



Notat

16. august 2019
J.nr. 19-0605805

Jura, Afgifter
JK

Notat til departementet om chokoladeafgift af henholdsvis mælkebaseret kakaodrik og plantebaseret kakaodrik

Baggrund

Departementet ønsker bidrag fra Skattestyrelsen om, hvordan der svares afgift af mælkebaseret kakaodrik (kakaomælk) og plantebaseret kakaodrik.

Såfremt mælkebaseret kakaodrik er fritaget for chokoladeafgift, mens plantebaseret kakaodrik er fuldt afgiftspligtigt, ønsker departementet også en redegørelse for baggrunden for denne vurdering. Der bør i givet fald særligt redegøres for, hvorfor plantebaseret kakaodrik ikke kan fortolkes som kakaomælk i det tilfælde, hvor begge former for kakaodrik fx indeholder samme mængde kakao.

Konklusion

Det er Skattestyrelsens vurdering, at afgiftsfritagelsen for ”kakao- og chokolademælk samt andre kakaoholdige mælkeprodukter” i chokoladeafgiftsloven alene omfatter produkter, der indeholder både mælk og kakao. Skattestyrelsen har i den forbindelse lagt vægt på lovens ordlyd, forarbejder samt praksis. Det er ligeledes Skattestyrelsens vurdering, at fritagelsen af mælkebaseret kakaodrik fra chokoladeafgift ikke kan udstrækkes til plantebaserede kakaodrikke, da sidstnævnte ikke indeholder mælk. Der er i den forbindelse blandt andet lagt vægt på den EU-retlige sondring mellem de to produkttyper samt praksis fra EU-Domstolen.

Skattestyrelsen har til sidst i notat givet eksempler på, hvordan der svares afgift af mælkebaseret kakaodrik og plantebaseret kakaodrik, når begge har samme indhold af henholdsvis kakao og sukker.

Retsgrundlag

Lov mv.

Chokoladeafgiftsloven indeholder blandt andet følgende bestemmelser:

§ 1

Stk. 1. Af følgende varer svares afgift til statskassen:

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

...

10) Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-8.

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

...

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

...

Stk. 3. For de i stk. 2, nr. 2, 3, 4 og 6, nævnte varer er fritagelsen betinget af, at indholdet af kakao udgør mindre end henholdsvis 30 pct., 5 pct., 25 pct. og 5 pct. af varens vægt, og at vedkommende fabrikant, varemottager eller grossist på tydelig måde deklarerer kakaoinholdet i de for varerne udfærdigede fakturaer, prislister og lign. samt på varernes detailemballage. For de i stk. 2, nr. 3 og 5, nævnte varer er fritagelsen betinget af, at varerne efter deres beskaffenhed eller anvendelse ikke kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af beskattede chokolade- og sukkervarer. (Skattestyrelsens markering)

§ 2

Stk. 1. Afgiften svares efter følgende satser på grundlag af den afgiftspligtige vægt:

- | | |
|--|-------------------------|
| 1) Varer, hvis indhold af tilsat sukker overstiger 0,5 g sukker pr. 100 g | 25 kr. og 97 øre pr. kg |
| 2) Varer, hvis indhold af tilsat sukker udgør højst 0,5 g sukker pr. 100 g | 22 kr. og 8 øre pr. kg |
| 3) Varer omfattet af § 1, stk. 1, nr. 4 | 11 kr. og 4 øre pr. kg |

Stk. 2. Den afgiftspligtige vægt er varernes nettovægt.

§ 22

Stk. 1. Af varer under toldtariffens pos. 1806, 1901, 1904, 1905, 2008, 2105, 2106 og 2202, der ikke i sig selv er afgiftspligtige efter kapitel 1 eller 2, men som indeholder afgiftspligtige bestanddele, svares ved indførsel fra steder uden for EU eller fra visse områder, der ikke er omfattet af de pågældende EU-landes afgiftsområde, en dækningsafgift. Afgiften afregnes efter reglerne i toldlovens kapitel 4, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. For varer, der indføres af en virksomhed registreret efter § 29 i toldloven, finder reglerne i § 10 a tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Ved modtagelse af varer fra andre EU-lande svares afgiften i forbindelse med varemodtagelsen her i landet. Bestemmelserne i lovens § 10 a finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Afgiften svares efter følgende satser på grundlag af vægten af de afgiftspligtige bestanddele:

- | | |
|--|-------------------------|
| 1) Kokos | 2 kr. og 90 øre pr. kg |
| 2) Behandlede jordnødder | 5 kr. og 80 øre pr. kg |
| 3) Andre nødder og kerner | 11 kr. og 4 øre pr. kg |
| 4) Andre afgiftspligtige bestanddele, hvis indhold af tilsat sukker overstiger 0,5 g sukker pr. 100 g | 25 kr. og 97 øre pr. kg |
| 5) Andre afgiftspligtige bestanddele, hvis indhold af tilsat sukker højst udgør 0,5 g sukker pr. 100 g | 22 kr. og 8 øre pr. kg |
| 6) Masser helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige varer | 11 kr. og 4 øre pr. kg |

...

I Europa-Parlamentets og Rådets forordningens (EU) nr. 1308/2013 af den 17. december 2013 om en fælles markedsordning for landbrugsprodukter og om ophævelse af Rådets forordning (EØF) nr. 922/72, (EØF) nr. 234/79, (EF) nr. 1037/2001 og (EF) nr. 1234/2007 står der i artikel 78, der har overskriften "Definitioner, betegnelser og varebetegnelser for bestemte sektorer og produkter":

1. Ud over de gældende handelsnormer gælder det, hvor det er relevant, at de definitioner, betegnelser og varebetegnelser, der er fastsat i bilag VII, finder anvendelse på følgende sektorer og produkter:

...

c) mælk og mejeriprodukter til konsum

...

2. De definitioner, betegnelser eller varebetegnelser, der er anført i bilag VII, må i Unionen kun bruges til afsætning af et produkt, der opfylder de tilsvarende relevante krav i nævnte bilag.

...

5. For at tage hensyn til forbrugernes forventninger og udviklingen på markedet for mejeriprodukter tillægges Kommissionen beføjelse til at vedtage delegerede retsakter i overensstemmelse med artikel 227 for at angive de mejeriprodukter, i forbindelse med hvilke den dyreart, som mælken stammer fra, anføres, hvis mælken ikke stammer fra køer, og fastlægge de relevante nødvendige regler.

Bilag VII til forordning nr. 1308/2013 har overskriften "Definitioner, betegnelser og varebetegnelser for produkter omhandlet i artikel 78". Del III i bilag VII har overskriften "Mælk og mejeriprodukter". Deri står:

1. "Mælk": udelukkende det produkt, der stammer fra normal yversekretion og er opnået ved en eller flere malkninger, uden nogen tilsætning eller fjernelse af bestanddele.

Betegnelsen "mælk" kan dog anvendes:

- a) for mælk, der har været genstand for en behandling, som ikke medfører nogen ændring i sammensætningen, og for mælk, hvis fedtindhold er standardiseret, jf. del IV*
- b) i sammensætninger med ét eller flere andre ord til angivelse af type, kvalitet, oprindelse og/eller mælkens påtænkte anvendelse, eller til beskrivelse af den fysiske behandling, den har været genstand for, eller af de ændringer, der er foretaget i sammensætningen, hvis sådanne ændringer kun omfatter tilsætning og/eller fjernelse af naturlige mælkebestanddele.*

2. I denne del forstås ved "mejeriprodukter": produkter, der udelukkende hidrører fra mælk, idet der dog kan tilsættes stoffer, som er nødvendige for fremstillingen, under forudsætning af at disse stoffer ikke anvendes med henblik på helt eller delvis at erstatte en mælkebestanddel.

...

3. Betegnelsen "mælk" og de betegnelser, der anvendes for mejeriprodukter, kan ligeledes benyttes i sammensætninger med ét eller flere andre ord til angivelse af sammensatte produkter, hvor ingen bestanddel erstatter eller kan tænkes at erstatte en mælkebestanddel, og hvoraf mælk eller et mejeriprodukt udgør et væsentligt element, det være sig mængdemæssigt eller i kraft af de kendetegn, som det giver produktet.

4. For så vidt angår mælk skal den dyreart, som mælken stammer fra, anføres, hvis mælken ikke stammer fra køer.

5. De betegnelser, der er nævnt i nr. 1), 2) og 3), må kun anvendes for de produkter, der er omhandlet i det pågældende nummer.

Denne bestemmelse gælder dog ikke for betegnelsen af produkter, hvis nøjagtige beskaffenhed er velkendt på baggrund af den traditionelle brug, og/eller når betegnelsen klart anvendes for at beskrive en karakteristisk egenskab ved produktet.

6. For så vidt angår andre produkter end dem, der er beskrevet i nr. 1), 2) og 3) i denne del, må der ikke anvendes etiketter, handelsdokumenter, reklamemateriale eller nogen form for reklame ... eller nogen form for præsentation, der angiver, lader forstå eller antyder, at det pågældende produkt er et mejeriprodukt.

...

Forarbejder

Fritagelsen 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.

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget står der blandt andet:

I lovforslaget er desuden optaget nogle forslag til ændringer i chokoladeafgiftsloven ..., som ikke har noget at gøre med Danmarks forestående indtræden i EF.

Det er således foreslået at foretage en mindre justering af det efter loven om afgift af chokolade- og sukkervarer afgiftspligtige vareområde. Herefter skal visse mælkeprodukter med indhold af kakao ... ikke være omfattet af afgiftspligten. (Skattestyrelsens markering)

I bemærkningerne til de enkelte bestemmelser står der blandt andet:

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. (Skattestyrelsens markering)

Loven fra 1972 ændrede den tidligere formulering af § 1, stk. 2, nr. 3, der blev indført ved lov nr. 509 af den 18. december 1970, hvorefter "Færdige drikkevarer fremstillet på basis af kakao" blev fritaget for afgift. Det fremgår af forarbejderne til loven, at der var tale om en kodificering af en længerevarende praksis om, at "færdig kakaomælk" ikke var afgiftspligtig. I bemærkningerne til ændringsforslagene står der blandt andet:

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. (Skattestyrelsens markering)

At denne praksis havde været længerevarende fremgår blandt andet af betænkningens bilag 9, Finansministeriets notat af den 18. november 1970 om chokoladeafgiftsfritagelse for chokolademælkepulvere og lignende pulvere:

...

4. Når man lige fra chokoladeafgiftens indførelse i begyndelsen af 1920'erne har ladet afgiften omfatte kakaopræparater af enhver art – i praksis med undtagelse af drikkefærdig flydende chokoladem~~alk~~ – må det ses som udtryk for, at det er vanskeligt at trække en rimelig grænse, hvis man skal fritage visse varer med kakaoindbold for afgiften.

... (Skattestyrelsens markering)

Praksis

EU-Domstolen kom i sag C-422/16, TofuTown.com GmbH, frem til, at en virksomhed ikke måtte reklamere for og sælge rent vegetabiliske produkter under betegnelserne ”soyatoofusmør”, ”vegetabilisk ost”, ”veggie-cheese”, ”cream” og andre lignende betegnelser. I præmis 31-32 udtalte domstolen:

Hvad angår den eventuelle relevans – med henblik på at vurdere lovligheden af anvendelsen af betegnelsen ”mælk” eller betegnelser, der ved forordning nr. 1308/2013 udelukkende er forbeholdt mejeriprodukter, til angivelse af et rent vegetabilisk produkt – af tilføjelsen af præciserende eller beskrivende tilføjelser med angivelse af det pågældende produkts vegetabiliske oprindelse, som f.eks. ”soja” eller ”tofu”, som den forelæggende ret har nævnt, skal det bemærkes, at direktivets bilag VII, del III, nr. 3), bestemmer, at ”[b]etegnelsen ”mælk” og de betegnelser, der anvendes for mejeriprodukter, ... ligeledes [kan] benyttes i sammensætninger med ét eller flere andre ord til angivelse af sammensatte produkter, hvor ingen bestanddel erstatter eller kan tænkes at erstatte en mælkebestanddel, og hvoraf mælk eller et mejeriprodukt udgør et væsentligt element, det være sig mængdemæssigt eller i kraft af de kendetegn, som det giver produktet”.

Rent vegetabiliske produkter opfylder imidlertid ikke disse betingelser, idet sådanne produkter hverken indeholder mælk eller mejeriprodukter. Dette nr. 3) kan derfor ikke – til angivelse af et rent vegetabilisk produkt – udgøre grundlaget for en lovlig anvendelse af betegnelsen ”mælk” eller betegnelser, der udelukkende er forbeholdt mejeriprodukter, sammen med én eller flere præciserende eller beskrivende tilføjelser, der angiver det pågældende produkts vegetabiliske oprindelse.

I SKM2015.654.ØLR udtalte Østre Landsret blandt andet om anvendelsen af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1:

I overensstemmelse med en naturlig sproglig forståelse af ”chokoladevarer” finder landsretten, at bestemmelsen omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende for produktet, og at der i den forbindelse må lægges vægt på bl.a. den relative mængde af chokolade i varen, hvor fremtrædende chokoladesmagen er, og om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade.

SKM2018.532.LSR handlede om en chokoladesirup til fremstilling af milkshakes. Siruppen indeholdt 6,8 procent kakao, og klageren argumenterede for, at da selve milkshaken ville indeholde under 5 procent kakao, burde siruppen være fritaget for afgift. I afgørelsen udtalte landsskatteretten blandt andet:

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nævner en række produkter, som er fritaget for afgift. Det drejer sig bl.a. om kakao- og chokolademælk samt andre kakaoholdige mælkeprodukter, som er færdigfremstillet til forbrug, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 3.

Landsskatteretten bemærker hertil, at det omhandlede produkt – chokoladesirup – ikke er omfattet af bestemmelsen vedrørende kakao- og chokolademælk samt andre kakaoholdige mælkeprodukter, der er færdigfremstillet til forbrug. Chokoladesiruppen er hos selskabet ikke iblandet nogen former for mælkeprodukter, når siruppen videresælges til andre selskaber. Endvidere er chokoladesiruppen ikke et produkt, som er færdigfremstillet til forbrug i forbindelse med selskabets salg til andre selskaber. På den baggrund finder Landsskatteretten ikke, at chokoladesiruppen er fritaget for afgift i henhold til chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 3. (Skattestyrelsens markering)

Skattestyrelsens vurdering

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 3, fritager efter sin ordlyd kun produkter, der indeholder mælk (og kakao).

Det fremgår endvidere af forarbejderne til loven fra 1972, at det ikke har været hensigten med ændringen af § 1, stk. 2, nr. 3, at undtage kakaoholdige drikkevarer generelt, men derimod kun kakaoholdige mejeriprodukter. Skattestyrelsen henviser til ordvalget om, at ændringen var en ”mindre udvidelse” fra den tidligere praksis, hvorefter kun mælkebase-rede kakaodrikke var afgiftsfrie, og at eksemplerne på berørte produkter alle indeholder mælk.

I SKM2018.532.LSR forudsætter Landsskatteretten, at en vare skal indeholde en form for mælkeprodukt for at kunne være omfattet af fritagelsen i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 3.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at § 1, stk. 2, nr. 3, alene fritager (og har til hensigt at fritage) visse kakaoholdige mejeriprodukter, og at afgiftspligten af kakaoholdige drikkevarer uden indhold af mælk beror på en konkret vurdering af, om varen er omfattet af vareområdet i § 1, stk. 1, nr. 1 eller nr. 10, som enten en chokoladevare eller en erstatningsvare.

Dette skal sammenholdes med, at mælk i *Den danske ordbog* blandt andet er defineret som en ”hvidlig, næringsrig væske der udskilles af særlige kirtler hos hunpattedyr”. I *Ordbog over det danske sprog* står der blandt andet ”næringsrig væske, der afsondres af særlige kirtler (mælkekirtler) hos hunpattedyr”.

Chokoladeafgiftsloven er en national afgift. Men ved fortolkningen af betegnelsen ”mælk” finder Skattestyrelsen, at det er relevant også at se på den EU-retlige definition af mælk i forordning 1308/2013 samt EU-Domstolens anvendelse af forordningen i sag C-422/16.

Det fremgår af forordning nr. 1308/2013, bilag VII, del III, der er gengivet ovenfor, at mælk er produkter, der stammer fra yversekretion og er opnået ved malkning. Det fremgår også, at mejeriprodukter kan bruge betegnelsen ”mælk” i sammensætninger med ét eller flere andre ord til angivelse af sammensatte produkter, hvor ingen bestanddel erstatter eller kan tænkes at erstatte en mælkebestanddel, og hvoraf mælk eller et mejeriprodukt udgør et væsentligt element.

Det er på baggrund heraf Skattestyrelsens vurdering, at plantebaserede drikke, der fx er fremstillet af soya, havre eller mandler, ikke opfylder betingelserne for at kunne anses som mælk eller andre mejeriprodukter, da de ikke stammer fra yversekretion.

Eksempler på afgift af henholdsvis mælkebaseret kakaodrik og plantebaseret kakaodrik

I eksemplerne tages der udgangspunkt i, at kakaopulver og tilsat sukker udgør henholdsvis 2 og 10 procent af drikkens vægt, og at begge drikke er fremstillet i Sverige og indføres til Danmark.

Ad mælkebaseret kakaodrik:

Da den mælkebaserede kakaodrik indeholder under 5 procent kakao vil den være fritaget for afgift efter chokoladeafgiftslovens kapitel 1, jf. § 1, stk. 2, nr. 3, og § 1, stk. 3. Da den mælkebaserede kakaodrik ikke er afgiftspligtig i sig selv, men indeholder afgiftspligtige bestanddele (kakaopulver), skal der betales dækningsafgift af kakaoen, hvis mælkebaseret kakaodrik er omfattet af en af toldtariffens positioner, der er nævnt i § 22, stk. 1. I *Den juridiske vejledning*, afsnit E.A.2.4.3, er mælkebaseret kakaodrik nævnt som eksempel på en af de drikkevarer, der er omfattet af position 2202.

Kakaopulver indeholder ikke tilsat sukker, og satsen for kakaopulveret vil derfor være på 22 kr. og 8 øre pr. kg, jf. § 22, stk. 4, nr. 5.

Ved indførslen til Danmark vil der derfor af 100 kg mælkebaseret kakaodrik skulle betales 44 kr. og 16 øre i afgift.

Ad plantebaseret kakaodrik:

Det vil bero på en konkret vurdering af den plantebaseret kakaodrik, om den er omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens kapitel 1 som fx en chokoladevare.

Hvis den *ikke* er omfattet af kapitel 1, vil det skulle undersøges, om den plantebaserede kakaodrik er omfattet af chokoladeafgiftslovens kapitel 3. Dette afhænger af, om varen er omfattet af de toldpositioner, der er nævnt i lovens § 22, stk. 1. Skattestyrelsen har ikke erfaring med, om det er tilfældet.

Hvis den *er* omfattet af kapitel 1, skal der betales afgift af hele drikkens vægt med en sats på 25 kr. og 97 øre pr. kg, da drikken indeholder over 0,5 g tilsat sukker pr. 100 g, jf. § 2,

stk. 1, nr. 1. Ved indførslen til Danmark vil der derfor af 100 kg plantebaseret kakaodrik skulle betales 2.597 kr. i afgift.