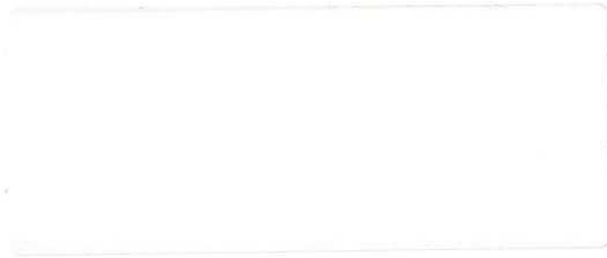


PLESNER



**NOTAT**  
OM DEN AFGIFTMÆSSIGE BEHANDLING AF PLANTEBASEREDE KAKAODRIKKE

**NOTAT****OM DEN AFGIFTMÆSSIGE BEHANDLING AF PLANTEBASEREDE KAKAODRIKKE****1 RESUMÉ**

På foranledning af Plantebranchen (brancheforeningen for plantebaserede fødevarer) har vi foretaget en juridisk vurdering af, hvorledes plantebaserede kakaodrikke skal afgiftsberigtiges i henhold til chokoladeafgiftsloven (CHOAL).

Der skal betales chokoladeafgift af kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art. CHOAL angiver to metoder for afgiftsberegningen. Enten opgøres afgiften på baggrund af varens nettovægt, dvs. af kakaoinholdet og varen i øvrigt. Eller afgiften opgøres på baggrund af kakaoinholdet alene. Sidstnævnte gælder ifølge lovens ordlyd for kakao- og chokolademælk samt andre kakaoholdige mælkeprodukter, der er færdigfremstillede til forbrug.

Spørgsmålet i nærværende sag er, om der for plantebaserede kakaodrikke skal betales afgift ud fra varens nettovægt eller ud fra kakaoinholdet alene. Med andre ord er spørgsmålet, om plantebaserede kakaodrikke kan anses for omfattet af udtrykket "kakao- og chokolademælk samt andre kakaoholdige mælkeprodukter, der er færdigfremstillede til forbrug." Producenter og leverandører af plantebaserede kakaodrikke har siden produktets lancering på det danske marked i 1988 betalt afgift ud fra kakaoinholdet alene, hvilket skattemyndighederne ikke hidtil har anfægtet.

Det er vores vurdering, at lovforarbejderne, en formålsfortolkning og lighedsprincipper tilsiger, at det ikke har været folketingets hensigt, at plantebaserede kakaodrikke skal udsættes for en større afgiftsbelastning end animalsk baseret kakaomælk. I lovbemærkningerne til en ændring af emballageafgiftsloven anerkendtes, at soyamælk tilsat kakao er et erstatningsprodukt for kakaomælk, hvilket betød, at disse to produkter skulle behandles ens i emballageafgiftsloven. Derfor rummer CHOAL også mulighed for, at plantebaserede kakaodrikke afgiftsmæssigt skal behandles på samme måde som animalsk baseret kakaomælk, og at der derfor skal betales afgift ud fra kakaoinholdet alene.

Såfremt Skattestyrelsen ikke længere vil anse den gældende CHOAL for at rumme mulighed for, at plantebaserede kakaodrikke og animalsk kakaomælk skal behandles afgiftsmæssigt identisk, vil der være tale om ulovlig og uforenelig statsstøtte.

**2 KAKAODRIKKE SOM OMFATTET AF FRITAGELSESBESTEMMELSEN****2.1 Afgiftspligt**

I medfør af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1, skal der som udgangspunkt betales afgift af chokolade og chokoladevarer:

"Af følgende varer svares afgift til statskassen:

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

..."

Afgiften beregnes på grundlag af varens nettovægt, jf. § 2, stk. 2.

## 2.2 Afgiftsfritagelse

Visse varer, som er omfattet af afgiftspligten efter § 1, stk. 1, kan imidlertid fritages efter § 1, stk. 2. Dog skal der betales afgift af den kakao, som anvendes til fremstillingen af de afgiftsfritagne varer.

Fritagelsen efter § 1, stk. 2, omfatter:

"...

2. Pulvere med indhold af kakao, der udelukkende falholdes som bestemt til fremstilling af kakaodrikke.

3. Kakao- og chokolademælk samt andre kakaoholdige mælkeprodukter, der er færdigfremstillede til forbrug.

..."

Bestemmelsen i § 1, stk. 2, nr. 2, indebærer således en fritagelse for kakaopulver bestemt til fremstilling af kakaodrikke, og nr. 3 indeholder en fritagelse for færdigfremstillet kakao- og chokolademælk og andre kakaoholdige mælkeprodukter. For at et færdigfremstillet mælkeprodukt kan fritages, skal varens kakaobe-standdel udgøre mindre end 5 pct. af varens rene nettovægt, jf. § 1, stk. 3. For kakaopulver skal indholdet af kakao udgøre mindre end 30 pct.

Hverken loven eller den juridiske vejledning indeholder en definition af "mælk" i kakao- og chokolademælk. En forståelse heraf kan imidlertid findes i den oprindelige afgiftslov. Afgiften på chokolade- og sukkervarer blev indført i 1922. Den nugældende lov går tilbage til lov nr. 414 af 18. december 1968. I denne lov var ordlyden i § 1, stk. 1, nr. 1 (om afgiftspligten) den samme som den nugældende. Med loven eksisterede der alene en fritagelsesmulighed efter § 1, stk. 2, for apotekervæsenet.

Fritagelsen for kakaodrikke mv. blev først indført ved lov nr. 509 om ændring af forskellige lovbestemmelser om forbrugsafgifter af 18. december 1970, som fritog færdige drikkevarer fremstillet på basis af kakao:

"Stk. 2. Fritaget for afgift efter denne lov er:

...

2. Færdige drikkevarer fremstillet på basis af kakao.

3. Mælkepulvere med indhold af kakao, der udelukkende falholdes som bestemt til fremstilling af kakaodrikke.

..." (vores understregning)

Forslaget til fritagelsen var ikke inddraget i lovforslaget som fremsat, men det blev inddraget i betænkningen til forslaget.<sup>1</sup> Af betænkningens bemærkninger til bestemmelsen fremgår:

---

<sup>1</sup> Folketingstidende 1970-1971, tillæg B, spalte 533ff

"Ændringsforslaget tilsigter at fritage mælkepulvere med et indhold af kakao på mindre end 50 pct., som anvendes til fremstilling af kakaodrikke, fra afgiftspligten. Samtidig præciseres det, at færdig kakaomælk er fritaget for afgift. Den til fremstillingen af de nævnte varer anvendte kakao skal afgiftsberigtiges." (vores understregning)

Ved det understregede ses det, at indførelsen af fritagelsen alene var en præcisering af gældende praksis, hvorefter kakaomælk/kakaodrikke var fritaget fra afgiftspligten.

Endvidere fremgår det af bilag 9 til betænkningen, at:

"4. Når man lige fra chokoladefærgens indførelse i begyndelsen af 1920'erne har ladet afgiften omfatte kakaopræparater af enhver art - i praksis med undtagelse af drikkefærdig flydende chokolademælk - må det ses som et udtryk for, at det er vanskeligt at trække en rimelig grænse, hvis man skal fritage visse varer med kakaoinhold for afgiften." (vores understregning).

Som det ses, var fritagelsen ved indførelsen i 1970 en afgiftsfritagelse for *kakaodrikke* og ikke *kakaomælk*. Oprindeligt har hensigten med loven således været at fritage færdigfremstillede drikke indeholdende kakao i bred forstand og ikke specifikt drikke indeholdende mælk. I de to ovenfor citerede bemærkninger fra betænkningen til loven blev det i stedet omtalt som hhv. "*færdig kakaomælk*" og "*drikkefærdig flydende chokolademælk*". De to udtryk fra betænkningen henviser altså til det, som lovens ordlyd betegner som "*færdige drikkevarer indeholdende kakao*". Alligevel er det først ved ændringen i 1972, at lovens ordlyd indeholder ordet mælk, jf. nærmere nedenfor.

Det bemærkes i den forbindelse, at det ikke er helt fyldestgørende, når Skatteministeren i et svar til Skatteudvalget har anført, at lovens ordlyd og tilblivelseshistorie alene omfatter produkter med et indhold af mælk og kakao.<sup>2</sup> Skatteministeren henviser til, at fritagelsen for kakaomælk fik sin nuværende formulering i 1972, men ministeren tager ikke højde for, at fritagelsens ordlyd inden 1972 netop ikke indeholdt *mælk*. Der er derfor ikke grundlag for at sammenkæde tilblivelseshistorien for kakao og mælk.

At betænkningen bruger et andet begreb end lovens ordlyd, viser, at begreberne kakaomælk og kakaodrik blev blandet sammen, og at det ved indførelsen af fritagelsen *ikke* var hensigten specifikt at fritage kakaomælk fremstillet på animalsk mælk. Snarere er sammenblandingen formentlig et udtryk for, at det ved lovens indførelse ikke var aktuelt at sondre mellem kakaodrikke med eller uden mælk, idet plantebaserede alternativer til mælk ikke på daværende tidspunkt var udbredte på markedet.

Selvom dette ikke fremgår eksplicit af lovforarbejderne til lovændringen, har folketetinget med undtagelsen af kakaobaserede drikkevarer tilsigtet at anerkende, at kakaoinholdet i kakaomælk er så forsvindende lille, at kakaomælk ikke kan siges at være sammenligneligt med chokoladeparer og andet slik, konfekturer etc., og at det således savner mening at afgiftsbehandle chokolademælk på samme vis som disse produkter. Dette ses i lovforslaget til det senere lovforslag fra 1977, jf. nedenfor. På dette punkt adskiller animalsk kakaomælk sig ikke fra plantebaserede kakaodrikke, da indholdet af kakao er mere eller mindre det samme og under alle omstændigheder helt minimalt i forhold til drikkens nettovægt.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Svar på spørgsmål nr. 61 af 23. september 2019, Skatteudvalget 2018-19 (2. samling)

<sup>3</sup> Til illustration kan det oplyses, at Arlas kakaomælksprodukter indeholder mellem 1,3% og 1,8% kakao (se <https://www.arla.dk/produkter/matilde/premium-kakaomalk-26pct-200ml-57689/> og

### 2.3 Ændring i ordlyd til "kakao- og chokolademælk"

I lov nr. 518 om ændring af forskellige lovbestemmelser om forbrugsafgifter af 13. december 1972 blev fritagelsen i § 1, stk. 2, ændret:

"Stk. 2. Fritaget for afgift efter kap. 1 er:

...

2. Pulvere med indhold af kakao, der udelukkende falholdes som bestemt til fremstilling af kakao-drikke.

3. Kakao- og chokolademælk samt andre kakaoholdige mælkeprodukter, der er færdigfremstillede til forbrug.

..." (vores understregning)

Ved denne ændring blev *"færdige drikkevarer fremstillet på basis af kakao"* ændret til *"kakao- og chokolademælk"*. Derudover blev *"andre kakaoholdige mælkeprodukter"* tilføjet til fritagelsen.

I bemærkningerne til lovforslaget er det anført:

"Lovforslaget går ud på at gennemføre en mindre udvidelse af det vareområde, der ikke er omfattet af afgiftspligten. Det drejer sig dels om visse kakaoholdige mælkeprodukter, der er færdigfremstillede til forbrug, f.eks. kvark, budding og fromage, som har et indhold af kakao på mindre end 5 pct., dels om buddingpulver, kagepulver o. lign., som har et kakaoinhold på mindre end 25 pct."<sup>4</sup> (vores understregning)

I bemærkningerne til et senere lovforslag fra 1977 fremgår:

"Efter § 1, stk. 2, nr. 3, jfr. stk. 3, er andre kakaoholdige mælkeprodukter (end kakao- og chokolademælk) med et kakaoinhold på under 5 pct. afgiftsfritaget. Bestemmelsen blev indføjet ved lovændringen i december 1972. Motiveringen for afgiftsfritagelsen var, at mejeribrugene havde anmodet om at få fjernet hindringer for udviklingen af nye kakaoholdige mælkeprodukter, f.eks. kvarg, budding og fromage, idet man havde henvist til, at disse produkter på grund af deres ringe kakaoinhold ikke ville konkurrere med de afgiftsbelagte chokoladevarer."<sup>5</sup>

Folketinget ønskede således at udvide fritagelsen, hvorved ikke kun drikke, men også andre produkter blev fritaget. Det fremgår derimod ikke, at hensigten var at ændre retsstillingen for kakaodrikke baseret på planter.

---

<https://www.arla.dk/produkter/matilde/original-kakaomalk-05pct-250ml-49657/>) og Thises kakaomælksprodukter mellem 1,5% og 1,6% kakao (se <https://thise.dk/produkter/thise-kakaomaalk-laktosefri-03-1/> og <https://thise.dk/produkter/thise-kakao-med-mere-35-1/>). NATURLI' FOODSs kakao-soyamælksdrik indeholder til sammenligning 1% kakao (se <https://www.naturali-foods.dk/produkter/sovadrik-kakao/>)

<sup>4</sup> Folketingstidende 1972/1973, tillæg A, spalte 1473ff

<sup>5</sup> Forslag til lov om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m., fremsat den 2. marts 1977, Folketingstidende 1976-1977, tillæg A, spalte 105ff

Det er begrænset, hvordan forarbejderne kan bidrage til forståelsen af brugen af lovens ord "mælk". Den eneste årsag, der er fremhævet i forhold til at ændre ordlyden fra *drikke* til *mælk og mælkeprodukter*, er en udvidelse af vareområdet. Modsætningsvist må det dermed også forstås, at det ikke har været formålet at indskrænke bestemmelsen, således at kakaodrikke efter ændringen kun kan fritages, hvis de indeholder animalsk mælk. Formålet var, at flere produkter skulle omfattes. Det har derimod aldrig har været hensigten med anvendelsen af ordet mælk at indskrænke bestemmelsen, således at færdigfremstillede drikkevarer på basis af kakao, som kan karakteriseres som mælkelignende produkter, skulle udelukkes, alene fordi de ikke er produceret på animalsk mælk.

Ved udformningen af loven har der tydeligvis ikke været fokus på sondringen mellem mælk og lignende drikkevarer. Bestemmelsen skal ses i lyset af den tid, hvori den er indført, hvor plantebaserede alternativer til mælk ikke var udbredt på markedet.

### 3 LIGHEDSBETRAGTNINGER

Selv hvis CHOAL ikke i sig selv indeholder hjemmel til at afgiftsfritage de plantebaserede drikke indeholdende chokolade, følger det af den almindelige lighedsgrundsætning, at de plantebaserede drikke indeholdende kakao afgiftsmæssigt skal behandles på samme måde som kakao- og chokolademælk fremstillet på animalsk mælk.

Som bekendt gælder der et helt grundlæggende ulovbestemt forvaltningsretligt princip om lighed for loven, hvilket skal sikre, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, med mindre en forskellig behandling er objektivt begrundet.

Dette princip må også finde anvendelse ved beskatningen af produkter til erstatning for animalsk mælk.

#### 3.1 Ændring i fritagelse for kakaopulver

Bestemmelsen i CHOAL § 1, stk. 2, nr. 2, indeholder en fritagelse for kakaopulver. I 1972 blev bestemmelsen ændret ved lov nr. 518 af 13. december 1972 fra "*[m]ælkepulvere med indhold af kakao, der udelukkende falholdes som bestemt til fremstilling af kakaodrikke*" til "*[p]ulvere med indhold af kakao, der udelukkende falholdes som bestemt til fremstilling af kakaodrikke*" (vores understregning). Dette er også bestemmelsens ordlyd i den gældende CHOAL. Bestemmelsen blev altså ændret fra at omfatte "mælkepulvere" til at omfatte "pulvere" i bredere forstand.

Af betænkningen til lovændringen fremgår, at bl.a. FREIA A/S CHOKOLADE havde henstillet, at bestemmelsen blev ændret, så denne ikke var begrænset til at angå mælkepulvere.<sup>6</sup> Firmaet solgte kakaoproduktet "O'Boy", der bestod af kakaopulver, sukker og smagsstoffer, men intet mælkepulver. Andre kakaopulverprodukter på markedet indeholdt 5-20 pct. skummetmælkspulver. Sidstnævnte produkter blev kun beskattet af kakaoindeholdet, mens produkter som O'Boy blev beskattet af den totale vægt på grund af det manglende

---

<sup>6</sup> Betænkning over forslag til lov om ændring af forskellige lovbestemmelser om forbrugsafgifter nr. 54, afgivet den 5. december 1972, bilag 16

mælkeindhold. Firmaet bemærkede, at produkterne på konsumtionstidspunktet var det samme. Firmaet henstillede til, at

"...lovforslaget ændres således, at forbrugeren stilles frit med hensyn til, om hun ønsker at blande pulveret med frisk mælk, vand, eller om hun ønsker at købe produktet færdigblandet. Under ingen omstændigheder kan det være rigtigt, at en statsafgift forrykker konkurrenceforholdet, således at forbrugeren af prismæssige grunde tvinges til at købe en bestemt produkttype."

Finansministeren bemærkede til dette indlæg:

"Det må erkendes, at fritagelsesbestemmelsen i den nuværende udformning skaber en ulighed i konkurrencen. Det kan i denne forbindelse oplyses, at indholdet af mælk i de omhandlede mælkepulvere i visse tilfælde kun har udgjort ca. 5 pct. Man vil herefter kunne gå ind for, at pulvere som de omhandlede - også uden indhold af mælk - alene beskattes af kakaoinholdet." (vores understregning)

En tilsvarende konkurrenceulighed vil opstå, hvis plantedrikke med kakao afgiftsmæssigt behandles anderledes end kakaomælk. Overføres hensynet bag ændringen for kakaopulver til nærværende problemstilling, bør "kakaomælk" i CHOAL § 1, stk. 2, nr. 3 også omfatte plantebaserede tilsvarende produkter. Lovændringen for kakaopulver viser, at det ikke har været hensigten med hverken indførelsen af fritagelsen for kakaopulver eller kakaomælk, at konkurrerende produkter uden indhold af animalsk mælk skulle være fuldt afgiftspligtige.

### 3.2 Emballageafgiftsloven

I overensstemmelse med ovenstående betragtninger har folketingsretten i anden afgiftsregulering specifikt taget skridt til at sidestille mælkeprodukter med plantebaserede produkter til erstatning for mælk, herunder soyadrik. I emballageafgiftsloven blev der ved lov nr. 912 af 16. december 1998 foretaget en ændring, således at plantebaserede produkter *til erstatning* for flydende sød-, let-, skummet- og kærnemælk blev stillet på samme måde som flydende sød-, let-, skummet- og kærnemælk.

I bemærkningerne til lovforslaget fremgår:

"Efter lovens vedtagelse er det desværre blevet påpeget, at emballage til margarine og minarine m.v. og smør (...) er omfattet af afgiften, men at smørbare blandingsprodukter (...) ikke er omfattet af afgiften. Da dette vil medføre en konkurrenceforvriddning til ugunst for margarine og minarine m.v. og smør foreslås det, at emballage til smørbare blandingsprodukter henhørende under position 2106 omfattes af afgiftspligten.

Emballage til flydende sød-, let-, skummet- og kærnemælk er fritaget for afgift, og fritagelsen er snævert afgrænset til disse produkter. Det kan virke mindre rimeligt for personer, som på grund af f.eks. mælkeallergi er nødt til at bruge produkter til erstatning for animalsk mælk, som f.eks. soyamælk, der er omfattet af afgiften." (vores understregning).

Lovændringen blev altså foretaget for at imødegå den konkurrenceforvriddning, som lovens regulering af animalske mælkeprodukter indebærer over for plantebaserede erstatningsprodukter. I bemærkningerne anerkendes soyamælk tilsat kakao ligeledes som erstatningsprodukt til kakaomælk, idet det bemærkes, at emballageafgiftsfritagelsen ikke var gældende for kakaomælk og derfor heller ikke skulle være det for soyamælk tilsat kakao:

"Af hensyn til bl.a. mælkeallergikere foreslås det, at der ikke skal svares afgift af emballage til vegetabiliske produkter, som kan erstatte flydende sød-, let-, skummet- og kærnemælk, hvilket indebærer at f.eks. soyamælk fritages for afgift. Da der skal svares afgift af emballage til f.eks.

kakaomælk, er der fortsat afgift på f.eks. soyamælk tilsat kakao, og det er således en forudsætning for afgiftsfritagelsen, at produkterne i udseende ligner flydende sød-, let-, skummet- eller kærnemælk." (vores understregning).

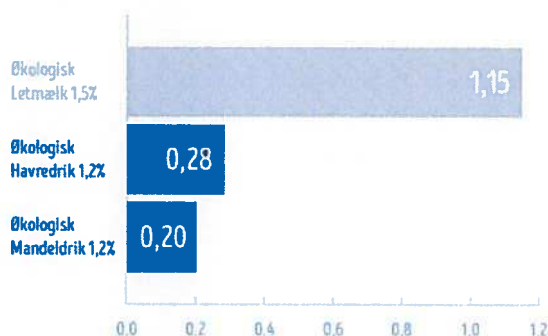
### 3.3 Erstatningsprodukt

Plantebaserede kakaodrikke kan være produceret på soyabønner, vand og kakao. Drikken kan bruges til alt det, man ellers ville anvende animalsk kakaomælk til. Soyadrik med kakao og kakaomælk er derved sammenlignelige produkter, som kan anses som alternativer til hinanden.

Ved produktionen af de plantebaserede drikke udledes mindre CO<sub>2</sub> end ved produktionen af mejeriprodukter. Nedenstående graf er baseret på udregninger foretaget af Carbon Clouds og viser udledningen af CO<sub>2</sub> pr. liter økologisk letmælk sammenlignet med økologisk havredrik og mandeldrik.

#### Carbon Clouds resultater

Grafen viser mængden af udledt CO<sub>2</sub> pr. liter



Beregningerne er lavet som 'fra jord til færdigt produkt' inklusiv emballage.

De plantebaserede drikke og produkter er miljøvenlige alternativer til mælkebaserede produkter. Plantebaserede drikke og desserter indeholdende kakao er således alternativer til kakaomælk og desserter for personer, der lider af mælkeallergi, er veganere samt andre, der ønsker et mere miljøbevidst erstatningsprodukt til mælk.

Det fremgår ikke af CHOAL, at formålet har været at afgiftsbelaste disse former for mælkeerstatninger hårdere end animalske mælkeprodukter. Som anført tidligere er ordet "mælk" ikke tilføjet bestemmelsen for at indskrænke anvendelsesområdet for fritagelsen til kun at omfatte decideret animalsk mælk. Derimod har ordet mælk været anvendt for at betegne typen af drikkevarer, der anses for omfattet. På tidspunktet for indførelsen af bestemmelsen var den kun relevant for animalske mælkeprodukter. Det er således ikke tidsvarende at fortolke lovens ordlyd indskrænkende ved at udelukke plantebaserede, mælkeli gnende produkter fra fritagelsen.



Dette understøttes af det generelle fokus på miljørigtige valg ikke bare generelt i samfundet, men også inden for mejeribranchen. Således har mejerier øget fokus på bæredygtig mælkeproduktion og på at reducere udledningen af CO<sub>2</sub> ved fremstillingen af mælk.

Dette vidner om den stigende efterspørgsel på en miljørigtig udvikling fra den traditionelle måde at producere mejeriprodukter på, og det indebærer, at "kakaomælk" i dag kan komme i flere varianter, herunder i en plantebaseret version. En hårdere afgiftsbelastning af den plantebaserede drik med kakao vil gå imod denne tendens.

#### 4 ULOVLIG OG UFORENELIG STATSSTØTTE

Plantebaserede kakaodrikke blev introduceret på det danske marked i 1988 og har indtil juni 2019 afgiftsmæssigt i forhold til CHOAL § 1, stk. 2, nr. 3, været genstand for helt samme behandling som animalsk kakaomælk. Der er således alene blevet pålagt afgift af det faktiske kakaoinhold. Skattestyrelsen har imidlertid i juni 2019 udtalt, at "plantedrikke og soyabaserede desserter indeholdende kakao" efter styrelsens opfattelse er omfattet af afgiftspligten i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1. Det betyder, at plantebaserede kakaodrikke fremover pålægges en langt højere afgift end hidtil, da afgiften skal beregnes på baggrund af produktets nettovægt.

Det er Plesners vurdering, at Skattestyrelsens beslutning fra juni 2019 om at anse plantebaserede kakaodrikke for omfattet af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1, indebærer en afgiftsmæssig forskellig behandling af animalsk kakaomælk og plantebaserede kakaodrikke, som udgør ulovlig og uforenelig statsstøtte. Denne forskelsbehandling kan således ikke begrundes med, at støttemodtagerne - danske producenter af animalsk kakaomælk - befinder sig i anden faktisk eller retlig situation end producenter af plantebaserede kakaodrikke, ligesom differentieringen heller ikke følger direkte af de grundlæggende principper i CHOAL.

##### 4.1 Afgiftsdifferentieringen udgør statsstøtte

De grundlæggende kumulative betingelser for, at en afgiftsmæssig foranstaltning kan udgøre statsstøtte i strid med TEUF artikel 107, stk. 1, er følgende: (i) Støttemodtagerne er virksomheder, (ii) foranstaltningen skal kunne tilregnes staten, (iii) foranstaltningen skal være finansieret af statsmidler, (iv) der skal være indrømmet en fordel, og (v) foranstaltningen skal være selektiv, og (vi) den skal kunne påvirke konkurrencen og samhandlen mellem medlemsstaterne. Disse betingelser er, som det fremgår nedenfor, opfyldte.

##### 4.1.1 Afgiftsdifferentieringen kan tilregnes staten, er finansieret af statsmidler og giver modtagerne en økonomisk fordel

Det følger af EU-Domstolens og Europa-Kommissionens praksis, at en afgiftsfritagelse for bestemte produkter udgør en foranstaltning, som kan **tilregnes** staten, da staten ved at fritage en række bestemte produkter fra afgiftspligt mister indtægter, som denne ellers ville have modtaget.<sup>7</sup> Derfor er der også tale om, at foranstaltningen er finansieret af **statsmidler**. Det er også fastslået, at målgruppen for afgiftsfritagelsen ved at blive lettet for budgetmæssige byrder derved opnår **en økonomisk fordel** i forhold til producenter af

<sup>7</sup> Se eksempelvis punkt 10 i Kommissionens meddelelse om direkte beskatning af virksomhederne (EUT 98/C 384/03).

tilsvarende ikke-afgiftsfritagne produkter<sup>8</sup>, hvilket vil være tilfældet, da kakaoafgiften for en liter animalsk kakaomælk udgør ca. 1/50 af chokoladeafgiften for vegansk kakaodrik (baseret på et kakaoinhold på 2%).

#### 4.1.2 Afgiftsdifferentieringen er selektiv

Den økonomiske fordel, som en afgiftsfritagelse udgør, vil iht. EU-domstolens retspraksis blive anset som **selektiv**, hvis den (i) "*begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation*", samt (ii) at denne differentiering ikke skyldes og kan retfærdiggøres af den relevante "referenceordnings" (skatteordnings) karakter eller indre logik, dvs. at systemet ikke virker efter hensigten uden en sådan differentiering.<sup>9</sup>

"Referenceordningen", dvs. den almindelige eller "normale" afgiftsordning under skattesystemet, er i dette tilfælde CHOAL § 1, stk. 1, jf. § 2, stk. 2, hvorefter "*chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art*" (vores understregning) er afgiftspligtige. Dvs. at udgangspunktet er, at der for ethvert produkt, der indeholder kakao, i princippet skal svares afgift af produktets nettovægt.

Der var ved CHOALs tilblivelse ikke forudsat nogen sondring mellem kakaoprodukter indeholdende hhv. animalsk mælk og plantebaseret "mælk". Det fremgår derimod af forarbejderne til lov nr. 414 af 18. december 1968, at formålet med ændringen af CHOAL til dens nuværende opbygning var at overgå til en vægtbaseret beskatning som et middel til at sikre, at der af samme varer skulle svares samme afgift:

"Det er endvidere fra branchens side anført, at man fortsat lægger vægt på, at der af samme vare - uanset hvilke priser og avancer konkurrencen fremkalder - svares samme afgift, og at den eneste farbare vej til fastholdelse af dette princip er at ændre afgiften til en ren vægtafgift. Man har endvidere henvist til, at man ved en værdibeskatning rammes hårdt af omkostningsstigninger, der belastes med en værdiafgift på 60 pct. af prisen eksklusiv afgift (37½ pct. af prisen inklusiv værdiafgift).

[...]

Næværende lovforslag går ud på at gennemføre en omlægning af det bestående afgiftssystem til en ren vægtbeskatning. Dette vil betyde en betydelig forenkling af afgiftssystemet. Det nuværende komplicerede prislistesystem vil således kunne bortfalde, og det vil medføre væsentlige arbejdsbesparelser for såvel de afgiftspligtige virksomheder som for toldvæsenet." (vores understregninger)

Undtagelsesbestemmelsen i CHOAL § 1, stk. 2, nr. 3 (i 1970-lovforslaget benævnt nr. 2), der i sin oprindelige ordlyd refererer til "*færdige drikkevarer indeholdende kakao*", er heller ikke tiltænkt at skulle etablere en forskellig retlig stilling for mælkebaserede drikkevarer og plantebaserede drikkevarer. Til sammenligning sondrede CHOAL § 1, stk. 2, nr. 2 (i 1970-lovforslaget benævnt nr. 3) heller ikke mellem mælkebaserede kakaopulvere og andre kakaopulvere.

<sup>8</sup> Se eksempelvis EU-Domstolens dom af 22. maj 2003 i sag C-355/00, *Freskot*, pr. 83.

<sup>9</sup> Se eksempelvis EU-Domstolens dom af 7. marts 2012 i sag C-487/06 P, *Kommissionen mod British Aggregates Association*, pr. 49, samt EU-Domstolens dom af 8. november 2001 i sag C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, pr. 41.

Ligeledes blev det heller ikke i forbindelse med 1972-lovændringen adresseret, hvorfor folketinget ændrede nomenklatur fra "*færdige drikkevarer indeholdende kakao*" til "*kakao- og chokolademælk*", og det kan således heller ikke hermed antages at have være tilsigtet at etablere en retlig særstilling for animalsk mælkebaserede kakaodrikke. Folketinget har med undtagelsen af kakaobaserede drikkevarer bl.a. tilsigtet at anerkende, at kakaoinholdet i kakaomælk er så forsvindende lille, at kakaomælk ikke kan siges at være sammenligneligt med chokoladearer og andet slik, konfekturer etc., og at det således savner mening at afgiftsbehandle chokolademælk på samme vis som disse produkter. På dette punkt adskiller animalsk kakaomælk sig ikke fra plantebaserede kakaodrikke; indholdet af kakao er mere eller mindre det samme og under alle omstændigheder helt minimalt i forhold til drikkens nettovægt.<sup>10</sup>

Der er således intet, der tilsiger, at producenter af henholdsvis animalsk kakaomælk og plantebaserede kakaodrikke skulle befinde sig i retligt eller faktisk forskellige situationer, der kan berettige en afgiftsmæssig differentiering. Ligeledes er der absolut intet, der indikerer, at det danske punktafgiftssystemets funktion skulle være truet, hvis der ikke opretholdes en sondring mellem animalske og plantebaserede kakaomælksdrikke.

#### 4.1.3 Afgiftsdifferentieringen påvirker konkurrencen og samhandlen mellem medlemsstaterne

En differentieret afgiftsfritagelse, der gør de plantebaserede produkter markant dyrere - både absolut (over 100% dyrere) og relativt set i forhold til animalsk kakaomælk - vil utvivlsomt kunne **påvirke konkurrencen** mellem de to produkter. I den forbindelse bemærkes, at selvom laktoseallergikere ikke kan erstatte plantebaserede produkter med animalsk kakaomælk, vil andre forbrugere kunne blive tvunget til at opgive de plantebaserede produkter pga. den væsentlige højere pris. Det er netop risikoen for påvirkning af disse kunder, der illustrerer det konkurrencemæssige problem ved støtten til animalsk kakaomælk.

Som nærmere beskrevet ovenfor, har folketinget i forbindelse med emballageafgiftsloven været opmærksom på, at forskellig afgiftsmæssig behandling af mælkeprodukter og plantebaserede alternativer kunne medføre en uberettiget konkurrencefordrejning mellem disse produkter (og helt konkret var folketinget fokuseret på at sikre en ligelig emballageafgiftsmæssig behandling af animalsk kakaomælk og plantebaserede kakaodrikke).

Der kan således ikke være tvivl om, at der er tale om statsligt foranstaltet sektorstøtteordning til fordel for en selektiv gruppe af virksomheder (producenter af animalsk kakaomælk), som kan skade producenter af plantebaserede kakaodrikkes muligheder for at konkurrere med producenterne af animalsk kakaomælk. Dette skader såvel eventuelle danske som udenlandske producenter af plantebaserede kakaodrikke, og afgiftsdifferentieringen **påvirker således samhandlen inden for EU** (det bemærkes konkret i den henseende, at veganske kakaodrikke som nævnt ovenfor produceres i og importeres fra andre EU-lande).

## 4.2 Afgiftsdifferentieringen udgør ulovlig og uforenelig statsstøtte

Statsstøtte kan være både ulovlig og uforenelig med det indre marked.

---

<sup>10</sup> Se fodnote 1

- Ulovlig støtte henviser til støtteforanstaltninger iværksat uden forudgående anmeldelse til godkendelse af Europa-Kommissionen. Ulovlig støtte skal tilbagebetales til staten.
- Uforenelig støtte henviser til støtteforanstaltninger, som ikke er forenelige med det indre marked og derfor ikke kan godkendes.

#### 4.2.1 Afgiftsdifferentieringen udgør ulovlig statsstøtte

Skattestyrelsens ændrede praksis i forhold til anvendelsen af CHOALs undtagelsesbestemmelser og den heraf følgende afgiftsdifferentiering fra juni 2019 har ikke været anmeldt til Europa-Kommissionen. Afgiftsdifferentieringen må således som udgangspunkt anses for at være ulovlig.

Skatteministeren har den 23. september 2019 i forbindelse med spørgsmål nr. 60 og 61 af 5. september 2019 fra Folketingets Skatteudvalg oplyst, at differentieringen efter ministerens opfattelse udgør "eksisterende støtte" og således lovlig - støtte i henhold til TEUF artikel 107, stk. 1, litra b, fordi den nuværende formulering af bestemmelsen i CHOAL § 1, stk. 2, nr. 3, blev vedtaget umiddelbart inden Danmarks indtræden:

"Dertil kommer, at en indskrænkning eller udvidelse af afgiftsgrundlaget kan rejse EU-retlige spørgsmål – bl.a. på grund af EU's regler om statsstøtte – som i givet fald vil skulle vurderes nærmere. Den grundlæggende ordning i loven stammer fra før Danmarks tiltræden til EU, og derfor anses ordningen for såkaldt 'eksisterende støtte' (dvs. lovlig støtte), uanset at den kan føre til, at produkter, der er i umiddelbar konkurrence med hinanden, behandles forskelligt."

"Fritagelsen for kakaomælk i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 3, fik sin nuværende formulering ved lov nr. 518 af den 13. december 1972 og har ikke ændret ordlyd siden."

Selvom bestemmelsens nuværende ordlyd blev indført før Danmarks indtræden i EU, er animalsk kakaomælk og plantebaseret kakaodrik i over 30 år blevet behandlet afgiftsmæssigt ens. Afgiftsdifferentieringen - og således støtteforanstaltningen - er en konsekvens af Skattestyrelsens ændrede praksis, som blev effektueret fra juni 2019 uden at ændre bestemmelsen i CHOAL § 1, stk. 2, nr. 3. Der er derfor efter vores opfattelse tale om en ny støtteordning, der ikke er blevet anmeldt som statsstøtte til Europa-Kommissionen, og derfor er ulovlig.

Det indebærer, at støtten - der for producenterne af animalske kakaomælksdrikke årligt udgør ca. 1 milliard kroner)<sup>11</sup> - som udgangspunkt skal tilbagesøges uden unødigt ophold.

Selv hvis afgiftsdifferentieringen måtte anses som "eksisterende støtte", betyder det alene, at den ikke udgør ulovlig støtte (og således ikke skal tilbagebetales med tilbagevirkende kraft). Støtten vil imidlertid kunne være eller vil kunne være blevet uforenelig med det indre marked, jf. nærmere umiddelbart nedenfor.

---

<sup>11</sup> Afgiften iht. § 2, stk. 1, nr. 2, for kakaomælk tilsat højst 0,5 gram sukker pr. 100 gram udgør pt. 22,08 kroner pr. kilo nettovægt. Den samlede danske produktion af kakaomælk udgjorde i 2018 ca. 53,1 ton (det fremgår ikke af statistikken, hvordan henholdsvis eksport (ca. 16,1 ton) og import (ca. 7,7 ton) af kakaomælk påvirker afgiftsforholdene). Se Mejeribranchens statistik her: <https://mejeri.dk/branchen/branchen-i-tal/mejeristatistik>

#### 4.2.2 Støtten er uforenelig med det indre marked

Afgiftsdifferentieringen synes ikke at forfølge nogen af de legitime formål oplyst i TEUF artikel 107, stk. 2 og 3, og den synes endvidere ikke at falde inden for kategorierne af forenelig støtte oplyst i den Generelle Gruppefritagelsesforordning (Kommissions Forordning (EU) nr. 651/2014 af 17. juni 2014).

Der ses ikke at være noget anerkendelsesværdigt formål, der skulle være forsøgt forfulgt med en differentiering af afgiftsforholdene for mælkebaserede kakaodrikke og plantebaserede kakaodrikke, der allerede er i indbyrdes konkurrence og af forbrugerne anses som værende direkte substituerbare. Plantebaserede kakaodrikke bruges til præcis de samme formål som traditionel kakaomælk, og er efterspurgt af forbrugere, som af forskellige årsager - diætæssige, klimamæssige, allergimæssige, dyrevelfærdsmæssige eller andre årsager - ønsker et plantebaseret alternativ til animalske produkter.

Det er derfor vores vurdering, at afgiftsdifferentieringen udgør støtte, der er uforenelig med det indre marked. Kommissionen kan derfor i medfør af Procedureforordningens<sup>12</sup> kapitel VI iværksætte en procedure for at enten ændre eller ophæve støtteforanstaltningen.

København, den 23. oktober 2019

Mette C. Juul  
Senioradvokat

Peter Stassen  
Advokat

---

<sup>12</sup> Forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015