse nr. 635 af 21. august 1998: Bekendtgørelse af lov om tobaksafgifter

Lovbekendtgørelse nr. 1186 af 7. december 2009: Bekendtgørelse om batterier og akkumulatorer og udtjente batterier og akkumulatorer

Lovbekendtgørelse nr. 1251 af 6. december 2006: Bekendtgørelse om afgift af hermetisk forseglede nikkel-cadmium-akkumulatorer

15.1.3. Lovforslag

Lovforslag nr. 27 af 8. oktober 1992: Forslag til lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

Lovforslag nr. 30 af 8. oktober 1992: Forslag til lov om ændring af lov om afgift af spiritus m.m.

Lovforslag nr. 67 af 16. april 1998: Forslag til lov om afgift af kvælstof indeholdt i gødninger m.m.

Lovforslag nr. 69 af 27. oktober 1999: Forslag til Lov om afgift af polyvinylchlorid og phthalater (PVC og visse blødgøringsmidler)

Lovforslag nr. 82 af 23. november 1983: Forslag til lov om afgift af mineralvand og læskedrikkoncentrater m.v.

Lovforslag nr. 86 af 15. november 2006: Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, registreringsafgiftsloven og forskellige andre afgiftslove (Ændring af dæknings- og råstofafgiften og afgiften på kaffe og te og forlængelse af afgiftsfritagelserne for el-drevne køretøjer)

Lovforslag nr. 90 af 2. juni 1998: Forslag til lov om ændring af lov om afgift af visse detailsalgspakninger og visse poser af papir eller plast m.v.

Lovforslag nr. 169 af 28. marts 2008: Forslag til lov om afgift af kvælstofoxider

Lovforslag nr. 179 af 22. februar 1995: Forslag til Lov om afgift af blyakkumulatorer og hermetisk forseglede nikkel-cadmium-akkumulatorer (lukkede nikkel-cadmium-batterier)

Lovforslag nr. 180 af 22. februar 1995: Forslag til lov om afgift af visse klorerede opløsningsmidler

Lovforslag nr. 186 af 7. marts 1995: Forslag til lov om afgift af bekæmpelsesmidler

Lovforslag nr. 213 af 6. april 1995: Forslag til lov om afgift af svovl

Lovforslag nr. 218A af 9. april 1997: Forslag til Lov om ændring af forskellige energiafgiftslove m.v. (Justering af rumvarmeafgiften m.v.)

Lovforslag nr. 238 af 28. april 2004: Forslag til lov om afgift af mineralsk fosfor i foderfosfat

Lovforslag nr. 1385 af 21. 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 frugtvín m.m. og forskellige andre love (Gennemførelse af EU-cirkulationsdirektiv)

15.1.4. Direktiver

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

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

15.1.4.1. Betænkninger

Betænkning om forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (KOM(2004)0227 – C6-0039/2004 – 2004/0072(CNS))

15.2. Afgørelser

Sag C-314/06

U.1995.422H

SKM2001.600.LSR

SKM2008.978.LSR

SKM2008.979.LSR

SKM2010.236.LSR

SKM2012.178.BR

15.3. Litteratur

Brüel, Sven; Niels Åge Nielsen

Gyldendals fremmedordbog

10. udgave, 3. oplag, Gyldendals Bogklubber, 1991

Eyben, Bo von

Juridisk ordbog

12. udgave, 1. oplag, Forlaget Thomson A/S, 2004

Høgsbro, Mette Holm

Skatte- og afgiftsprocessen

1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010

Sørensen, Karsten Engsig; Poul Runge Nielsen

EU-retten

5. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010

Thygesen, Jette

Emballageafgift – i miljø- og afgiftsretlig belysning

1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010

Wegener, Morten

Juridisk metode

3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000

15.4. Ministerspørgsmål

Spørgsmål nr. 180 af 10. december 2012, J.nr. 12-0261586

Svar af 19. maj 1995 (L 209 – bilag 20)

15.5. Andet

Den juridiske vejledning 2013-1

Gomard, Bernard: *Juraen i udvikling*, U.1993B.385

Rapport fra Miljøstyrelsen (2000): *Økonomiske styringsmidler i dansk miljøpolitik*

Skatteretsrådets redegørelse (Juni 1999): *Undladelse af at pålægge skatter og afgifter*

16. Bilag

16.1. Bilag 1: Skema – Dele af miljøafgiftslovgivningens bestemmelser

Lov	Udlevering	Fradrag
Affalds- og råstofafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 311 af 1. april 2011 om afgift af affald og råstoffer	§ 5. Registrerede virksomheder, <i>der udleverer</i> råstoffer, som enten ikke har været bearbejdet eller kun har været underkastet en enkelt bearbejdning, sortering, nedknusning, lufttørring eller lignende simpel bearbejdning, skal opgøre den afgiftspligtige mængde som den mængde råstoffer, der i afgiftsperioden er udleveret fra virksomheden.	§ 5, stk. 3. I opgørelsen af den afgiftspligtige mængde råstoffer efter stk. 1 <i>kan registrerede virksomheder fradrage</i> mængden af afgiftspligtige råstoffer, der er eksporteret. Betingelsen er, at råstofferne på land har været underkastet en simpel eller videregående bearbejdning, jf. stk. 1 og 2. Det samme gælder, når en registreret virksomhed udleverer råstoffer til en anden registreret virksomhed efter § 4, stk. 2.
Vækstfremmerafgiftsloven Lov nr. 416 af 26. juni 1998 om afgift af antibiotika og vækstfremmere anvendt i foderstoffer	§ 5. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode som den mængde af de i § 1 nævnte antibiotika og vækstfremmende stoffer, der er udleveret fra virksomheden i perioden. Stk. 2. Registrerede virksomheders forbrug af egne varer sidestilles med udlevering.	§ 6. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 5 fradrages 1) varer, der leveres til en anden registreret virksomhed, jf. § 3, 2) varer, der leveres til udlandet, 3) varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra denne er gået tabt ved brand eller lignende, og 4) varer, der returneres til virksomheden, såfremt køberen godtgøres varens pris inklusive afgiften.
Batteriafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 1251 af 6. december 2006 om afgift af hermetisk forseglede nikkel-cadmiumakkumulatorer (lukkede nikkel-cadmium-batterier)	§ 6. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode som den mængde af afgiftspligtige varer, der er udleveret fra virksomheden i perioden. Stk. 2. Registrerede virksomheders forbrug af egne varer sidestilles med udlevering.	§ 7. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 6 fradrages 1) varer, der leveres til en anden registreret virksomhed, jf. § 4, 2) varer, der leveres til udlandet, 3) varer, der leveres til fly eller skibe på 5 registertons brutto eller derover bortset fra sportsfly og lystfartøjer, 4) varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra denne er gået tabt ved brand eller lignende, eller 5) varer, der returneres til virksomheden, såfremt køberen godtgøres varens pris indbefattet afgiften. Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1.
Bekæmpelsesmiddelafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 57 af 30.	§ 12. De registrerede virksomheder skal for hver afgiftsperiode opgøre den afgiftspligtige omsætning som	§ 13. Til den afgiftspligtige omsætning medregnes ikke værdien af 1) varer, der uden prismærker tilfø-

januar 2008 om afgift af bekæmpelsesmidler	den afgiftspligtige værdi af udleveringen af afgiftspligtige varer i perioden. Stk. 2. Overførsel af afgiftspligtige varer fra en registreret virksomhed til eget detailudsalg skal indgå i den afgiftspligtige omsætning.	res en anden registreret virksomhed, 2) varer, der uden prismærker leveres til udlandet, 3) varer, der i den registrerede virksomhed eller under transport til eller fra denne er gået tabt ved brand eller forlis.
Emballageafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 101 af 13. februar 2001 om afgift af visse emballager, poser, engangsservice og pvc-folier	§ 4. Registrerede virksomheder opgør den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode på grundlag af udleveringen fra virksomheden af afgiftspligtige varer eller virksomhedens forbrug af egne ubrugte varer i perioden.	§ 5. I den afgiftspligtige mængde, opgjort efter § 4, stk. 1, fradrages: 1. Varer, der leveres til en anden registreret virksomhed efter § 3 a, 2. varer, der leveres til udlandet, 3. varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra denne er gået tabt ved brand, brækage eller lignende, 4. brugte varer, hvoraf der tidligere er betalt afgift, 5. varer, der returneres til virksomheden, såfremt køberen godtgøres varens pris indbefattet afgiften, og 6. varer, der afsættes til afgiftsfrit formål, jf. § 6, stk. 1. Stk. 2. De statslige told- og skattemyndigheder kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1 i den afgiftspligtige mængde.
Opløsningsmiddelafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 1252 af 6. december 2006 om afgift af visse klorerede opløsningsmidler	§ 5. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode som den mængde afgiftspligtige varer, der er udleveret fra virksomheden i perioden. Stk. 2. Registrerede virksomheders forbrug af egne varer sidestilles med udlevering.	§ 6. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 5 fradrages 1) varer, der leveres til en anden registreret virksomhed, jf. § 3, 2) varer, der leveres til udlandet, 3) varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra denne er gået tabt ved brand eller lignende, og 4) varer, der returneres til virksomheden, såfremt køberen godtgøres varens pris indbefattet afgiften. Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1.
Kvælstofafgiftsloven Lov nr. 418 af 26. juni 1998 om afgift af kvælstof indeholdt i gødninger m.m.	§ 5. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode som det totale indhold af kvælstof i den mængde af de i § 1 nævnte varer, der er udleveret fra virksomheden i perioden. Stk. 2. Registrerede virksomheders forbrug af egne varer sidestilles med udlevering.	§ 6. I mængden af varer med et afgiftspligtigt kvælstofindhold opgjort efter § 5 fradrages varer, der 1) leveres til en anden registreret virksomhed, jf. § 3, 2) er fritaget for afgift efter §§ 7 og 8, 3) leveres til udlandet, 4) hos virksomheden eller under transport til og fra denne er gået tabt ved brand eller lignende og 5) returneres til virksomheden, såfremt køberen får godtgjort varens

		pris inklusive afgiften. Stk. 2. De statslige told- og skattemyndigheder kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1.
Kvælstofafgiftsloven Lov nr. 472 af 17. juni 2008 om afgift af kvælstofoxider	§ 6, stk. 2. For registrerede virksomheder, der opgør den udledte mængde af NO₂-ækvivalenter til luften i overensstemmelse med § 1, stk. 4, opgøres den afgiftspligtige mængde som mængden af varer omfattet af bilag 1, der er udleveret fra virksomheden, jf. dog § 7. I opgørelsen skal endvidere medtages virksomhedens eget forbrug af varer, jf. dog § 8, stk. 4.	§ 7. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 6 fradrages varer, der 1) tilføres en anden registreret virksomhed efter § 4, 2) leveres til udlandet, 3) fritages for afgift efter § 8, 4) hos virksomheden eller under transport til og fra virksomheden som følge af varens art, lækage el.lign. er gået tabt eller 5) returneres til virksomheden, hvis køberen godtgøres varens pris indbefattet afgiften.
Fosforafgiftsloven Lov nr. 469 af 9. juni 2004 om afgift af mineralsk fosfor i foderfosfat	§ 6. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode som vægten af mineralsk fosfor indeholdt i foderfosfat og udleveret fra virksomheden i perioden. Stk. 2. Registrerede virksomheders forbrug af egne varer sidestilles med udlevering.	§ 7. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 6 fradrages mineralsk fosfor i 1) varer, der afleveres til en anden registreret virksomhed, jf. § 4, stk. 1, 2) varer, der leveres til virksomheder omfattet af § 3, stk. 3 eller § 4, stk. 2, 3) varer, anvendt til produktion af varer omfattet af § 3, stk. 3, nr. 1 og 2, 4) varer, der leveres til udlandet, 5) varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra denne, er gået tabt ved brand eller lignende, og 6) varer, der returneres til virksomheden, såfremt køberen godtgøres varens pris inklusive afgiften. Stk. 2. De statslige told- og skattemyndigheder kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1.
PVC-afgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 253 af 19. marts 2007 om afgift af polyvinylklorid og ftalater	§ 6. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode som den mængde afgiftspligtige varer, jf. §§ 1 og 2, der er udleveret fra virksomheden. Stk. 2. Registrerede virksomheders forbrug af egne varer sidestilles med udlevering. Eget forbrug omfatter ikke afgiftspligtige varer, der indgår i fremstillingen af anden afgiftspligtig vare, som er omfattet af §§ 1 eller 2, med henblik på videresalg.	§ 7. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 6 fradrages 1) varer, der leveres til en anden registreret virksomhed, jf. § 4, 2) varer, der leveres til udlandet samt til forbrug om bord i skibe i udenrigsfart, 3) varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra denne er gået tabt ved brand, forlis eller lignende, 4) varer, der returneres til virksomheden, såfremt køber godtgøres varens pris inklusive afgiften, og 5) varer som udleveres fra virksomheden, og som der tidligere er

		svaret afgift af. Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1.
--	--	--

16.2. Bilag 2: Skema – Dele af energiafgiftslovgivningens bestemmelser

Lov	Udlevering	Fradrag	Ødelæggelser og tab
Mineralolieafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 313 af 1. april 2011 om energiafgift af mineralolieprodukter mv.	§ 7. Autoriserede oplagshavere skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode som den mængde afgiftspligtige varer, der er udleveret fra virksomhedens godkendte anlæg, med tillæg af svind og lign., jf. dog § 8, stk. 1.	§ 8. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 7, stk. 1 og 2, fradrages 1) varer, der tilføres en anden autoriseret oplagshaver, jf. § 3, 2) varer, der tilføres en virksomhed, der i andre EU-lande er berettiget til at få dem tilført under suspension af afgiften, 3) varer, der udføres til steder uden for EU, 4) varer, der er fritaget for afgift efter § 9, 5) varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varernes art eller ved brand, lækage eller lignende, jf. § 30, og 6) 0,14 pct. af den mængde afgiftspligtig benzin, der udleveres fra den autoriserede oplagshaver, hvis den afgiftspligtige benzin ved udleveringen gennemløber et dampretursystem, som opfylder kravene i Miljø- og energiministeriets bekendtgørelse om begrænsning af udslip af dampe ved oplagring og distribution af benzin.	§ 30 Varer efter loven anses for totalt ødelagte eller gået uigenkaldeligt tabt, når varerne er blevet gjort uanvendelige som varer. Stk.2. Varer, der under afgiftssuspensionsordningen bliver totalt ødelagt eller går uigenkaldeligt tabt som følge af disse varers art, hændelige omstændigheder eller force majeure eller efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, anses ikke for overgået til forbrug efter § 2. Stk.3. For varer, der er bestemt til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg her i landet efter § 4 b, forfalder afgift af varerne ikke her i landet, hvis varerne under transport her i landet bliver totalt ødelagt eller går uigenkaldeligt tabt som følge af disse varers art, hændelige omstændigheder, force majeure eller efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen. Stk.4. Ved total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af varer, der er bestemt til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg her i landet, frigives sikkerhedsstillelsen for betaling af afgifter af varerne. Stk.5. Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af varer, som har fundet sted efter stk. 2 eller stk. 3, skal dokumenteres over for told- og skatteforvaltningen, hvis det er her i landet, at ødelæggelsen eller tabet har fundet sted, eller hvis det er her i landet, at ødelæggelsen eller tabet er blevet opdaget, i tilfælde hvor stedet for ødelæggelsen eller tabet ikke kan fastslås.

Svovlafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 78 af 8. februar 2006 om afgift af svovl	§ 6. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode som den mængde af varer med et afgiftspligtigt svovlindhold, der er udleveret fra virksomheden, jf. dog § 7, stk. 1. I opgørelsen skal endvidere medtages virksomhedens eget forbrug af varer med et afgiftspligtigt svovlindhold, jf. dog § 8, stk. 4.	§ 7. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 6 fradrages varer, der 1) tilføres en anden registreret virksomhed efter § 4, 2) leveres til udlandet, 3) fritages for afgift efter § 8, 4) hos virksomheden eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varenes art, lækage eller lignende og 5) returneres til virksomheden, såfremt køberen godtgøres varens pris indbefattet afgiften.	
---	---	--	--

16.3. Bilag 3: Skema – Dele af forbrugsafgiftslovgivningens bestemmelser

Lov	Udlevering	Fradrag	Ødelæggelser og tab
Chokoladeafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 567 af 3. august 1998 om afgift af chokolade- og sukker-varer m.m.	§ 6. I virksomheder, der er registreret efter § 3, stk. 1, opgøres den afgiftspligtige vægt for en afgiftsperiode på grundlag af udleveringen fra virksomhedens godkendte lokaler i perioden af varer, som er fremstillet af virksomheden eller tilført virksomheden efter § 5, uden at afgiften er berigtiget. Såfremt den tilstedeværende beholdning af varer, der er fremstillet af virksomheden eller tilført denne til videre salg, er mindre end forskellen mellem mængden af de fremstillede eller således tilførte varer og mængden af de udleverede varer, medregnes det manglende kvantum i udleveringen.	§ 8. I den afgiftspligtige vægt, opgjort efter § 6 og § 7, fradrages: 1. Varer, der leveres til en anden registreret virksomhed efter § 5. 2. Varer, der leveres til udlandet. 3. Varer, der anvendes til fremstilling af andre varer, der er afgiftspligtige efter reglerne i dette kapitel. 4. Varer, der inden for virksomheden anvendes alene i den hensigt at prøve varens beskaffenhed. 5. Varer, der leveres til fremstilling af varer, hvis udlevering i medfør af § 34 i lov om apotekervæsenet, jf. lovbekendtgørelse nr. 248 af 2. juli 1962, er forbeholdt apotekerne. 6. Varer, der på grund af beskadigelse eller lignende er blevet uanvendelige, samt varer, der er gået tabt ved indbrud, brand eller forlis. 7. Varer, der returneres til virksomheden, såfremt køberen godtgøres varens pris indbefattet afgiften. 8. Varer, der fritages for afgift efter § 9, stk. 2 og 3. 9. 45 pct. i den afgiftspligtige vægt for overtræk af chokolade, kakao eller lignende, der uden yderligere tilsætning af fedtstoffer (kokosolie og lign.) anvendes af virksomheder, der fremstiller konsumis. Stk. 2. Virksomhe-	

		der, der fremstiller konsum- is og efter § 3, stk. 2, er registreret for fremstilling af overtræk af chokolade, kakao eller erstatning herfor, kan foretage et fradrag på 45 pct. i den afgiftspligtige vægt opgjort efter § 6, stk. 2. Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for afgiftsfritagelse efter stk. 1 og afgiftsnedsættelse efter stk. 2.	
Forbrugsafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 56 af 29. januar 2008 om forskellige forbrugsafgifter	§ 14 a, stk. 3. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode på grundlag af den mængde af afgiftspligtige varer, der er udleveret fra virksomheden i afgiftsperioden.	§ 14 a, stk. 6. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 14 a, stk. 3, fradrages 1) varer, der leveres til en anden registreret virksomhed, jf. § 14 a, stk. 4, 2) varer, der leveres til udlandet, 3) varer, der hos virksomheden er blevet uanvendelige, samt varer, der hos virksomheden eller under transport fra denne er gået tabt ved brand el.lign., og 4) varer, der returneres til virksomheden, hvis køberen godtgøres varens pris inklusive afgiften. Stk. 7. Skatteministeren kan fastsætte regler om kontrol af fradrag efter stk. 6.	
Konsum-isafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 115 af 31. januar 2012 om afgift af konsum-is	§ 4. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode på en måned som den mængde afgiftspligtige varer, der er udleveret fra virksomheden.	-	
Mineralvandsafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 419 af 7. maj 2012 om afgift af mineralvand m.v.	§ 6. Registrerede virksomheder skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode på grundlag af udleveringen fra virksomheden af afgiftspligtige varer i	§ 7. I den afgiftspligtige mængde, opgjort efter § 6, fradrages: 1) varer, der leveres til en anden registreret virksomhed efter § 4,	

	perioden. For varer beregnet til erhvervsmæssig fremstilling af kulsyreholdige læskedrikke i læskedrikautomater og lignende apparater opgøres den afgiftspligtige mængde som den mængde mineralvand, der kan fremstilles af varerne, jf. § 5.	2) varer, der leveres til udlandet, 3) varer, der afsættes til afgiftsfrit formål, jf. §§ 8 og 9, 4) varer, der i den registrerede virksomhed eller under transport til eller fra denne er gået tabt ved indbrud, brand, forlis eller brækage, og 5) varer, der returneres til virksomheden, såfremt køberen godtgøres varens pris indbefattet afgiften. Stk. 2. Skatteministerens kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1 i den afgiftspligtige mængde.	
Spiritusafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 1239 af 22. oktober 2007 om afgift af spiritus m.m.	§ 10. De registrerede virksomheder skal for hver afgiftsperiode, der er på en måned, opgøre den afgiftspligtige mængde. Stk. 2. Opgørelsen foretages på grundlag af udleveringen af banderolerede varer, som virksomheden har banderoleret eller modtaget i uberigtiget stand, bortset fra banderolerede varer, der er omfattet af § 14, stk. 1, nr. 1. Stk. 3. De udleverede varer medregnes i opgørelsen efter stk. 2, uanset om udleveringen sker for virksomhedens egen regning eller for anden regning, og uanset om varerne er endeligt solgt eller leveret i konsignation eller på anden måde. Til udleveringen efter stk. 2 medregnes også varer, der er forbrugt af virksomheden eller udleveret uden modydelse. Stk. 4. Drives en registreret virksomhed i forbindelse med detailudsalg eller restaurationsvirksomhed, medregnes overførselen af spiritus til detailudsalget eller restaurationsvirksomheden i opgørelsen af udleveringen efter stk. 2.	§ 14. I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 10 fradrages 1) varer, der tilføres en anden autoriseret virksomhed, 2) varer, der i ubanderoleret stand tilføres en virksomhed, der i andre EU-lande er berettiget til at få dem tilført under suspension af afgiften, 3) varer, der i ubanderoleret stand udføres til steder uden for EU, 4) varer, der er fritaget for afgift efter § 15, og 5) varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varernes art eller ved brand, brækage eller lignende, jf. § 33 a. 18) Stk.2. Skatteministerens kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1.	§ 33a Varer efter loven anses for totalt ødelagte eller gået uigenkaldeligt tabt, når varerne er blevet gjort uanvendelige som varer. Stk.2. Varer, der under afgiftssuspensionsordningen bliver totalt ødelagt eller går uigenkaldeligt tabt som følge af disse varers art, hændelige omstændigheder eller force majeure eller efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, anses ikke for overgået til forbrug efter § 2 a. Stk.3. For varer, der er bestemt til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg her i landet efter § 8, forfalder afgift af varerne ikke her i landet, hvis varerne under transport her i landet bliver totalt ødelagt eller går uigenkaldeligt tabt som følge af disse varers art, hændelige omstændigheder, force majeure eller efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen. Stk.4. Ved total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af varer, der er bestemt til erhvervsmæssig oplægning

			eller fjernsalg her i landet, frigives sikkerhedsstillelsen for betaling af afgifter af varerne. Stk.5. Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af varer, som har fundet sted efter stk. 2 eller stk. 3, skal dokumenteres over for told- og skatteforvaltningen, hvis det er her i landet, at ødelæggelsen eller tabet har fundet sted, eller hvis det er her i landet, at ødelæggelsen eller tabet er blevet opdaget, i tilfælde hvor stedet for ødelæggelsen eller tabet ikke kan fastslås.
Tobaksafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 635 af 21. august 1998 om tobaksafgifter	§ 8. 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. § 12, 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. 3-4, jf. § 34.	§ 29 Der svares ikke afgift af 1) varer, der tilføres en anden autoriseret oplagshaver, jf. § 9, 2) varer, der tilføres en virksomhed, der i andre EU-lande er berettiget til at få dem tilført under suspension af afgiften, 3) varer, der udføres til steder uden for EU, 4) varer, der hos en autoriseret oplagshaver eller fremstillingsvirksomhed eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varernes art eller ved brand, brækage el.lign., jf. § 33, 5) varer til de i toldlovens § 4 omhandlede diplomatiske repræsentationer, internationale institutioner m.v. og de hertil knyttede personer eller 6) varer til brug for udenlandske NATO-medlemslandes væbnede styrker og deres ledsagende civile personale eller til forsyning af deres messer eller kantiner, når styrkerne m.v. befinder sig	§ 33 Varer efter loven anses for totalt ødelagte eller gået uigenkaldeligt tabt, når varerne er blevet gjort uanvendelige som varer. Stk.2. Varer, der under afgiftssuspensionsordningen bliver totalt ødelagt eller går uigenkaldeligt tabt som følge af disse varers art, hændelige omstændigheder eller force majeure eller efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, anses ikke for overgået til forbrug efter § 8. Stk.3. For varer, der er bestemt til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg her i landet efter § 10 a, forfalder afgift af varerne ikke her i landet, hvis varerne under transport her i landet bliver totalt ødelagt eller går uigenkaldeligt tabt som følge af disse varers art, hændelige omstændigheder, force majeure eller efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen. Stk.4. Ved total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af varer, der er bestemt til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg her i landet, frigives sikkerhedsstillelsen for betaling af afgifter af varerne. Stk.5. Total ødelæggelse

		her i landet.	eller uigenkaldeligt tab af varer, som har fundet sted efter stk. 2 eller stk. 3, skal dokumenteres over for told- og skatteforvaltningen, hvis det er her i landet, at ødelæggelsen eller tabet har fundet sted, eller hvis det er her i landet, at ødelæggelsen eller tabet er blevet opdaget, i tilfælde hvor stedet for ødelæggelsen eller tabet ikke kan fastslås.
Øl- og vinafgiftsloven Lovbekendtgørelse nr. 890 af 17. august 2006 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m.	§ 4 Der betales afgift her i landet ved varenes overgang til forbrug, hvorved forstås, 1) når varer forlader afgiftssuspensionsordningen, 2) ved modtagelsen, når varer fra andre EU-lande erhverves af virksomheder og 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. § 29. Stk.3. Varer, der under afgiftssuspensionsordningen transporteres fra et afgiftsoplag, anses for overgået til forbrug her i landet på tidspunktet for modtagelsen af varerne, når varetransporten sker til 1) en registreret varemodtager efter § 6, stk. 2, 2) en modtager, der er fritaget for afgift af varer efter § 11, stk. 1, nr. 4 eller 5, eller 3) et direkte leveringssted her i landet, som den her i landet	§ 10 I den afgiftspligtige mængde opgjort efter § 9, stk. 1, fradrages 1) varer, der tilføres en anden autoriseret oplagshaver, jf. § 5, 2) varer, der tilføres en virksomhed, der i andre EU-lande er berettiget til at få dem tilført under suspension af afgiften, 3) varer, der udføres til steder uden for EU, 4) varer, der er fritaget for afgift efter § 11, 5) varer, der hos virksomheden eller under transport til og fra virksomheden er gået tabt som følge af varernes art eller ved brand, brækage eller lignende, jf. § 28, 6) varer, der returneres, såfremt køberen godtgøres prisen indbefattet afgiften, og 7) øl, der af et bryggeri vederlagsfrit stilles til rådighed for de hos bryggeriet beskæftigede personer til forbrug på stedet. Stk.2. Skatteministeren kan fastsætte kontrolforskrifter for fradrag efter stk. 1.	§ 28 Varer efter loven anses for totalt ødelagte eller gået uigenkaldeligt tabt, når varerne er blevet gjort uanvendelige som varer. Stk.2. Varer, der under afgiftssuspensionsordningen bliver totalt ødelagt eller går uigenkaldeligt tabt som følge af disse varers art, hændelige omstændigheder eller force majeure eller efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, anses ikke for overgået til forbrug efter § 4. Stk.3. For varer, der er bestemt til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg her i landet efter § 6 a, forfalder afgift af varerne ikke her i landet, hvis varerne under transport her i landet bliver totalt ødelagt eller går uigenkaldeligt tabt som følge af disse varers art, hændelige omstændigheder, force majeure eller efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen. Stk.4. Ved total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af varer, der er bestemt til erhvervsmæssig oplægning eller fjernsalg her i landet, frigives sikkerhedsstillelsen for betaling af afgifter af varerne. Stk.5. Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af varer, som har fundet sted efter stk. 2 eller stk. 3, skal dokumenteres over for told- og skatteforvaltningen, hvis

	autoriserede oplagshaver efter § 5 eller den her i landet registrerede varemottager efter § 6, stk. 2, har godkendt og udpeget over for told- og skatteforvaltningen.		det er her i landet, at ødelæggelsen eller tabet har fundet sted, eller hvis det er her i landet, at ødelæggelsen eller tabet er blevet opdaget, i tilfælde hvor stedet for ødelæggelsen eller tabet ikke kan fastslås.
--	--	--	--