

Udskriftsdato: 8. januar 2026

AFG nr 10121 af 19/11/2019 (Gældende)

Cigaretter - overgang - forbrug

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0456796

Cigaretter - overgang - forbrug

Skatterådet bekræftede, at cigaretter overgik til forbrug, når de forlod en autoriseret oplagshavers ubeskattede lager for at blive oplagt på en grossists beskattede lager. Skatterådet var enig med spørger i, at dette ikke blev ændret af, at oplagshaveren kompenserede grossisten for leje af lager, og at varerne fortsat ville være dækket af oplagshaverens forsikring.

Skatterådet bekræftede også, at tobaksafgiften forfalder på tidspunktet for cigaretternes overgang til forbrug, og at afgiften – efter de gældende regler – skulle betales med den sats, der gjaldt på tidspunktet for cigaretternes overgang til forbrug.

Skatterådsmøde 19. november 2019 - SKM2019. 598. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at de til en grossist solgte cigaretter, som forlader H1's lager og oplægges på et lager tilhørende tredjemand, er overgået til forbrug, når H1 helt eller delvist kompenserer grossisten for udgifterne til oplagring og forsikring?
2. Kan det bekræftes, at tobaksafgiften forfalder til betaling på det tidspunkt, hvor de til en grossist solgte cigaretter forlader H1's lager og oplægges på et lager tilhørende en tredjemand?
3. Kan det bekræftes, at tobaksafgiften skal beregnes med den afgiftssats, der gælder på det tidspunkt, hvor de til en grossist solgte cigaretter forlader H1's lager og oplægges på en tredjemands lager?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 ... er en del af [koncernen H2]. I porteføljen indgår en række brands såsom Cigaretterne produceres i et andet EU-land og importeres af H1 til salg på det danske marked. H1 modtager cigaretterne i forskriftsmæssigt lukkede og behørigt stemplede pakninger. H1 betaler afgift, når cigaretterne sælges og overgår til forbrug. H1 er autoriseret som oplagshaver.

H1 påtænker nu at sælge cigaretter til en grossist. Cigaretterne skal leveres fra et lagerlokale, som H1 lejer hos tredjemand (transport- og speditiionsfirma) i Danmark og til grossistens lager, hvor de skal opbevares, indtil grossisten sælger og transporterer dem til detaileddet. H1's og grossistens lagerlokaler vil ofte være lejet hos samme tredjemand og på samme lokation, der er adskilt fra hinanden på separate lagerceller. Lokalerne, som H1 lejer, og i hvilke cigaretterne opbevares hos transport- og speditiionsfirmaet, godkendes som afgiftsoplag, mens de lokaler, som grossisten lejer, ikke er godkendt som afgiftsoplag.

Grossisten betaler for cigaretterne i forbindelse med købet, idet parternes sædvanlige kredit- og betalingsbetingelser vil gælde. Ejendomsretten til cigaretterne overgår i forbindelse hermed, idet leverancen sker efter incotermen "delivered at place". Alle cigaretpakker bliver påført en sporingsmekanisme (påføres "track and trace" i overensstemmelse med tobaksvaredirektivet, jf. Rådets direktiv 2014/40/EU), i forbindelse med købet og oplagringen, hvorved de enkelte pakker kan identificeres. Grossisten bærer efter købet risikoen for varerne. Det er grossisten, som lejer lagerlokalerne og betaler herfor. H1 vil kompensere grossisten helt eller delvist for den leje, som grossisten betaler til tredjemanden. Endvidere vil H1 være ansvarlig for sikkerheden for cigaretterne, indtil de forlader grossistens lagerlokaler. Det vil i

praksis betyde, at grossisten drager nytte af samme forsikring som H1 i tilfælde af, at cigaretterne fx går til grunde ved brand. H1 har ikke pant i cigaretterne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Indledning

Det centrale spørgsmål, der skal tages stilling til, er, om cigaretterne under de beskrevne omstændigheder skal anses for ”overgået til forbrug”, når de forlader de lagerlokaler, som H1 har lejet hos et transport- og logistikfirma, i forbindelse med salg til en grossist og i forbindelse hermed overførsel til lagerlokaler, som lejes af transport- og speditjonsfirmaet, eventuelt på samme lokation som H1, men i andre lokaler på separate lagerceller.

Såfremt cigaretterne anses for overgået til forbrug, forfalder tobaksafgiften til betaling og med den sats, der gælder på det tidspunkt, hvor cigaretterne forlader H1's lagerlokaler. Anses cigaretterne ikke for overgået til forbrug, forfalder tobaksafgiften ikke til betaling på dette tidspunkt.

Tobaksafgiften, jf. lovbekendtgørelse nr. 19 af den 8. januar 2018, er en harmoniseret punktafgift, som blandt andet er reguleret af cirkulationsdirektivet, jf. Rådets direktiv 2008/118/EF om den generelle ordning for punktafgifter. Det følger af reglerne heri, at der skal betales afgift af cigaretter med 118,25 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen. Pakninger til forbrug her i landet skal forsynes med et stempelmærke senest ved modtagelse fra udlandet. Stempelmærker bruges som led i beskætningen af cigaretter og røgtobak og har til formål at sikre, at punktafgiften er betalt på de varer, som sælges i Danmark. Stempelmærker fremstilles på Skatteforvaltningens foranstaltning og udleveres af Skatteforvaltningen til de autoriserede virksomheder. Virksomheder, der ikke er autoriseret som oplagshaver må kun modtage cigaretter og røgtobak, som er korrekt emballeret og forsynet med stempelmærker.

Ved Skatteforvaltningens udlevering af stempelmærker til cigaretter og røgtobak skal virksomheden betale et beløb, der svarer til afgiften af mærket, som skal påsættes varerne. Ved varernes overgang til forbrug forfalder tobaksafgiften til betaling.

I forhold til den tidsmæssige udstrækning for skæringstidspunkterne i spørgsmålene er det præciseret, at skæringstidspunktet er det tidspunkt, hvor varerne rent fysisk tages bort fra de lagerceller, som H1 lejer. Varerne vil blive flyttet samme dag og inden for samme adresse. Det vil sige, at varerne flyttes fra lagerceller, hvor H1 er lejer af lagerfaciliteten til lagerceller på samme adresse, hvor grossisten er lejer af lagerfaciliteten. Der vil således ikke som sådan være en egentlig transportperiode.

Regelgrundlaget

Tobaksafgiftslovens § 2 bestemmer:

”Pakninger med afgiftspligtige varer til forbrug her i landet skal forsynes med et stempelmærke i forbindelse med fremstillingen her i landet eller senest ved modtagelsen fra udlandet, jf. dog § 9, stk. 5 og § 29. For røgtobak er fristen dog senest 1 måned efter varens modtagelse eller pakning. Ved stempelmærkernes udlevering betales et beløb svarende til stempelmærkeværdien. Ved varernes overgang til forbrug forfalder tobaksafgiften.” (H1's understregning)

§ 9, stk. 5 og § 29, hvortil § 2 henviser, er ikke relevant i denne sag.

Sidste punktum i § 2 blev indført som følge af, at EU-Kommissionen i åbningsskrivelse nr. 2002/1221 af 18. oktober 2002 tilkendegav, at de danske regler om tobaksafgift var i strid med direktiv 92/12/EØF, i dag direktiv 2008/118/EF (cirkulationsdirektivet), da afgiften dengang forfaldt ved rekvirering af stempelmærker og ikke i forbindelse med varernes overgang til forbrug. Problemet med de dagældende

regler var, at de forhindrede virksomheder i at have varerne liggende på lager, uden at der var betalt afgift, hvilket efter Kommissionens opfattelse stred mod hensigten med suspensionsordningen og varernes fri bevægelighed i EU. Med lovændringen valgte Danmark en ordning, hvorefter der ved udlevering af stempelmærkerne skal betales en værdi, der svarer til den værdi, som stempelmærkerne repræsenterer. På tidspunktet for varernes overgang til forbrug, vil stempelmærkeværdien herefter overgå til afgift, jf. lovbemærkningerne til lovforslag nr. 147 af 6. april 2005 om forslag til lov om ændring af lov om tobaksafgifter.

Om forståelsen af udtrykket ”overgang til forbrug” hedder det i tobaksafgiftslovens § 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 og 4, jf. § 34.

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 varemottager efter § 10, stk. 2,
- 2) en mottager, der er fritaget for afgift af varer efter § 29, stk. 1, nr. 5 eller 6, eller
- 3) et direkte leveringssted her i landet, som den her i landet autoriserede oplagshaver efter § 9 eller den her i landet registrerede varemottager efter § 10, stk. 2, har godkendt og udpeget over for told- og skatteforvaltningen.” (H1’s understregning)

Bestemmelsen fik sin ordlyd ved lov nr. 1385 af 21. december 2009 og er en gennemførelse af direktiv 2008/118/EF.

I forarbejderne (lovforslag nr. 20 af 20. oktober 2009) hedder det om § 8, stk. 1, nr. 1:

”Efter stk. 1, nr. 1, overgår varer til forbrug her i landet, når varer forlader afgiftssuspensionsordningen, hvilket typisk vil være tilfældet ved én af to følgende situationer:

Ved ophør af en varetransport fra et andet EU-land, idet varerne når frem til deres bestemmelsessted her i landet, medmindre varerne umiddelbart herefter oplægges i et afgiftsoplag her i landet. Eller ved udlevering af varerne fra et afgiftsoplag her i landet.” (H1’s understregninger)

Praksis

EU-Domstolen har taget stilling til, hvornår en vare skal anses for at forlade en afgiftssuspensionsordning efter cirkulationsdirektivet.

I sag C-355/14 udtalte Domstolen, at ordet ”forlader” henviser til den fysiske udtagelse af varerne fra afgiftsoplaget; at varerne fysisk forlader afgiftsoplaget, og at forfaldstidspunktet skal være så tæt som muligt på salget til forbrugeren, jf. præmisserne 48-55:

”48 Det må fastslås, at det i artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 indeholdte sætningsled »når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning« – henset til betydningen af ordet »forlader« i sædvanlig sprogbrug – henviser til den fysiske udtagelse af disse varer fra afgiftsoplaget, og ikke salget af disse.

49 For det andet bemærkes, at en sådan læsning af artikel 7, stk. 1, og artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 svarer til de med direktivet forfulgte formål.

50 Da en punktafgift, således som det fremgår af niende betragtning til direktiv 2008/118, er en afgift på forbruget af visse varer, fastlægges i dette direktiv, således som det fremgår af direktivets artikel 1, stk. 1, den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af punktafgiftspligtige varer, herunder bl.a. energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv 2003/96.

51 Da punktafgiften er en afgift, der pålægges forbruget, og ikke salget, skal forfaldstidspunktet således være så tæt som muligt på forbrugeren.

52 Så længe de pågældende varer forbliver i afgiftsoplaget hos en godkendt oplagshaver, kan der derfor ikke være tale om forbrug, heller ikke selv om denne godkendte oplagshaver har solgt varerne.

53 For det tredje skal det så vidt angår sammenhængen for direktiv 2008/118 bemærkes, at direktivets artikel 7, stk. 2, litra a), bl.a. henviser til den situation, hvor en punktafgiftspligtig vare uretmæssigt forlader en afgiftssuspensionsordning. For så vidt som ordene »forlader [...] uretmæssigt« kun kan forstås således, at de vedrører den fysiske udtagelse af en vare fra en sådan ordning, bekræfter anvendelsen af disse ord i bestemmelsen den fortolkning, hvorefter overgangen til forbrug i denne bestemmelses forstand sker på det tidspunkt, hvor en punktafgiftspligtig vare fysisk forlader en afgiftssuspensionsordning.

54 Det fremgår endvidere af artikel 4, nr. 1), i direktiv 2008/118, sammenholdt med direktivets artikel 15, stk. 2, at punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning oplægges af en godkendt oplagshaver i et afgiftsoplag. Det følger heraf, at punktafgiften ikke forfalder, så længe den godkendte oplagshaver oplægger de pågældende varer i sit afgiftsoplag, idet disse varer nemlig i denne situation ikke kan anses for at have forladt en afgiftssuspensionsordning som omhandlet i artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118.

55 Det følger af ovenstående betragtninger, at artikel 7, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at salget af en punktafgiftspligtig vare, som en godkendt oplagshaver har oplagt i et afgiftsoplag, først indebærer en overgang til forbrug heraf på det tidspunkt, hvor varen fysisk forlader dette afgiftsoplag. ” (H1’s understregning)

Om den tilsvarende bestemmelse i det tidligere cirkulationsdirektiv (Rådets direktiv 92/12/EØF artikel 6, stk. 1) udtalte EU-Domstolen i sag C-325/99 (præmis 35), at

”... Ved at sidestille »tilfælde, hvor en vare forlader en suspensionsordning« med overgang til forbrug i artikel 6, stk. 1’s forstand, har fællesskabslovgiver klart tilkendegivet, at enhver fremstilling, forarbejdning, oplægning eller omsætning uden for en suspensionsordning giver anledning til punktafgiftspligtens forfald. ” (H1’s understregning)

I Skatterådets bindende svar af den 17. maj 2011 (SKM2011. 341. SR) blev det fastslået, at cigaretter og røgtobak ikke kunne anses for overgået til forbrug på det tidspunkt, hvor pakker påsat stempelmærker

(banderoleret) blev oplagret på H1's beskattede lager. Cigaretterne og røgtobakken var fortsat H1's ejendom, og det beskattede lager befandt sig på samme adresse som, men adskilt fra, H1's ubeskattede lager.

Af det bindende svar fremgår blandt andet:

”Efter cirkulationsdirektivets artikel 7, stk. 1, forfalder punktafgiften ved overgangen til forbrug i den medlemsstat, hvor denne finder sted. Det er efter artikel 7, stk. 2, litra a) tilfældet, når en punktafgiftspligtig vare forlader en afgiftssuspensionsordning, fx når varen sælges til en tredjemand, som ikke er autoriseret som oplagshaver. En tilsvarende bestemmelse findes i tobaksafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 1.” (H1's understregning)

Den juridiske vejledning

Det hedder i Den juridiske vejledning, afsnit E. A. 1.2 om systematik for punktafgiftsområdet (generelt):

”... Generelt indtræder pligten til at betale punktafgift ved varens eller ydelsens overgang til forbrug. Som hovedregel regnes tidspunktet for overgang til forbrug for at være ved udlevering fra eller forbrug hos producent/importør.” (H1's understregning)

I afsnit E. A. 1.4.1 om former for registrering (generelt) hedder det tilsvarende:

”... Tidspunktet for varens overgang til forbrug og dermed pligten til at betale punktafgift opstår først ved forbrug hos oplagshaveren eller ved udlevering til andre, som ikke er registrerede eller autoriserede som oplagshavere.

...

Det er derfor ikke muligt for oplagshaver at lade egne varer overgå til forbrug (og dermed afgiftspligt) ved at flytte dem fra lagret med ubeskattede varer til lagret med beskattede varer. Egne varer kan først afgiftsberigtiges ved overgang til forbrug. Med overgang til forbrug forstås, at varen udleveres fra oplaget til en kunde eller eventuelt overgår til et detailudsalg fra den autoriserede oplagshaver.” (H1's understregning)

Afgiftssats

Fra den 1. januar 2014 udgør afgiften af cigaretter 118,25 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen, jf. tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1).

Tobaksafgiftslovens § 7, stk. 2, bestemmer:

”Stk. 2. Afgift betales med den sats, der gælder for det kalenderår, hvor cigaren, cerutten eller cigarilloen overgår til forbrug i henhold til § 8.”

Autoriserede oplagshavere og registrerede varemottagere skal efter udløbet af hver afgiftsperiode angive mængden og omsætningen af de varer, hvoraf der skal betales afgift og indbetale afgiften for afgiftsperioden til told- og skatteforvaltningen, jf. § 13, stk. 1.

Spørgsmål 1

EU-Domstolen har ved de to nævnte domme slået fast, at ordet ”forlader” henviser til den *fysiske udtagelse* af varerne fra afgiftsoplaget, og at varerne fysisk forlader afgiftsoplaget. Endvidere har Domstolen udtalt, at forfaldstidspunktet skal være så tæt som muligt på salget til forbrugeren.

I overensstemmelse hermed anfører Skattestyrelsen i Den juridiske vejledning, at overgang til forbrug sker ved *udlevering fra producent/importør/oplaget til tredjemand/en kunde*, der ikke er autoriseret som oplagshaver, eller ved *forbrug hos producent/importør*.

Da cigaretterne sælges til grossisten, og da de solgte cigaretter forlader H1's lagerlokaler i forbindelse med salget og overføres til lagerlokaler tilhørende en tredjemand, og da den grossist, som køber cigaretterne, ikke er registreret som oplagshaver, er cigaretterne overgået til forbrug og dermed forfalder afgiften til betaling på dette tidspunkt.

Dette understreges af, at de cigaretter, der sælges og udleveres til grossisten, vil blive mærket, så de kan spores, og at grossisten vil have mulighed for at udtage cigaretpakker på lageret efter behov og uden yderligere betaling mv. til H1. Denne situation er således svarende til den situation, hvor cigaretterne bliver placeret på grossistens *eget* lager (og ikke lagerlokaler lejet hos tredjemand), og i hvilket tilfælde der utvivlsomt vil være sket overgang til forbrug.

Skatterådets bindende svar, jf. SKM2011. 341. SR, er ikke relevant i denne forbindelse, eftersom den sag omhandlede en situation, hvor cigaretterne blev oplagret på spørgerens eget, beskattede lager. Der var således i modsætning til dette tilfælde ikke tale om solgte cigaretter, som *fysisk* forlod spørgerens lagerlokaler.

Eftersom aftalen om lagerleje indgås mellem grossisten og H1, og cigaretterne aftaleretligt er solgt til grossisten, og eftersom grossisten bærer den økonomiske risiko for cigaretterne, er grossisten – hvad der er det afgørende – den civilretlige ejer af cigaretterne, når de placeres på lageret tilhørende tredjemand. Det gælder, uanset om H1 refunderer omkostningerne helt eller delvist. Dertil kommer, at cigaretpakkerne er påført en sporingsmekanisme, hvorved det tydeligt kan dokumenteres, at der er tale om cigaretter, som grossisten har købt og erhvervet ejendomsretten til, og som har forladt H1's lagerlokaler.

Spørgsmål 2

Det følger af tobaksafgiftslovens § 8, at afgiften betales ved varernes overgang til forbrug, hvilket er tilfældet i den beskrevne situation.

Spørgsmål 3

Det følger af tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, at der fra den 1. januar 2014 betales afgift efter følgende satser af cigaretter og røgtobak:

- 1) For cigaretter: 118,25 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen, jf. § 28.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at de til en grossist solgte cigaretter, som forlader H1's lager for at blive oplagt på et lager tilhørende tredjemand, er overgået til forbrug, hvis H1 helt eller delvist kompenserer grossisten for udgifterne til oplagring hos tredjemanden.

Begrundelse

H1 importerer cigaretter fra andre EU-lande til salg på det danske marked. H1 modtager cigaretterne i forskriftsmæssigt lukkede og behørigt stemplede pakninger, og H1 betaler afgiften, når cigaretterne sælges og overgår til forbrug.

Grossisten betaler H1 for cigaretterne i forbindelse med købet, og ejendomsretten til cigaretterne overgår dermed til grossisten. Grossisten bærer efter købet risikoen for varerne. Grossisten lejer selv sit lagerlokale og betaler herfor.

H1 påtænker at sælge cigaretter til en grossist, der ikke er autoriseret som oplagshaver. Cigaretterne skal leveres fra et lagerlokale, som H1 lejer hos tredjemand (et transport- og speditiønsfirma) i Danmark, til grossistens lager, hvor de skal opbevares, indtil grossisten sælger og transporterer dem til detailledet. H1's og grossistens lagerlokaler vil ofte være lejet hos samme tredjemand og på samme lokation, der er adskilt fra hinanden på separate lagerceller. H1's lejede lokaler vil være godkendt som afgiftsoplag, og grossistens lejede lokaler vil ikke være godkendt.

H1 vil kompensere grossisten helt eller delvist for den leje, som grossisten betaler for lagerlokaler hos tredjemand. Endvidere vil H1 være ansvarlig for sikkerheden for cigaretterne, indtil de forlader grossistens lagerlokaler. Det vil i praksis betyde, at grossisten drager nytte af samme forsikring som H1 i tilfælde af, at cigaretterne fx går til grunde ved brand.

H1 er autoriseret som oplagshaver efter tobaksafgiftslovens § 9, stk. 2. Cirkulationsdirektivets artikel 4, nr. 1, definerer en godkendt (autoriseret) oplagshaver, som en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning i et afgiftsoplag. En definition med tilsvarende indhold findes i tobaksafgiftslovens § 9, stk. 1.

En afgiftssuspensionsordning defineres i tobaksafgiftsbekendtgørelsen, som den særlige afgiftsordning, der inden for EU anvendes ved fremstilling, forarbejdning, oplægning eller transport af varer, og hvor betalingen af afgift er suspenderet. En tilsvarende bestemmelse findes i cirkulationsdirektivets artikel 4, nr. 7.

Et afgiftsoplag defineres i tobaksafgiftslovens § 20, stk. 1, som ethvert sted, hvor en autoriseret oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender varer under afgiftssuspensionen. En tilsvarende bestemmelse findes i cirkulationsdirektivets artikel 4, nr. 11.

Efter tobaksafgiftslovens § 20, stk. 2, og tobaksafgiftsbekendtgørelsens § 10, skal de lokaler, som virksomheden vil opbevare ubeskattede afgiftspligtige varer i, godkendes af Skattestyrelsen.

Efter cirkulationsdirektivets artikel 2 indtræder afgiftspligten for punktafgiftspligtige varer blandt andet på tidspunktet for varernes fremstilling inden for Fællesskabets område eller på tidspunktet for varernes indførsel i Fællesskabets område. Efter samme direktivs artikel 7, stk. 1, forfalder punktafgiften ved varens overgang til forbrug. I tidsrummet fra afgiftspligtens indtræden til afgiftens forfald kan varer under visse betingelser fremstilles, forarbejdes, oplægges eller bevæges under afgiftssuspensionsordningen, se artikel 4, nr. 7.

Det følger af tobaksafgiftslovens § 2, 1. pkt., at pakninger med cigaretter til forbrug her i landet skal forsynes med et stempelmærke i forbindelse med fremstillingen her i landet eller senest ved modtagelsen fra udlandet. Efter § 2, 3. pkt., skal der ved stempelmærkernes udlevering betales et beløb svarende til stempelmærkeværdien. I § 2, 4. pkt., står der, at tobaksafgiften forfalder ved varens overgang til forbrug. Det vil sige, at en virksomhed, der fx får fremstillet cigaretter i et andet EU-land, betaler et beløb, der svarer til tobaksafgiften, inden varerne er overgået til forbrug. Når varerne overgår til forbrug forfalder tobaksafgiften. Beløbet fungerer derved som et depositum for tobaksafgiften, indtil varerne overgår til forbrug.

Efter cirkulationsdirektivets artikel 7, stk. 2, skal det blandt andet anses som ”overgang til forbrug”, når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt. Tobaksafgiftslovens § 8 indeholder en tilsvarende definition.

Tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, fastsætter den afgiftssats, der fra den 1. januar 2014 betales her i landet. Afgiftssatsen for cigaretter er 118,25 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen.

Tobaksafgiftslovens § 28 bestemmer, hvad der gælder for detailsalgsprisen. Der er ikke nogen regulering af engrospriser, og engrospriser har ikke indflydelse på afgiftssatsen.

I SKM2011. 341. SR kunne Skatterådet ikke bekræfte, at cigaretter og røgtobak skulle anses som overgået til forbrug på det tidspunkt, hvor pakker påsat stempelmærker oplagres på spørgers beskattede lager, selv om cigaretterne og røgtobakken fortsat er spørgers ejendom, og det beskattede lager befinder sig på samme adresse som, men fysisk adskilt fra, spørgers ubeskattede lager. I Skatteministeriets begrundelse, som Skatterådet tiltrådte, står der, at en oplagshaver ikke frit kan vælge at oplagre stempelmærkede tobaksvarer på et beskattet lager i virksomheden, uanset at det er meningen at placere varerne på en del af lageret, hvor der opbevares beskattede varer. Skatteministeriet skrev, at det skyldtes, at disse varer reelt ikke kunne anses for at være overgået til forbrug, og dermed var afgiften ikke forfalden.

I sag C-355/14, der er afsagt efter SKM2011. 341. SR, udtalte EU-domstolen i præmis 48, at ”Det må fastslås, at det i artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 indeholdte sætningsled »når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning« – henset til betydningen af ordet »forlader« i sædvanlig sprogbrug – henviser til den fysiske udtagelse af disse varer fra afgiftsoplaget, og ikke salget af disse.” Sag C-355/14 vedrørte handel med nogle svære brændselsolier, der ligesom cigaretterne i denne sag er reguleret af cirkulationsdirektivets bestemmelser, se direktivets artikel 1, stk. 1.

H1 har efter det oplyste modtaget betaling for cigaretterne, og cigaretterne er fjernet fra H1’s lokaler, som er godkendt af Skattestyrelsen til opbevaring af ubeskattede varer. H1 kan ikke længere råde over cigaretterne, fx ved at sælge dem til en anden autoriseret oplagshaver eller udføre dem til områder uden for EU.

Da H1 ikke kan råde over cigaretterne og ikke er i besiddelse af cigaretterne, er det Skattestyrelsens vurdering, at cigaretterne reelt er overgået til forbrug, når de er solgt til grossisten og har forladt H1’s godkendte afgiftsoplag.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at de cigaretter, som H1 sælger til grossisten, vil forlade afgiftssuspensionen, når de forlader H1’s lejede lagerceller, hvorved cigaretterne vil overgå til forbrug. Skattestyrelsen finder ikke, at de nævnte kontraktuelle forhold mellem H1 og grossisten om forsikring af cigaretterne og kompensation for lejeomkostninger har betydning for, at cigaretterne reelt er overgået til forbrug.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at tobaksafgiften forfalder til betaling på det tidspunkt, hvor de til en grossist solgte cigaretter forlader H1’s lager for at blive oplagt på et lager tilhørende en tredjemand?

Begrundelse

Tobaksafgiftslovens § 2, 4. pkt., bestemmer, at ved varernes overgang til forbrug forfalder tobaksafgiften.

Tobaksafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 1, bestemmer, at der ved ”varernes overgang til forbrug” blandt andet forstås, når varerne forlader afgiftssuspensionsordningen.

En afgiftssuspensionsordning defineres i tobaksafgiftsbekendtgørelsens § 16, nr. 1, som den særlige afgiftsordning, der inden for EU anvendes ved fremstilling, forarbejdning, oplægning eller transport af varer, og hvor betalingen af afgift er suspenderet. En tilsvarende bestemmelse findes i cirkulationsdirektivets artikel 4, nr. 7.

Et afgiftsoplag defineres i tobaksafgiftslovens § 20, stk. 1, som ethvert sted, hvor en autoriseret oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender varer under afgiftssuspensionen. En tilsvarende bestemmelse findes i cirkulationsdirektivets artikel 4, nr. 11.

Efter tobaksafgiftslovens § 20, stk. 2, og tobaksafgiftsbekendtgørelsens § 10, skal de lokaler, som virksomheden vil opbevare ubeskattede afgiftspligtige varer i, godkendes af Skattestyrelsen. Der er ikke noget krav om, hvem der ejer lokalerne, hvilket blandt andet kommer til udtryk ved, at tobaksafgiftsbekendtgørelsens § 10, stk. 2, nr. 6, giver Skattestyrelsen mulighed for at tillade, at der er gennemgang fra lokalerne til andre virksomheder, hvis den anden virksomhed er en speditør, et lagerhotel eller lignende, der udlejer lokaler til opbevaring af varer.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens vurdering, at tobaksafgiften forfalder på det tidspunkt, hvor de til en grossist solgte cigaretter forlader H1's godkendte afgiftsoplag, for at blive oplagt uden for afgiftssuspensionsordningen, hvilket fx kan være i lagerceller, som en grossist lejer af en speditør, og som ikke er godkendt til opbevaring af ubeskattede cigaretter.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at tobaksafgiften skal beregnes med den afgiftssats, der gælder på det tidspunkt, hvor de til en grossist solgte cigaretter forlader H1's lager for at blive oplagt på en tredjemands lager?

Begrundelse

Tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, der findes i lovens kapitel 1 om afgift af cigaretter og røgtobak, bestemmer, at der fra den 1. januar 2014 betales afgift af cigaretter og røgtobak her i landet efter reglerne i tobaksafgiftsloven. § 1, stk. 1, nr. 1-3, angiver satserne for henholdsvis cigaretter, groftskåret røgtobak og finskåret røgtobak.

De gældende satser i tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, blev indført ved § 4 i lov nr. 1383 af den 28. december 2011 om ændring af chokoladeafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, øl- og vinafgiftsloven og forskellige andre love.

Ændringslovens § 7 indeholdt ikrafttrædelsesbestemmelser og overgangsbestemmelser.

§ 7, stk. 2, bestemmer blandt andet, at § 4 træder i kraft den 1. april 2012.

§ 7, stk. 3, bestemmer, at ændringsloven alene har virkning for varer, som efter lovens ikrafttræden udleveres til forbrug fra registrerede virksomheder, angives til fortoldning eller importeres.

§ 7, stk. 4, bestemmer, at for cigaretter og røgtobak, som fra den 1. april 2012 til og med den 31. december 2013 udleveres til forbrug fra registrerede virksomheder, angives til fortoldning eller importeres, betales afgiften efter tobaksafgiftsloven efter lavere satser, end der er bestemt i § 4.

I tillæg til overgangsreglerne i § 7, stk. 4, bestemmer § 7, stk. 5, at hvis en virksomhed registreret efter tobaksafgiftsloven i perioden fra og med den 12. december 2011 til og med den 31. marts 2012 køber stempelmærker til mere end 20 pct. flere styk cigaretter og kilogram røgtobak, end virksomheden normalt ville gøre i en periode på 112 dage, anses det overskydende køb for foretaget den 1. april 2012 og vil hermed blive efterreguleret i henhold til de i stk. 4 fastsatte afgiftssatser.

Skattestyrelsen lægger til grund, at de cigaretter, som H1 spørger til, er indført under afgiftssuspensionen efter den 1. januar 2014 og vil forlade H1's lager efter denne dato.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens vurdering, at der af de cigaretter, som H1 vil sælge til grossisten, og som i forlængelse af salget vil overgå til forbrug, skal betales afgift efter de gældende satser i tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

For god ordens skyld gør Skattestyrelsen opmærksom på skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, hvorefter et bindende svar ikke er bindende for Skattestyrelsen, hvis der fx sker ændringer i de love eller bekendtgørelser, der ligger til grund for besvarelsen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

I lovbekendtgørelse nr. 19 af den 1. august 2018 om tobaksafgifter står der blandt andet:

"§ 1. Der betales fra den 1. januar 2014 afgift af cigaretter og røgtobak her i landet efter reglerne i denne lov og efter følgende satser:

- 1) For cigaretter: 118,25 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen, jf. § 28.
- 2) For røgtobak, der efter regler fastsat i medfør af stk. 2 er defineret som groftskåret røgtobak: 738,50 kr. pr. kilogram.
- 3) For røgtobak, der efter regler fastsat i medfør af stk. 2 er defineret som finskåret røgtobak: 788,50 kr. pr. kilogram.

Stk. 2. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler for definitioner af tobaksvarer.

§ 2. Pakninger med afgiftspligtige varer til forbrug her i landet skal forsynes med et stempelmærke i forbindelse med fremstillingen her i landet eller senest ved modtagelsen fra udlandet, jf. dog § 9, stk. 5 og § 29. For røgtobak er fristen dog senest 1 måned efter varens modtagelse eller pakning. Ved stempelmærkernes udlevering betales et beløb svarende til stempelmærkeværdien. Ved varernes overgang til forbrug forfalder tobaksafgiften

...

§ 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 og 4, jf. § 34.

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 varemottager efter § 10, stk. 2,
- 2) en mottager, der er fritaget for afgift af varer efter § 29, stk. 1, nr. 5 eller 6, eller
- 3) et direkte leveringssted her i landet, som den her i landet autoriserede oplagshaver efter § 9 eller den her i landet registrerede varemottager efter § 10, stk. 2, har godkendt og udpeget over for told- og skatteforvaltningen.

...

§ 9. En autoriseret oplagshaver er en virksomhed eller person, der som led i udøvelsen af sit erhverv har fået autorisation til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende varer under afgiftssuspensionsordningen i et afgiftsoplag, jf. § 20, stk. 1.

Stk. 2. Virksomheder, der her i landet fremstiller varer nævnt i § 1 og § 7, eller virksomheder, der modtager sådanne varer fra udlandet, skal autoriseres som oplagshaver hos told- og skatteforvaltningen.

...

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

Stk. 2. Det er en betingelse for at opnå autorisation som oplagshaver her i landet, at told- og skatteforvaltningen forinden har godkendt lokalerne, som virksomheden vil benytte til fremstilling, opbevaring og udlevering af afgiftspligtige ubeskattede varer. Skatteministeren kan fastsætte de nærmere regler for administrationen efter 1. pkt.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan tilbagekalde en virksomheds autorisation og en godkendelse af lokaler, hvis lokalerne anvendes eller indrettes på en sådan måde, at told- og skatteforvaltningens kontrol efter § 21 ikke kan udføres på rimelig måde.

...

§ 28. Den afgiftspligtige værdi er varens højeste detailpris indbefattet afgift efter denne lov og efter merværdiafgiftsloven og uden rabatfradrag af nogen art.

Stk. 2. Detailprisen fastsættes af fremstillingsvirksomheden, dennes repræsentant eller importøren. Cigaretter, der udleveres i restaurationer m.v., hvor serveringspersonalet aflønnes efter reglerne om betjeningsafgift, kan sælges til en højere pris end den, der er anført på stempelmærket.

Stk. 3. Såfremt der ikke her i landet findes en detailpris for varen, svares afgiften på grundlag af en af told- og skatteforvaltningen skønnet detailpris.

Stk. 4. Auktionssalg med afgiftspligtige varer er forbudt bortset fra tvangsauktioner eller tilfælde, hvor auktion er foreskrevet ved lov. Skatteministeren fastsætter regler om berigtigelsen af afgiften. ”

I bekendtgørelse nr. 186 af den 26. februar 2013 om tobaksafgifter med senere ændringer står der blandt andet:

”§ 10. En virksomhed kan først autoriseres som oplagshaver her i landet, når SKAT har godkendt lokalerne, som virksomheden vil benytte til at fremstille, opbevare og udlevere varer, hvoraf der endnu ikke er betalt afgift. Virksomheden skal ved ansøgning om autorisation som oplagshaver vedlægge plantegning over virksomhedens lokaler og anlæg til at fremstille, opbevare og udlevere varer.

Stk. 2. En autoriseret virksomhed skal som vilkår for SKATs godkendelse af virksomhedens lokaler overholde,

- 1) at lokalerne har en sådan størrelse og indretning, at der kan holdes en rimelig orden,
- 2) at der i lokalerne kun opbevares afgiftspligtige varer, råvarer, redskaber, hjælpematerialer og emballage til at fremstille, opbevare og udlevere varerne samt brandsluknings- og sikkerhedsudstyr,
- 3) at der i lokalerne foretages en fysisk adskillelse mellem afgiftspligtige varer, hvoraf der er betalt afgift, og afgiftspligtige varer, som er oplagt under afgiftssuspensionsordningen,
- 4) at lokalerne ikke benyttes til beboelse eller køkken,
- 5) at adgangen til lokalerne er uhindret og ikke sker gennem private beboelsesrum eller en anden virksomhed, og
- 6) at der ikke er gennemgang fra lokalerne til andre virksomheder, idet SKAT dog kan tillade til- og afgangveje mellem lokalerne og en anden virksomhed, hvis den anden virksomhed er en speditør, lagerhotel eller lignende, der udlejer lokaler til opbevaring af varer.

Stk. 3. En autoriseret virksomhed skal anmelde ændringer af lokaler og anlæg til godkendelse hos SKAT, hvis de påtænkte ændringer angår lokaler og anlæg, som SKAT tidligere har godkendt.

...

§ 16. I denne bekendtgørelse forstås ved:

- 1) Afgiftssuspensionsordningen: Den særlige afgiftsordning, der inden for EU anvendes ved fremstilling, forarbejdning, oplægning eller transport af varer, og hvor betalingen af afgift af varerne er suspenderet. ”

I Rådets direktiv 2008/118/EF af den 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (cirkulationsdirektivet) står der blandt andet:

”Artikel 1

1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

- a) energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv 2003/96/EF

- b) alkohol og alkoholholdige drikkevarer omfattet af direktiv 92/83/EØF og 92/84/EØF
- c) forarbejdet tobak omfattet af direktiv 95/59/EF, 92/79/EØF og 92/80/EØF.

...

Artikel 2

Punktafgiftspligtige varer pålægges punktafgift på tidspunktet for:

- a) deres fremstilling, herunder, hvor det er relevant, deres udvinding, inden for Fællesskabets område
- b) deres indførsel i Fællesskabets område.

...

Artikel 4

I dette direktiv og gennemførelsesbestemmelserne hertil forstås ved:

1) »godkendt oplagshaver«: en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning i et afgiftsoplag

...

7) »afgiftssuspensionsordning«: en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en toldsuspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet

...

11) »afgiftsoplag«: ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en afgiftssuspensionsordning fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende.

...

Artikel 7

1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:

- a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt
- b) når der oplægges punktafgiftspligtige varer uden for en afgiftssuspensionsordning, for hvilke der ikke er opkrævet punktafgift i henhold til de gældende bestemmelser i fællesskabsretten og den nationale lovgivning
- c) når der fremstilles punktafgiftspligtige varer, herunder uretmæssigt, uden for en afgiftssuspensionsordning
- d) når punktafgiftspligtige varer indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførslen henføres under en afgiftssuspensionsordning.

3. Tidspunktet for overgang til forbrug er:

- a) i de situationer, der er nævnt i artikel 17, stk. 1, litra a), nr. ii), det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer modtages af modtageren
- b) i de situationer, der er nævnt i artikel 17, stk. 1, litra a), nr. iv), det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer modtages af modtageren
- c) i de situationer, der er nævnt i artikel 17, stk. 2, det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer modtages på det direkte leveringssted.

4. Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning som følge af disse varers art, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure eller efter tilladelse fra medlemsstatens kompetente myndigheder, anses ikke for at være overgang til forbrug.

Ved anvendelsen af dette direktiv anses en vare for totalt ødelagt eller uigenkaldeligt gået tabt, når den er blevet gjort uanvendelig som punktafgiftspligtig vare.

Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af de pågældende punktafgiftspligtige varer skal bevises på tilfredsstillende vis over for de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor den totale ødelæggelse eller det uigenkaldelige tab fandt sted, eller, hvis det ikke er muligt at fastslå, hvor tabet fandt sted, hvor det blev opdaget.

5. Hver enkelt medlemsstat fastlægger sine egne regler og betingelser for, hvordan de i stk. 4 nævnte tab fastslås. ”

Praksis

C-355/14

I dommen af den 2. juni 2016 udtalte EU-domstolen blandt andet:

”38 Med sit første og andet spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret for det første nærmere bestemt oplyst, om artikel 7, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at salget af en punktafgiftspligtig vare i et afgiftsoplag, uden at denne vare fysisk har forladt afgiftsoplaget, udgør en overgang til forbrug af denne vare. For det andet ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, sammenholdt med artikel 7 i direktiv 2008/118, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at de nationale myndigheder giver afslag på at punktafgiftsfritage energiprodukter, der efter at være blevet solgt af en godkendt oplagshaver til en mellemhandler videresælges af sidstnævnte til en endelig forbruger, som opfylder samtlige krav i national ret for at blive indrømmet en punktafgiftsfritagelse for disse varer, og til hvem den godkendte oplagshaver direkte har leveret varerne fra sit afgiftsoplag, alene med den begrundelse, at den mellemliggende køber, der af oplagshaveren er blevet angivet som modtager af varerne, ikke opfylder disse krav.

39 Indledningsvis bemærkes, at de i hovedsagen omhandlede varer, nemlig svære brændselsolier henhørende under KN-kode 2710 19 64, udgør energiprodukter henhørende under KN-kode 2710 som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv 2003/96, og at de skal pålægges afgift på de vilkår, der er fastsat i dette direktiv. De udgør ligeledes punktafgiftspligtige varer som omhandlet i artikel 1, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/118, hvis forbrug direkte eller indirekte pålægges punktafgifter, for hvilke sidstnævnte direktiv fastlægger ordningen. Det bemærkes endvidere, at den anvendelse, som disse varer var bestemt til, nemlig produktion af elektricitet i et kraftværk, ikke er opregnet blandt de anvendelser, der i henhold til artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96 er udelukket fra dette direktivs anvendelsesområde.

...

Om det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder

45 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 26.3.2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

46 Hvad for det første angår selve ordlyden af artikel 7, stk. 1, i direktiv 2008/118 bemærkes, at denne bestemmelse definerer forfaldstidspunktet som det tidspunkt, hvor den punktafgiftspligtige vare overgår til forbrug.

47 Det fremgår desuden af det nævnte direktivs artikel 7, stk. 2, litra a), at der ved »overgang til forbrug« i dette direktiv bl.a. skal forstås »når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt«.

48 Det må fastslås, at det i artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 indeholdte sætningsled »når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning« – henset til betydningen af ordet »forlader« i sædvanlig sprogbrug – henviser til den fysiske udtagelse af disse varer fra afgiftsoplaget, og ikke salget af disse.

49 For det andet bemærkes, at en sådan læsning af artikel 7, stk. 1, og artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 svarer til de med direktivet forfulgte formål.

50 Da en punktafgift, således som det fremgår af niende betragtning til direktiv 2008/118, er en afgift på forbruget af visse varer, fastlægges i dette direktiv, således som det fremgår af direktivets artikel 1, stk. 1, den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af punktafgiftspligtige varer, herunder bl.a. energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv 2003/96.

51 Da punktafgiften er en afgift, der pålægges forbruget, og ikke salget, skal forfaldstidspunktet således være så tæt som muligt på forbrugerens.

52 Så længe de pågældende varer forbliver i afgiftsoplaget hos en godkendt oplagshaver, kan der derfor ikke være tale om forbrug, heller ikke selv om denne godkendte oplagshaver har solgt varerne.

53 For det tredje skal det så vidt angår sammenhængen for direktiv 2008/118 bemærkes, at direktivets artikel 7, stk. 2, litra a), bl.a. henviser til den situation, hvor en punktafgiftspligtig vare uretmæssigt forlader en afgiftssuspensionsordning. For så vidt som ordene »forlader [...] uretmæssigt« kun kan forstås således, at de vedrører den fysiske udtagelse af en vare fra en sådan ordning, bekræfter anvendelsen af disse ord i bestemmelsen den fortolkning, hvorefter overgangen til forbrug i denne bestemmelses forstand sker på det tidspunkt, hvor en punktafgiftspligtig vare fysisk forlader en afgiftssuspensionsordning.

54 Det fremgår endvidere af artikel 4, nr. 1), i direktiv 2008/118, sammenholdt med direktivets artikel 15, stk. 2, at punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning oplægges af en godkendt oplagshaver i et afgiftsoplag. Det følger heraf, at punktafgiften ikke forfalder, så længe den godkendte oplagshaver oplægges de pågældende varer i sit afgiftsoplag, idet disse varer nemlig i denne situation ikke kan anses for at have forladt en afgiftssuspensionsordning som omhandlet i artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118.

55 Det følger af ovenstående betragtninger, at artikel 7, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at salget af en punktafgiftspligtig vare, som en godkendt oplagshaver har oplagt i et afgiftsoplag, først indebærer en overgang til forbrug heraf på det tidspunkt, hvor varen fysisk forlader dette afgiftsoplag.”

SKM2011. 341. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at cigaretter og røgtobak anses som overgået til forbrug på det tidspunkt, hvor pakker påsat stempelmærker (banderoleret) oplagres på spørgers beskattede lager, selv om cigaretterne og røgtobakken fortsat er spørgers ejendom, og det beskattede lager befinder sig på samme adresse som, men fysisk adskilt fra, selskabets ubeskattede lager.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

I lovbekendtgørelse nr. 19 af den 1. august 2018 om tobaksafgifter står der blandt andet:

”§ 2. Pakninger med afgiftspligtige varer til forbrug her i landet skal forsynes med et stempelmærke i forbindelse med fremstillingen her i landet eller senest ved modtagelsen fra udlandet, jf. dog § 9, stk. 5 og § 29. For røgtobak er fristen dog senest 1 måned efter varens modtagelse eller pakning. Ved stempelmærkernes udlevering betales et beløb svarende til stempelmærkeværdien. Ved varernes overgang til forbrug forfalder tobaksafgiften.

...

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

1) når varer forlader afgiftssuspensionsordningen,

...

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

Stk. 2. Det er en betingelse for at opnå autorisation som oplagshaver her i landet, at told- og skatteforvaltningen forinden har godkendt lokalerne, som virksomheden vil benytte til fremstilling, opbevaring og udlevering af afgiftspligtige ubeskattede varer. Skatteministeren kan fastsætte de nærmere regler for administrationen efter 1. pkt.”

I Rådets direktiv 2008/118/EF af den 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (cirkulationsdirektivet) står der blandt andet:

”Artikel 2

Punktafgiftspligtige varer pålægges punktafgift på tidspunktet for:

- c) deres fremstilling, herunder, hvor det er relevant, deres udvinding, inden for Fællesskabets område
- d) deres indførsel i Fællesskabets område.

...

Artikel 4

I dette direktiv og gennemførelsesbestemmelserne hertil forstås ved:

...

7) »afgiftssuspensionsordning«: en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en toldsuspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet

...

11) »afgiftsoplag«: ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en afgiftssuspensionsordning fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende. ”

I bekendtgørelse nr. 186 af den 26. februar 2013 om tobaksafgifter står der blandt andet:

”§ 10. En virksomhed kan først autoriseres som oplagshaver her i landet, når SKAT har godkendt lokalerne, som virksomheden vil benytte til at fremstille, opbevare og udlevere varer, hvoraf der endnu ikke er betalt afgift. Virksomheden skal ved ansøgning om autorisation som oplagshaver vedlægge plantegning over virksomhedens lokaler og anlæg til at fremstille, opbevare og udlevere varer.

Stk. 2. En autoriseret virksomhed skal som vilkår for SKATs godkendelse af virksomhedens lokaler overholde,

...

6) at der ikke er gennemgang fra lokalerne til andre virksomheder, idet SKAT dog kan tillade til- og afgangveje mellem lokalerne og en anden virksomhed, hvis den anden virksomhed er en speditør, lagerhotel eller lignende, der udlejer lokaler til opbevaring af varer. ”

...

§ 16. I denne bekendtgørelse forstås ved:

1) Afgiftssuspensionsordningen: Den særlige afgiftsordning, der inden for EU anvendes ved fremstilling, forarbejdning, oplægning eller transport af varer, og hvor betalingen af afgift af varerne er suspenderet. ”

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

I lovbekendtgørelse nr. 19 af den 1. august 2018 om tobaksafgifter står der blandt andet:

”Kapitel 1, Afgift af cigaretter og røgtobak

§ 1. Der betales fra den 1. januar 2014 afgift af cigaretter og røgtobak her i landet efter reglerne i denne lov og efter følgende satser:

- 1) For cigaretter: 118,25 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen, jf. § 28.
- 2) For røgtobak, der efter regler fastsat i medfør af stk. 2 er defineret som groftskåret røgtobak: 738,50 kr. pr. kilogram.
- 3) For røgtobak, der efter regler fastsat i medfør af stk. 2 er defineret som finskåret røgtobak: 788,50 kr. pr. kilogram.

Stk. 2. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler for definitioner af tobaksvarer. ”

I lov nr. 1383 af den 28. december 2011 om ændring af chokoladeafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, øl- og vinafgiftsloven og forskellige andre love står der blandt andet:

”§ 4

I lov om tobaksafgifter (tobaksafgiftsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 635 af 21. august 1998, som ændret bl.a. ved § 2 i lov nr. 1296 af 20. december 2000, § 1 i lov nr. 1063 af 17. december 2002, § 1 i lov nr. 1392 af 20. december 2004, § 4 i lov nr. 524 af 12. juni 2009, § 3 i lov nr. 626 af 11. juni 2010 og § 3 i lov nr. 1361 af 8. december 2010 og senest ved § 1 i lov nr. 626 af 14. juni 2011, foretages følgende ændringer:

1. § 1, stk. 1, nr. 1, affattes således:

»1) For cigaretter: 118,25 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen, jf. § 28.«

2. I § 1, stk. 1, nr. 2, ændres »618,50« til: »738,50«.

3. I § 1, stk. 1, nr. 3, ændres »668,50« til: »788,50«.

...

§ 7

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2012, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. §§ 4 og 6 træder i kraft den 1. april 2012.

Stk. 3. Loven har alene virkning for varer, som efter lovens ikrafttræden udleveres til forbrug fra registrerede virksomheder, angives til fortoldning eller importeres.

Stk. 4. For cigaretter og røgtobak, som fra den 1. april 2012 til og med den 31. december 2013 udleveres til forbrug fra registrerede virksomheder, angives til fortoldning eller importeres, betales afgift efter tobaksafgiftsloven efter følgende satser:

1) For cigaretter: 116,65 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen, jf. § 28 i tobaksafgiftsloven.

2) For røgtobak, der efter regler fastsat i medfør af § 1, stk. 2, i tobaksafgiftsloven er defineret som groftskåret røgtobak: 722,50 kr. pr. kilogram.

3) For røgtobak, som efter regler fastsat i medfør af § 1, stk. 2, i tobaksafgiftsloven er defineret som fintskåret røgtobak: 772,50 kr. pr. kilogram.

Stk. 5. Hvis en virksomhed registreret efter tobaksafgiftsloven i perioden fra og med den 12. december 2011 til og med den 31. marts 2012 køber stempelmærker til mere end 20 pct. flere styk cigaretter og kilogram røgtobak, end virksomheden normalt ville gøre i en periode på 112 dage, anses det overskydende køb for foretaget den 1. april 2012 og vil hermed blive efterreguleret i henhold til de i stk. 4 fastsatte afgiftssatser.”