

PRAKSISOVERSIGT · AFGIFTSRET

Praksisoversigt over punktafgifter – registrering, hæftelse og skønsmæssig ansættelse

Det tværgående fællesregelsæt for vareafgifterne – oplagshaver og varemodtager, besidder og ledelseshæftelse, § 5-skøn og sanktioner

Version 2 · Opdateret 22. jul. 2026 · 35 afgørelser · 2012-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Punktafgifterne på chokolade, emballage, øl og vin, spiritus, tobak, mineralvand m.fl. hviler materielt på hver sin afgiftslov, men administrativt og pønalt på et fælles regelsæt: registreringspligten i de enkelte love, hæftelsesreglerne i både afgiftslovene og opkrævningsloven, samt opkrævningslovens §§ 4 og 5 om foreløbig fastsættelse og skønsmæssig ansættelse. Praksis er stærkt domineret af Landsskatteretten, hvor tyngdepunktet ligger i controlsager mod kiosker, slikbutikker og grossister uden fyldestgørende afgiftsregnskab, mens domstolene navnlig har taget stilling til strafudmåling, ordensbøder og tillægsbøder. Oversigten kortlægger, hvornår registreringspligten indtræder, hvem der hæfter for uberigtigede varer, hvornår et skøn kan tilsidesættes, og hvordan sanktionsniveauet er ændret med virkning fra 1. januar 2024.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Registreringspligten for punktafgifter følger af den enkelte afgiftslov: erhvervsmæssig fremstilling kræver registrering som oplagshaver, mens erhvervsdrivende, der modtager varer fra udlandet, skal registreres som varemodtager, inden varerne afsendes.
- 02** Erhvervsdrivende, der ikke er registreret som varemodtager, skal registreres som midlertidigt registreret varemodtager, anmelde varetransporten og betale afgiften inden vareafsendelsen – registreringen gælder kun én leverandør, én mængde og én periode.
- 03** En gennemgående bagatelgrænse fritager for registrering, når den samlede årlige afgift af indførte og modtagne varer ikke overstiger 10.000 kr.; forventes grænsen overskredet, indtræder registreringspligten.
- 04** Den, der er i besiddelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er afgiftsberigtigede, hæfter for afgiften – hæftelsen er objektiv og uafhængig af god tro.
- 05** Besidderhæftelsen kan kun afkræftes ved konkret dokumentation for, at netop de fundne varer er købt i afgiftsberigtiget stand; generelle fakturaer af ældre dato, der ikke kan henføres til de optalte varer, er ikke tilstrækkeligt.

- 06 Ved varer fundet på en privat adresse påhviler det Skattestyrelsen at sandsynliggøre erhvervsmæssigt formål – store mængder er ikke i sig selv tilstrækkeligt, når varerne er spredt og blandet med private ejende.
- 07 Chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 2, er efter ordlyd og forarbejder en objektiv hæftelsesbestemmelse, men den kan ikke anvendes over for en godtroende mellemhandler uden forudgående varslings af praksisændringen.
- 08 Opkrævningslovens § 10 b pålægger personlig, ubegrænset og solidarisk hæftelse for den, der forsætligt eller groft uagtsomt deltager i ledelsen af en uregistreret virksomhed – også reelle ledere og stråmænd, der ikke er registreret i Erhvervsstyrelsens systemer.
- 09 Hæftelse efter § 10 b forudsætter ikke, at der rejses eller vindes en straffesag; frifindelse i straffesagen udelukker ikke administrativ hæftelse, fordi beviskravene er forskellige.
- 10 Ledelseshæftelsen omfatter kun de skatter og afgifter, der opstår i den periode, hvor den pågældende faktisk deltog i ledelsen.
- 11 Foreløbig fastsættelse efter opkrævningslovens § 4 udløser en afgift for hver fastsættelse, og fire på hinanden følgende foreløbige fastsættelser for samme registreringsforhold kan føre til inddragelse af registreringen efter forudgående varsel.
- 12 Skønsmæssig ansættelse efter opkrævningslovens § 5, stk. 2, forudsætter, at tilsvaret ikke kan opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber – manglende afgiftsregnskab, manglende følgesedler og manglende kasseafstemning er de typiske tilsidesættelsesgrunde.
- 13 Skatteforvaltningen skal ved et skøn samtidig tage stilling til periodiseringen, så der ikke efteropkræves tilsvaret uden for genoptagelsesfristerne eller opkræves forældede krav.
- 14 Et skøn tilsidesættes ikke, blot fordi det er ugunstigt; det kræver, at virksomheden godtgør, at metoden er urealistisk, eller at grundlaget er utilstrækkeligt oplyst – ellers hjemvises sagen alene ved konkrete beregningsfejl.
- 15 Genoptagelse af et afgiftstilsvaret kræver, at der fremlægges oplysninger, som sandsynliggør en ændring; ukendskab til angivelsespligten og intern arbejdsdeling udgør ikke særlige omstændigheder efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4.
- 16 Manglende registrering som varemottager og manglende afgiftsregnskab straffes med skærpede ordensbøder, der sammenlægges ved flere overtrædelser, og gentagne overtrædelser kan udløse rettighedsfrakendelse.
- 17 Fra 1. januar 2024 udmåles normalbøden for forsætlig unddragelse af punktafgifter til to gange unddragelsen og for grov uagtsomhed til én gang unddragelsen, uden det tidligere progressionsknæk ved 60.000 kr.

- 18** Grænsen for frihedsstraf ved forsætlig unddragelse af punktafgifter er hævet fra 100.000 kr. til 500.000 kr. i førstegangstilfælde, mens tillægsbøden samtidig er fordoblet til to gange unddragelsen for forhold begået efter 1. januar 2024.
- 19** Tillægsbøder på skatte- og afgiftsområdet har et selvstændigt pønalt formål og udmåles fuldt ud til hver enkelt deltager, uanset at flere har medvirket til den samme unddragelse.

Fællesregelsættet: hvornår opkrævningsloven træder i stedet for den enkelte afgiftslov

§ 1

De varebaserede punktafgifter reguleres materielt af hver sin lov – chokoladeafgiftsloven, emballageafgiftsloven, øl- og vinafgiftsloven, spiritusafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, mineralvandsafgiftsloven m.fl. – men opkrævningen, angivelsen, hæftelsen og sanktionerne hviler i vidt omfang på et fælles administrativt regelsæt i opkrævningsloven. Forarbejderne til nyaffattelsen af [opkrævningslovens § 5](#) beskriver samspillet præcist:

»Efter opkrævningslovens § 1, stk. 1, gælder opkrævningsloven for opkrævning af skatter og afgifter, som virksomheder, selskaber, fonde eller foreninger m.v. er eller skulle have været registreret for hos Skatteforvaltningen, medmindre der er fastsat særlige regler i anden lovgivning eller EU-forordninger. Pligten til at være registreret for en given skat eller afgift er fastsat i lovgivningen om den pågældende skat eller afgift. F.eks. følger registreringspligten for punktafgifterne af bestemmelser i de enkelte punktafgiftslove.«

Det afgørende er ordene »eller skulle have været registreret for«: opkrævningslovens regler – herunder skønsadgangen i [§ 5, stk. 2](#) og ledelseshæftelsen i [§ 10 b](#) – gælder også over for den, der driver afgiftspligtig virksomhed uden at have ladet sig registrere.

For lejlighedsvis varemottagere gælder en særordning i [opkrævningslovens § 9, stk. 1](#), hvorefter den, der ikke er autoriseret eller registreret efter de i bilag 1, liste A, nævnte afgiftslove, ved modtagelsen af varer fra andre EU-lande skal angive den afgiftspligtige mængde og indbetale afgiften senest samtidig med angivelsen, jf. [§ 9, stk. 3](#). Efter [§ 9, stk. 2](#) gælder en tilsvarende pligt for ikke-erhvervsdrivende varemottagere for en række af afgiftslovene.

Den EU-retlige ramme er [Rådets direktiv \(EU\) 2020/262 om den generelle ordning for punktafgifter](#), der omarbejdede direktiv 2008/118/EF, og som fastlægger afgiftssuspensionsordningen, forbrugslandsbeskatningen og hæftelsen ved uregelmæssigheder under forsendelse. Direktivet suppleres af [Rådets forordning \(EU\) nr. 389/2012 om administrativt samarbejde på punktafgiftsområdet](#). Den danske gennemførelse af suspensionsordningen findes dels i afgiftslovenes hæftelsesbestemmelser, dels i de tilhørende bekendtgørelser, hvor bl.a. [bekendtgørelse om afgift af spiritus m.m. § 14](#) definerer afgiftssuspensionsordningen, EMCS, e-ledsagedokument, e-kvittering og ARC-nummeret. Nødprocedurer ved nedbrud i EMCS er reguleret i [bekendtgørelse om afgift af øl, vin og frugtvín m.m. § 29](#) og [§ 30](#) samt i [bekendtgørelse om tobaksafgifter § 35](#).

Selve registreringssagsbehandlingen er delt mellem Erhvervsstyrelsen og Skatteforvaltningen efter [bekendtgørelse om virksomhedsregistrering i en række skatte- og afgiftslove § 2](#), hvorefter anmeldelser, der kræver egentlig skatte- og afgiftsfaglig kompetence, videresendes til told- og skatteforvaltningen.

LOV

[Opkrævningsloven § 5, stk. 2](#)[Opkrævningsloven § 9, stk. 1-3](#)[Opkrævningsloven § 10b](#)

§ 2 Registreringssystemet: oplagshaver, registreret varemottager og midlertidigt registreret varemottager

Registreringssystemet er bygget op om tre roller, som går igen på tværs af afgiftslovene.

Oplagshaveren er den, der erhvervsmæssigt fremstiller, forarbejder eller oplægger varer under afgiftssuspension. Efter [chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 1](#) må erhvervsmæssig fremstilling af de afgiftspligtige varer »kun finde sted i virksomheder, som er registreret som oplagshaver hos told- og skatteforvaltningen«. Registreringen er betinget af, at lokalerne godkendes, og godkendelsen kan nægtes eller tilbagekaldes, hvis indretningen forhindrer kontrol; tilbagekaldes godkendelsen, bortfalder registreringen, jf. [§ 3, stk. 5](#). Også fjernsalg fra andre EU-lande til Danmark udløser pligt til registrering som oplagshaver, jf. [§ 3, stk. 6](#).

Skatterådet har taget stilling til, hvilke juridiske enheder der kan være oplagshaver. I **SKM2012.258.SR** blev spørgsmålet om sidestilling af selskaber som oplagshaver under den dagældende fedtafgiftslov afklaret, og i **SKM2013.482.SR** blev rækkevidden af afgiftsfritagelse ved en gros-salg af råstofafgiftspligtige jordnødder fastlagt. Begge afgørelser illustrerer, at registreringspligtens omfang afhænger af den konkrete afgiftslovs afgrænsning af den afgiftspligtige aktivitet – ikke af virksomhedens branchebetegnelse.

Den registrerede varemottager er den erhvervsdrivende, der modtager afgiftsberigtigede eller ubeskattede varer fra udlandet. Efter [chokoladeafgiftslovens § 10 a, stk. 1](#) skal erhvervsdrivende varemottagere »inden varerne afsendes fra udlandet« lade sig registrere som registreret varemottager. Registreringen medfører pligt til efter hver afgiftsperiode – måneden – at angive den modtagne mængde og indbetale afgiften efter opkrævningslovens §§ 2-8, jf. [§ 10 a, stk. 3](#). Tilsvarende regler findes i [emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 1 og stk. 3](#).

Registreringen som varemottager kan fratages, hvis virksomheden gentagne gange angiver eller betaler for sent, eller ikke overholder regnskabsbestemmelserne; generhvervelse kan først ske efter 1 år, jf. [chokoladeafgiftslovens § 10 a, stk. 6](#) og [emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 7](#). Er varemottageren inden for de seneste 3 år straffet efter straffebestemmelsen, kan der pålægges sikkerhedsstillelse på mindst 20.000 kr., jf. [chokoladeafgiftslovens § 10 a, stk. 2](#).

Den midlertidigt registrerede varemottager dækker den lejlighedsvis modtager. Efter [chokoladeafgiftslovens § 10 a, stk. 5](#) skal en virksomhed, institution eller person, der ikke er registreret som varemottager, men som led i sit erhverv modtager afgiftspligtige varer fra andre EU-lande eller tredjelande, **inden** vareafsendelsen (1) registreres som midlertidigt registreret varemottager, (2) anmelde varetransporten og (3) indbetale afgiften. Bekendtgørelserne præciserer ordningens snævre karakter: efter [bekendtgørelse om afgift af spiritus m.m. § 5](#) gælder registreringen »alene for en nærmere bestemt mængde varer, en enkelt leverandør og en nærmere bestemt periode«, ligesom det er en betingelse, at virksomheden er momsregistreret, og der udstedes ikke registreringsbevis.

Bagatelgrænsen. For varemottagere findes i en række af afgiftslovene en fælles bagatelgrænse. Den er formuleret klartest i [emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 6](#):

»Ved indførsel eller modtagelse af afgiftspligtige varer efter stk. 1 og § 7, stk. 1, kan en virksomhed undlade at lade sig registrere som varemodtager og betale afgift, hvis mængden af indførte og modtagne afgiftspligtige varer svarer til en afgift, der ikke overstiger 10.000 kr. årligt.«

Perioden er virksomhedens regnskabsår, dog højst 12 på hinanden følgende måneder. Skattestyrelsen gengiver den samme grænse for de øvrige vareafgifter i [Den juridiske vejledning](#), hvor det fremhæves, at fritagelsen bortfalder – og registreringspligten dermed indtræder – når afgiften forventes at overstige 10.000 kr. årligt.

LOV

[Chokoladeafgiftsloven § 3, stk. 1](#)[Chokoladeafgiftsloven § 10a, stk. 1, 5](#)[Emballageafgiftsloven § 7a, stk. 6](#)

PRAKSIS Skatterådet · Afgiftsfritagelse for råstofafgift på jordnødder ved en gros salg

05.07.2013

Skatterådet · Sidestilling af selskaber som oplagshaver under fedtafgiftsloven

03.05.2012

§ 3 Afgiftspligtens afgrænsning som forudsætning for registrerings- og angivelsespligten

Registrerings-, angivelses- og regnskabspligterne udløses først, når varen faktisk er afgiftspligtig. En stor del af praksis handler derfor reelt om, hvorvidt der overhovedet var noget at registrere sig for – og disse afgørelser er samtidig den bedste illustration af, hvor svær afgrænsningen er for virksomheder, der handler med grænsetilfælde.

I [16-0921653](#) havde SKAT opkrævet fuld chokolade- og sukkervareafgift på 481.077 kr. af 12 typer proteinbarer. Landsskatteretten fandt, at barerne hverken var chokoladevarer efter [chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1](#) eller erstatningsvarer efter [nr. 10](#), men alene dækningsafgiftspligtige efter [§ 22, stk. 1](#). Retten lagde vægt på den relative mængde afgiftspligtige bestanddele (1,6-20 %), på at barerne ikke visuelt fremstod som chokoladebarer, og på at de blev markedsført som funktionsbarer og solgt i helse- og fitnessbutikker.

I [16-1183091](#) var virksomheden registreret som oplagshaver efter [chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 1](#) og havde afregnet afgift af den fulde nettovægt af en brun glasur, der fulgte med bake-off bagværk. Et flertal i Landsskatteretten fandt, at den vare, der skulle vurderes, var sættet som sådant:

»Da glasuren ikke sælges særskilt, men som del af et sæt bestående af ufærdigt bagværk (bake-off) og en passende mængde glasur til pynt af bagværket, når det er færdigbagt (ca. 6 gram pr. enhed), finder disse retsmedlemmer, at den vare, der skal vurderes afgiftsmæssigt, er sættet som sådant, ikke dets enkelte bestanddele.«

Tilbagebetalingskravet på over 3,2 mio. kr. blev imødekommet med fradrag for eventuel dækningsafgift, og sagen hjemvist til opgørelse. Retsformanden dissenterede og fandt, at bagværk og glasur var to individuelt identificerbare varer, der skulle bedømmes hver for sig.

Domstolene har fulgt samme metode. I [BS-63958/2024-HER](#) blev sukkerglaserede jordnødder anset for en afgiftspligtig sukkervare efter chokoladeafgiftsloven, med samtidig anvendelse af [§ 10 a, stk. 1](#), [§ 29, stk. 1](#) og [opkrævningslovens § 5, stk. 1](#) – dvs. afgiftspligt, registreringspligt, hæftelse og efteropkrævning i én og samme sag. På emballageafgiftsområdet blev en plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik i [BS-3485/2020-KOL](#) anset for afgiftspligtigt engangsservice efter [emballageafgiftslovens § 2 c, stk. 1](#), og Skatterådet nåede samme resultat for palmebladsprodukter markedsført til flergangsbrug i [SKM2017.375.SR](#),

hvor det blev fremhævet, at det afgørende er, om produktet sædvanligvis er bestemt til bortkastning efter brug – ikke om det teoretisk kan genbruges.

Mønsteret er, at afgiftspligten afgøres ved en samlet, konkret vurdering af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, og at en fejlvurdering heraf slår igennem på hele det administrative pligtkompleks: den, der fejlagtigt anser sig for uden for afgiftspligten, står samtidig uden registrering, uden afgiftsregnskab og uden angivelser.

LOV

Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1

Chokoladeafgiftsloven § 22, stk. 1

Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1

PRAKSIS	Byretten · Sukkerglaserede jordnødder anset som afgiftspligtig sukkervare efter chokoladeafgiftsloven	19.03.2026
	Byretten · Plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik anset for afgiftspligtig engangsservice	06.12.2021
	Landsskatteretten · Tilbagebetaling af chokolade- og sukkervareafgift på glasur til bake-off produkter	15.06.2022
	Landsskatteretten · Afgiftspligt af proteinbarer: Spørgsmål om chokolade- og sukkervareafgift	09.11.2018
	Skatterådet · Afgift af palmebladsprodukter markedsført som flergangsservice	23.05.2017

§ 4 Besidderhæftelsen: den, der har varerne, hæfter for afgiften

Den praktisk vigtigste hæftelsesregel på punktafgiftsområdet er besidderhæftelsen. Den er formuleret næsten enslydende på tværs af lovene:

Spiritusafgiftslovens § 33, stk. 9: »For afgiftspligtige varer, der ikke er afgiftsberigtiget efter loven, og hvor der ikke er sket autorisation eller registrering eller stillet sikkerhed, hæfter erhververen og den, der er i besiddelse af varerne.«

Samme formulering findes i [øl- og vinafgiftslovens § 27, stk. 9](#) og [tobaksafgiftslovens § 31, stk. 9](#), mens [chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 1](#) bestemmer, at »foruden den personkreds, der er omhandlet i § 10 i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. hæfter de i § 10 a nævnte varemodtagere og den, der er i besiddelse af varen, for betaling af afgift«. Efter [spiritusafgiftslovens § 33, stk. 11](#) hæfter flere, der hæfter for samme afgift, solidarisk.

I [18-0001112](#) fandt SKAT ved et uanmeldt kontrolbesøg i en cykel- og slikforretning i alt ca. 2.947 kg chokolade- og sukkervarer i butik og to kælderrum uden fakturaer eller kvitteringer. Klageren var ikke registreret som varemodtager efter [§ 10 a, stk. 1](#) og gjorde gældende, at et af kælderrummene og en del af lageret tilhørte en tidligere ejer, og at han havde handlet i god tro. Landsskatteretten stadfæstede hæftelsen på 76.524 kr. efter [§ 29, stk. 1](#), da klageren hverken kunne dokumentere, at kælderrummene ikke hørte til lejemålet, eller at varerne allerede var afgiftsberigtigede.

Besidderhæftelsen kan afkræftes – men kun ved dokumentation, der kan henføres til de konkret optalte varer. I [21-0096526](#) blev der ved kontrol i en kiosk fundet 31 flasker Smirnoff og 5 flasker Absolut Vodka. Indehaveren fremlagde efterfølgende fakturaer på i alt 37 og 6 flasker. Landsskatteretten fandt det usandsynligt, at der over henholdsvis knap to år og et år kun var solgt 6 og 1 flaske, lagde vægt på indehaverens modstridende forklaringer om købsstedet og på, at kun to flasker af hvert mærke var udstillet, og stadfæstede afgiften på 1.431 kr. som skønsmæssigt fastsat efter [opkrævningslovens § 5, stk. 2](#).

Samme linje ses i [23-0079182](#), hvor varer fundet ved kontrolbesøg på en nedlagt minkfarm udløste hæftelse efter både [chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 1](#), [øl- og vinafgiftslovens § 27, stk. 9](#), [spiritusafgiftslovens § 33, stk. 9](#) og [tobaksafgiftslovens § 31, stk. 9](#), fordi besiddelsesformodningen ikke blev afkræftet.

Hæftelsen gælder også, hvor leverandøren har svigtet. I [12-02788](#) gjorde en kiosk gældende, at det var leverandørens pligt at sikre, at varerne var pålagt afgift og pant. Landsskatteretten fastslog, at det efter [mineralvandsafgiftslovens § 25, stk. 1](#) er den, der erhverver eller overdrager varer uden afgift, der hæfter – uanset leverandørens forsømmelser – og at indehaveren hæftede personligt efter [opkrævningslovens § 10](#).

Grænsen for besidderhæftelsen trækkes, hvor der ikke er tale om erhvervsmæssig oplægning. I [21-0024621](#) fandt Skattestyrelsen ved kontrol på en privat bopæl 1.679 dåser øl, ca. 250 liter vin, 22,6 liter spiritus og 18 kg chokolade og opkrævede 5.125,84 kr. Landsskatteretten nedsatte kravet til 0 kr.:

»Henset til størrelsen af den fundne mængde afgiftspligtige varer finder Landsskatteretten, at den fundne mængde afgiftspligtige varer ikke i sig selv kan dokumentere eller sandsynliggøre, at klageren driver uregistreret virksomhed med køb og salg af afgiftspligtige varer.«

Retten lagde vægt på, at varerne var af forskellig art, spredte og blandet med private ejendele, at observationer af biltrafik ikke dokumenterede salg, og at der var uoverensstemmelser mellem kontrolrapporten og de opkrævede mængder. Bevisbyrden for erhvervsmæssigt formål påhviler således myndigheden, og overskridelse af de vejledende mængder i [direktiv 2008/118/EF artikel 32](#), jf. [toldlovens § 11](#), medfører ikke automatisk afgiftspligt.

LOV

[Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 1](#)[Opkrævningsloven § 10](#)[Spiritusafgiftsloven § 33, stk. 9, 11](#)[Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 9](#)[Øl- og vinafgiftsloven § 27, stk. 9](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Hæftelse for uberigtigede punktafgifter på varer fundet ved kontrolbesøg på nedlagt minkfarm – besiddelsesformodning ikke afkræftet	09.04.2026
	Landsskatteretten · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	22.04.2024
	Landsskatteretten · Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg	10.05.2022
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	03.02.2020
	Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift grundet manglende regnskabsdokumentation i kiosk	30.08.2012

§ 5 Objektiv kædehæftelse, notifikationsordningen og grænsen sat af varslingskravet

Ud over besidderhæftelsen indeholder chokoladeafgiftsloven en særlig kædehæftelse. Efter [§ 29, stk. 2](#) kan told- og skatteforvaltningen over for en virksomhed, der har overdraget, erhvervet, tilegnet sig eller anvendt varer, hvoraf der ikke er betalt afgift, udstede en **notifikation**, der gennem konkrete påbud pålægger virksomheden at udvise større agtpågivenhed ved sine handler. Notifikationen kan gives både til virksomheden og til den personkreds, der er nævnt i [opkrævningslovens § 11, stk. 2, nr. 1](#), gives for 5 år ad gangen og registreres i kontrolinformationsregisteret. Er en gældende notifikation forsætligt eller groft uagtsomt tilsidesat, skal

virksomheden betale afgiften senest 14 dage efter påkrav, jf. § 29, stk. 3, og det samme gælder efter § 29, stk. 4, hvis virksomheden forsætligt eller groft uagtsomt har handlet med uberigtigede varer.

Den principielle afgørelse om rækkevidden af kædehæftelsen er 17-0987571. Et selskab havde købt chokolade- og sukkervarer af en leverandør, der var registreret som varemottager efter § 10 a, og som på fakturaerne havde oplyst, at afgiften var afregnet. Leverandøren havde angivet afgiften, men ikke indbetalt den, og gik konkurs. SKAT opkrævede 701.183 kr. hos mellemhandleren under henvisning til, at hæftelsen er objektiv.

Landsskatteretten gav SKAT medhold i fortolkningen – bestemmelsen er efter ordlyd, forarbejder (lov nr. 1059 af 17. december 2002) og skatteministerens svar på spørgsmål 306, 307 og 355 af april 2017 en objektiv hæftelsesbestemmelse, hvor god tro er uden betydning. Men retten satte samtidig en administrativ grænse: bestemmelsen er »primært indført for at modvirke svigagtig adfærd på området«, og det ville udgøre en **skærpende, administrativ praksisændring** at anvende den over for en mellemhandler, der pålægges at hæfte alene som følge af leverandørens konkurs, uden at dette var varslet. Afgiftskravet blev nedsat til 0 kr.

Afgørelsen er den vigtigste enkeltbegrænsning i praksis: den objektive kædehæftelse står ved magt som hjemmel, men kan ikke aktiveres retroaktivt i nye sagstyper uden forudgående varsling. I sagsforløb, hvor leverandøren kan identificeres, rettes kravet i første række mod leverandøren, og hæftelsen mod køber træffes som en selvstændig afgørelse om solidarisk hæftelse.

LOV

Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 2-4

Opkrævningsloven § 11, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Manglende varsling af skærpende praksisændring ved solidarisk hæftelse for chokolade- og sukkervareafgift

07.02.2019

§ 6 Ledelseshæftelsen efter opkrævningslovens §§ 10 b-10 d – stråmandskonstruktioner og reelle ledere

Ved lov nr. 288 af 7. marts 2022 blev hæftelsesreglerne for uregistreret virksomhed samlet og udvidet i en ny § 10 b i opkrævningsloven, med virkning for skatter og afgifter, der opstår fra og med 1. juli 2022. Bestemmelsen lyder:

»Den, der ved sin deltagelse i ledelsen af en virksomhed forsætligt eller groft uagtsomt medvirker til eller bevirker, at driften af virksomheden indledes eller fortsættes, uden at virksomheden er registreret for et eller flere registreringsforhold efter skatte- og afgiftslove, hvor opkrævningen reguleres efter denne lov, hæfter for de af loven omfattede skatter og afgifter m.v., der opstår som følge af den uregistrerede virksomhed. Hæftelsen er personlig, ubegrænset og solidarisk.«

Loven blev fremsat som led i »Aftale om en styrket skattekontrol – etape 2« af 10. marts 2021, og de almindelige bemærkninger fremhæver, at »virksomheder, der ikke følger reglerne om betaling af skatter og afgifter, [vil] have en urimelig konkurrencefordel i forhold til den lovlydige del af branchen«.

Forarbejderne til § 10 b indeholder fire punkter af direkte betydning for punktafgiftsområdet.

For det første udvidede bestemmelsen anvendelsesområdet i forhold til de ophævede § 4, stk. 4, og § 11, stk. 12, så den nu omfatter »alle tilfælde, hvor en virksomhed fortsætter eller indleder driften uden at være registreret for et eller flere registreringsforhold« – herunder hvor virksomheden aldrig har forsøgt at blive registreret, og hvor den selv har afregistreret sig.

For det andet knyttes registreringspligten udtrykkeligt til den enkelte afgiftslov:

»For så vidt angår punktafgifter, afhænger dette af lovgivningen for den enkelte punktafgift, men det almindelige udgangspunkt er, at virksomheden skal registreres for punktafgifter, hvis den fremstiller punktafgiftspligtige varer her i landet eller køber punktafgiftspligtige varer i udlandet.«

For det tredje afgrænses personkredsen efter samme kriterier som konkurslovens § 157, stk. 1, om konkurskarantæne. Bestemmelsen rammer både registrerede direktører og bestyrelsesmedlemmer – også rene stråmænd – og den, der reelt udøver ledelsesbeføjelser uden registrering:

»Den foreslåede bestemmelse vil således bl.a. omfatte den, der i en stråmandskonstruktion ikke er registreret i Erhvervsstyrelsens it-system, men som reelt deltager i ledelsen af virksomheden.«

Ved vurderingen kan der lægges vægt på fuldmagt til virksomhedens bankkonto, om personens e-mailadresse er virksomhedens kontaktadresse, om vedkommende udadtil har fremstået som leder over for bank, myndigheder og samarbejdspartnere, og om vedkommende har underskrevet på virksomhedens vegne eller udøvet ledelsesbeføjelser over for medarbejdere.

For det fjerde er hæftelsen uafhængig af straffesagen:

»Muligheden for at anvende den foreslåede bestemmelse vil imidlertid ikke være betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den pågældende. Uanset at der således ikke er rejst en straffesag, eller at der eventuelt er sket frifindelse i straffesagen, kan bestemmelsen således finde anvendelse, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter, herunder andre krav til bevisets styrke end i sagen om hæftelse efter den foreslåede bestemmelse.«

Hæftelsen er tidsafgrænset til den periode, hvor den pågældende deltog i ledelsen; forarbejderne illustrerer det med et eksempel, hvor en leder, der fratræder 30. juni, ikke hæfter for tilsvaret opstået i årets andet halvår.

[§ 10 c](#) supplerer med hæftelse for ledelsen i **ophørte** virksomheder, der forsætligt eller groft uagtsomt har medvirket til urigtige, vildledende eller fortiede oplysninger til brug for angivelse eller indberetning – dog kun for tilsvaret, hvis angivelsesfrist er indtrådt mindre end 2 år før ophøret. [§ 10 d](#) rammer ledelsesdeltagelse i angivelser baseret på fakturaer med urigtigt indhold eller anden urigtig dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser. Begge hæftelser er ligeledes personlige, ubegrænsede og solidariske.

Praksis om ledeshæftelse er indtil videre navnlig udviklet på forgængerbestemmelserne. I [24-0023443](#) blev en eneanpartshaver og direktør pålagt personlig, ubegrænset og solidarisk hæftelse for 146.412 kr. efter dagældende [§ 11, stk. 12](#), fordi selskabet fortsatte driften efter nægtet registrering. Retten fandt, at hun som direktør var forpligtet til straks ved tiltrædelsen at orientere sig om registreringsforholdene, og at undladelsen var mindst groft uagtsom – og at det ikke kunne føre til et andet resultat, at hun hævdede ikke at kende til sit eget ejerskab. Tilsvarende i [23-0080262](#), hvor en direktør hæftede personligt for moms efter fortsat drift trods inddraget registrering, og i [11-0300277](#), hvor Landsskatteretten præciserede, at hæftelsen indtræder fra det tidspunkt, hvor meddelelsen om nægtet registrering må anses for modtaget – og begrænset hæftelsen til perioden derefter. I [20-0109705](#) blev en direktør pålagt hæftelse for A-skat efter nægtet arbejdsgiverregistrering, og i [17-0574437](#) stadfæstede retten hæftelse for A-skat og AM-bidrag ved uregistreret virksomhed.

Den mest instruktive punktafgiftssag er [13-0235344](#), hvor et par blev anset for i forening at have drevet uregistreret virksomhed med indførsel og videresalg af øl, mineralvand, spiritus, vin, tobak og chokolade. Ved

kontrolbesøg på to adresser fandtes omfattende lagre uden pantmærker, banderoler eller stempelmærker, og der blev pålagt solidarisk hæftelse efter [opkrævningslovens § 10](#) for punktafgifter på i alt 2.976.177 kr. fordelt på mineralvands-, øl- og vin-, emballage-, spiritus-, chokolade-, råstof-, tobaks- og forbrugsafgift samt moms på 1.288.777 kr.

LOV

[Opkrævningsloven § 10b](#)[Opkrævningsloven § 10c](#)[Opkrævningsloven § 10d](#)[Opkrævningsloven § 11, stk. 12](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Beskatning af maskeret udbytte og personlig hæftelse for moms ved uregistreret virksomhedsdrift	02.04.2025
	Landsskatteretten · Direktør hæfter personligt for moms efter drift af uregistreret virksomhed	03.10.2024
	Landsskatteretten · Direktør hæfter personligt for A-skat efter nægtet arbejdsgiverregistrering	23.03.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om uregistreret virksomhed og hæftelse for A-skat og AM-bidrag	05.11.2020
	Landsskatteretten · Solidarisk hæftelse for moms og punktafgifter ved uregistreret salg af øl, spiritus og tobak	11.12.2017
	Landsskatteretten · Direktørhæftelse for moms: Hæftelsen indtræder ved meddelelse om nægtet momsregistrering, trods uvæsentlig sagsbehandlingsfejl.	26.09.2012

§ 7 Foreløbig fastsættelse efter § 4 og inddragelse af registreringen

Reagerer en registreret virksomhed ikke på angivelsespligten, er det første værktøj den foreløbige fastsættelse. Efter [opkrævningslovens § 4, stk. 1](#) kan told- og skatteforvaltningen, når angivelse for en afregningsperiode ikke er modtaget efter afleveringsfristens udløb, fastsætte virksomhedens tilsvarende »foreløbigt til et skønsmæssigt beløb«. Betalingsfristen er den, der ville have været anvendt ved en rettidig angivelse.

Hver foreløbig fastsættelse udløser en afgift. Efter [§ 4, stk. 2](#) udgør den 800 kr. i den konsoliderede tekst, men beløbet er hævet til 1.400 kr. ved [lov nr. 16 af 14. januar 2025](#) med ikrafttræden 15. januar 2025 – begrundet med at bevare afgiftens præventive virkning og fremme rettidige angivelser. Ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsens ordlyd, men er gældende ret.

Det skarpeste indgreb ligger i [§ 4, stk. 3](#): har virksomheden i **fire på hinanden følgende afregningsperioder** for det samme registreringsforhold fået foretaget en foreløbig fastsættelse, kan registreringen inddrages, medmindre de manglende angivelser indgives forinden. Skønner forvaltningen, at virksomheden ikke kan fortsætte uden det pågældende registreringsforhold, inddrages tillige de øvrige registreringer, medmindre virksomheden anmoder om at bevare dem. Inddragelsen skal varsles med 14 dages frist, og både varsel og afgørelse skal indeholde oplysning om, at fortsat drift er strafbar efter [§ 17, stk. 3](#), og at den, der ved sin deltagelse i ledelsen forsætligt eller groft uagtsomt medvirker til fortsat drift, hæfter efter [§ 10 b](#). Ved [lov nr. 1694 af 30. december 2024](#) er meddelelsesformen udvidet, så varsel og afgørelse kan sendes med Digital Post som alternativ til rekommanderet brev, og så personligt drevne virksomheders ejere også skal underrettes personligt. Efter [§ 4, stk. 4](#) kan virksomheden ikke registreres på ny for det pågældende forhold, før de manglende angivelser er indgivet.

Praksis viser, at den foreløbige fastsættelse ofte bliver endelig, fordi virksomheden reagerer for sent. I [15-2546220](#) havde SKAT foretaget foreløbige fastsættelser på 8.000 kr. og 10.000 kr. og afmeldt virksomheden fra registrering; efterangivelser indsendt ca. fire år senere viste et negativt tilsvarende, men blev afvist som for sene. Landsskatteretten fastslog, at manglende evne til at gennemskue konsekvenserne af egen passivitet og

manglende midler til revisorbistand ikke er særlige omstændigheder. Tilsvarende i [17-0992237](#), hvor retten afviste, at en intern arbejdsdeling mellem to interessenter kunne fritage den ene: begge har pligt til at orientere sig om, at angivelserne foretages korrekt. Og i [18-0004905](#) udtalte retten:

»Landsskatteretten bemærker videre, at indehaveren af virksomheden er forpligtet til at angive moms, herunder også O-indberetninger, såfremt der ikke har været aktivitet i virksomheden i en eller flere perioder. Ukendskab til reglerne giver ikke grundlag for genoptagelse.«

Endelig viser [15-2546317](#), at heller ikke svære personlige forhold i angivelsesperioden i sig selv udgør særlige omstændigheder, når den registrerede ikke reagerede på de foreløbige fastsættelser inden for den ordinære frist. Afgørelserne angår moms, men rammer punktafgiftsområdet direkte, fordi § 4 og fristreglerne er de samme.

LOV

Opkrævningsloven § 4, stk. 1-4

Opkrævningsloven § 17, stk. 3

Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS	Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvaret trods indvending om forældelsesregler	23.04.2021
	Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvaret ved manglende nul-indberetning	09.04.2021
	Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af momsansættelser for 2010 og 2011 grundet forældelse og manglende særlige omstændigheder	14.12.2018
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af momstilsvaret for 2009	04.07.2018

§ 8 Skønsmæssig ansættelse efter § 5, stk. 2 – betingelser, hjemmelsafgrænsning og periodisering

Kernebestemmelsen i kontrolsagerne er [opkrævningslovens § 5, stk. 2](#):

»Kan størrelsen af det tilsvaret, som påhviler virksomheden, eller afregningsperioden eller den dag, som tilsvaret vedrører, ikke fastsættes på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen fastsætte tilsvaret eller den afregningsperiode eller dag, som tilsvaret vedrører, skønsmæssigt.«

Bestemmelsen blev nyaffattet ved [lov nr. 832 af 14. juni 2022](#), hvor også adgangen til at skønne over **periodiseringen** blev skrevet ind i ordlyden. Forarbejderne trækker en klar hjemmelsmæssig tredeling op:

»Hjemmelsmæssigt vil tilfælde, hvor virksomheden ikke rettidigt afgiver sin angivelse eller indberetning for en afregningsperiode, være omfattet af § 4, stk. 1, når Skatteforvaltningen ikke kender tilsvaret og derfor skønsmæssigt må fastsætte det foreløbige. Tilfælde, hvor virksomheden ikke har afgivet en korrekt og rettidig angivelse eller indberetning, vil derimod hjemmelsmæssigt blive reguleret af § 5, stk. 1, hvis Skatteforvaltningen kan konstatere det korrekte tilsvaret, således at det manglende beløb kan efteropkræves. Endelig vil tilfælde, hvor virksomheden ikke har afgivet en korrekt og rettidig angivelse eller indberetning, hjemmelsmæssigt blive reguleret af § 5, stk. 2, hvis Skatteforvaltningen i forbindelse med en kontrol ikke kan konstatere det korrekte tilsvaret, fordi regnskabsmaterialet enten helt mangler eller mangler nødvendige oplysninger.«

Forarbejderne understreger samtidig, at bestemmelsen efter praksis også anvendes, »hvor Skatteforvaltningen i forbindelse med en kontrol fastsætter tilsvaret første gang for perioden, fordi virksomheden i strid med reglerne ikke har været registreret for skatten eller afgiften« – altså netop den uregistrerede punktafgiftsvirksomhed. Om periodiseringen hedder det:

»Når Skatteforvaltningen foretager en skønsmæssig fastsættelse, skal der samtidig tages stilling til periodiseringen af det skønnede skatte- eller afgiftstilsvaret ... Hermed skal sikres, at der ikke fastsættes og efteropkræves skatte- eller afgiftstilsvaret, uden at betingelserne for genoptagelse er opfyldt, eller at der fastsættes og opkræves skatte- eller afgiftstilsvaret, der er bortfaldet ved forældelse.«

Tilsidesættelsesgrundene i praksis er gennemgående de samme: manglende særskilt afgiftsregnskab, manglende følgesedler og kvitteringer på forretningsstedet, og manglende daglig kasseafstemning. I [18-0002912](#) konstaterede SKAT i en bland-selv-slikbutik, at der ikke blev ført afgiftsregnskab efter [chokoladeafgiftslovens § 12](#), at der var væsentlige uoverensstemmelser i forhold til leverandørernes VIES-indberetninger, og at fire fakturaer afveg væsentligt i format fra leverandørens øvrige. I [12-02788](#) var det manglende specificerede kvitteringer efter [mineralvandsafgiftslovens § 12](#) samt manglende kasseregnskab trods tre tidligere indskærpelser, og retten konkluderede:

»Det er derfor med rette, at SKAT har tilsidesat regnskabsgrundlaget, og ansat afgiftstilsvaret skønsmæssigt, jf. opkrævningsloven § 5, stk. 2.«

Skønsmetoderne varierer efter det tilgængelige materiale:

Sag	Metode	Udfald
18-0002912	80 % af angivet salgsmoms henført til afgiftspligtigt slik, kilopris 99,50 kr. inkl. moms	Stadfæstet, 380.426 kr.
18-0001112	Fysisk optælling og vejning, gennemsnitsvægt pr. salgsboks	Stadfæstet, 76.524 kr.
13-0235344	Lagerhastighed og bruttoavance	Nedsat til lagerhastighed 1,5 måned og bruttoavance 30 %
21-0046809	Avancebaseret beregning	Nedsat pga. forkert avanceberegning
21-0096526	Optalte varers alkoholindhold	Stadfæstet, 1.431 kr.

Prøvelsesintensiteten er lav, men ikke fraværende. Udgangspunktet er formuleret i [18-0001112](#):

»Retten finder, at SKAT ved anvendelse af denne metode har foretaget et realistisk skøn, hvorfor der ikke er grundlag for at tilsidesætte den skønsmæssige opgørelse af afgiftstilsvaret.«

Og i [18-0002912](#) hedder det, at klageren ikke havde »dokumenteret eller på anden måde godtgjort, at der er grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn«. Samme resultat i [22-0107256](#), hvor manglende købsdokumentation på forretningsstedet førte til stadfæstelse af en skønsmæssig opkrævning af både chokolade- og spiritusafgift.

Skønnet falder derimod, når **grundlaget** ikke er tilstrækkeligt oplyst, eller når **beregningen** er forkert. I [18-0006356](#) ophævede Landsskatteretten skønnet over chokoladeafgift hos en tankstationskiosk og hjemviste sagen, fordi grundlaget for skønnet var utilstrækkeligt. I [21-0046809](#) blev forhøjelsen nedsat på grund af en forkert avanceberegning, og i [13-0235344](#) justerede retten beregningsgrundlaget til den mere lempelige lagerhastighed på 1,5 måned, som var lagt til grund under den parallelle straffesag ved byret og landsret,

og lod kravene vedrørende mineralolie- og kuldioxidafgift udgå, fordi klageren var frifundet herfor. Endelig viser [23-0009452](#), at fremkomsten af nyt regnskabsmateriale under klagesagen kan begrunde hjemvisning, når myndigheden ikke har prøvet det.

LOV	Chokoladeafgiftsloven § 12	Chokoladeafgiftsloven § 13, stk. 2
	Opkrævningsloven § 5, stk. 1, 2	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Hjemvisning af momstilsvaret for kiosk grundet nyt regnskabsmateriale og manglende prøvelse af købsmomsbilag	30.09.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig opkrævning af chokolade- og spiritusafgift grundet manglende købsdokumentation på forretningsstedet	16.09.2025
	Landsskatteretten · Slikbutik fik nedsat skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift på grund af forkert avanceberegning	13.09.2024
	Landsskatteretten · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	22.04.2024
	Landsskatteretten · Ophævelse og hjemvisning: Utilstrækkeligt grundlag for skøn over chokoladeafgift hos tankstationskiosk	30.11.2020
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	03.02.2020
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift i slikbutik grundet manglende købsdokumentation	04.11.2019
	Landsskatteretten · Solidarisk hæftelse for moms og punktafgifter ved uregistreret salg af øl, spiritus og tobak	11.12.2017
	Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift grundet manglende regnskabsdokumentation i kiosk	30.08.2012

§ 9 Genoptagelse af afgiftstilsvaret og samspillet med skønnet

Efteropkrævning og skøn er begrænset af genoptagelsesfristerne i [skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2-](#), hvorefter en afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsvaret ændret, senest 3 år efter angivelsesfristens udløb skal fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Ud over fristen kræves særlige omstændigheder efter [§ 32, stk. 1, nr. 4](#), og anmodningen skal fremsættes senest 6 måneder efter kundskabstidspunktet, jf. [§ 32, stk. 2](#).

Den centrale punktafgiftssag er [20-0046884](#). SKAT havde skønsmæssigt opkrævet 242.812 kr. i chokolade- og sukkervareafgift hos en døgnkiosk, der var registreret som varemodtager, fordi den havde købt afgiftspligtige varer i udlandet uden at angive afgiften. Genoptagelsesanmodningen blev indgivet to år senere med nye fakturaer. Landsskatteretten stadfæstede afslaget og gjorde det klart, at grundbetingelsen om sandsynliggørelse går forud for fristdiskussionen:

»Landsskatteretten finder, at klageren ikke i forbindelse med fremsættelsen af genoptagelsesanmodningen eller den efterfølgende indsendelse af dokumenter til Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen har fremlagt oplysninger, som sandsynliggør, at afgiftstilsvaret vil blive ændret som følge af genoptagelse. Der er herved lagt særlig vægt på, at de indsendte fakturaer ikke indeholder oplysninger, som er modstridende med de faktiske forhold, som blev lagt til grund ved SKATs afgørelse.«

Da betingelsen ikke var opfyldt, fandt retten det ufornuddent at tage stilling til, om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i øvrigt var opfyldt.

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse er tiltænkt et snævert anvendelsesområde. Landsskatteretten har afvist, at følgende udgør særlige omstændigheder: ukendskab til pligten til nul-indberetning ([18-0004905](#)), intern arbejdsdeling mellem interessenter og manglende orientering fra medinteressenten ([17-0992237](#)), manglende midler til revisorbistand ([15-2546220](#)) og personlige kriser i angivelsesperioden ([15-2546317](#)).

Den praktiske konsekvens for punktafgiftsvirksomheder er, at indsigelser mod et skøn skal rejses i klagesagen mod selve afgørelsen. Fremlægges dokumentationen først efter fristen, er skønnet reelt endeligt – også når virksomheden efterfølgende kan vise, at det faktiske tilsvare var lavere.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 2	Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1, 2
PRAKSIS	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift – manglende sandsynliggørelse af ændret afgiftstilsvare	16.06.2022
	Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvare trods indvending om forældelsesregler	23.04.2021
	Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvare ved manglende nul-indberetning	09.04.2021
	Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af momsansættelser for 2010 og 2011 grundet forældelse og manglende særlige omstændigheder	14.12.2018
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af momstilsvaret for 2009	04.07.2018

§ 10 Straf: ordensbøder for registrerings- og regnskabsmangler

Punktafgiftslovenes straffebestemmelser er bygget op efter samme skabelon. [Chokoladeafgiftslovens § 26, stk. 1](#) straffer med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgiftskontrollen (nr. 1), overtræder registreringspligten i [§ 3, stk. 1, 2, 3 eller 6](#) eller varemottagerpligten i [§ 10 a, stk. 1, 2, pkt., eller stk. 5](#), regnskabsbestemmelserne i [§ 12](#) og [§ 13](#) eller kontrolbestemmelserne i [§ 23](#) (nr. 2), fortsætter driften efter bortfaldet eller inddraget registrering (nr. 5), eller overdrager, erhverver eller tilegner sig varer uden betalt afgift (nr. 6).

To skærpselsesregler er særligt vigtige i kontrolpraksis. Efter [§ 26, stk. 5](#) udmåles en **skærpet bøde** ved overtrædelse af registreringspligten som varemottager, og det samme gælder ved overtrædelse af regnskabsbestemmelserne, »hvis overtrædelsen medfører, at det ikke er muligt at konstatere, om der er betalt afgift«. Efter [§ 26, stk. 6](#) **sammenlægges** bødestrafen for hver overtrædelse, både ved flere overtrædelser af samme lov og ved samtidige overtrædelser af andre skatte- og afgiftslove eller pantlovgivningen – kun fravigeligt når særlige grunde taler herfor, jf. [stk. 7](#). Juridiske personer kan straffes efter straffelovens 5. kapitel, jf. [§ 26, stk. 4](#).

Ordensbødepraksis illustreres af **S-981-12**, hvor SKAT ved et kontrolbesøg i en købmandsforretning fandt 15,6 kg chokolade- og sukkervarer uden følgesedler eller kvitteringer. Tiltalte kunne ikke fremvise et forskriftsmæssigt regnskab, der kunne danne grundlag for at opgøre, om afgiften var betalt, og forklarede, at varerne var købt kontant af en udenlandsk sælger fra en varevogn. Han var tidligere bødestraffet for tilsvarende mangler i 2005, 2007 og 2010. Bøden blev efter parternes samstemmende påstande nedsat til 15.000 kr., men flertallet stadfæstede rettighedsfrakendelsen i ét år efter lov om næringsbrev til visse fødevarer virksomheder:

»Disse voterende tilføjer, at det nu foreliggende forhold og de forhold, som tiltalte tidligere er straffet for, angår væsentlige overtrædelser af afgiftslovgivningen.«

En dommer dissenterede for frifindelse for rettighedsfrakendelsen. Afgørelsen viser, at gentagne registrerings- og regnskabsmangler ikke blot udløser stigende bøder, men kan koste retten til at drive virksomheden.

I **SS-2249/2012-OLR** blev bødestraffen i en punktafgiftssag efter anke forhøjet til 30.000 kr., hvilket bekræfter, at ordensbødeniveauet på området fastlægges konkret af landsretterne på grundlag af overtrædelsernes antal og karakter.

LOV

[Chokoladeafgiftsloven § 10a, stk. 1, 5](#)[Chokoladeafgiftsloven § 26, stk. 1, 4-7](#)

PRAKSIS

Landsretten · Bødestraf forhøjet til 30.000 kr. efter anke i sag om punktafgifter

01.11.2012

Byretten · Manglende sagskontekst: Udeblivelse af faktuel grundlag for retsresumé

20.09.2012

§ 11 Unddragelsessager: normalbøder, frihedsstraf efter straffelovens § 289 og tillægsbøder

Begås en overtrædelse med forsæt til at unddrage statskassen afgift, er strafferammen bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter [straffelovens § 289](#), jf. [chokoladeafgiftslovens § 26, stk. 3](#). Tilsvarende gælder efter de øvrige afgiftslove; i **SS-9035/2022-ARH** rejste anklagemyndigheden ved Retten i Aarhus tiltale mod fem personer for tobaksafgiftsunddragelse af særligt grov karakter efter [straffelovens § 289, stk. 1](#), jf. [stk. 3](#), sammenholdt med [tobaksafgiftslovens § 25, stk. 3](#), jf. [stk. 1, nr. 1, 2 og 4](#), med påstand om konfiskation.

Sanktionsniveauet blev omlagt ved lov nr. 1795 af 28. december 2023 (L 52, 2023-24) med virkning fra 1. januar 2024. Skattestyrelsen har sammenfattet ændringerne i [Den juridiske vejledning, afsnit A.C.3.5.2.7](#). De væsentligste elementer for punktafgifter er:

Element	Før 1. januar 2024	Fra 1. januar 2024
Minimumsgrænse for normalbøde (førstegangstilfælde)	20.000 kr.	40.000 kr. (lempelse – gælder alle sager afsluttet efter 1.1.2024)
Unddragelse 20.000-40.000 kr. i førstegangstilfælde	Normalbøde	Fast bøde på 5.000 kr.
Progressionsknæk	60.000 kr.	Afskaffet (skærpelse – kun for forhold begået efter 1.1.2024)
Normalbøde, forsæt	1 × første 60.000 kr., derefter 2 ×	2 × unddragelsen
Normalbøde, grov uagtsomhed	½ × første 60.000 kr., derefter 1 ×	1 × unddragelsen
Grænse for frihedsstraf, punktafgifter	100.000 kr.	500.000 kr. (250.000 kr. i gentagelsestilfælde)
Tillægsbøde ved frihedsstraf	1 × unddragelsen	2 × unddragelsen (skærpelse)

Vejledningen fremhæver særligt punktafgifternes særstilling før reformen:

»Sager om forsætlig unddragelse af punktafgifter med over 100.000 kr. har efter hidtidig praksis skullet behandles ved domstolene med påstand om frihedsstraf og en tillægsbøde svarende til en gang unddragelsen. ... Sager om forsætlig unddragelse af punktafgifter kan fra den 1. januar 2024 afsluttes af Skattestyrelsen med en normalbøde, hvis unddragelsen ikke overstiger 500.000 kr.«

Ved opgørelsen af unddragelsen sammenlægges forsætlige unddragelser på tværs af lovområder – skat, moms og punktafgift – ved vurderingen af, om grænsen for frihedsstraf er overskredet. Derimod henføres forholdet kun under [straffelovens § 289](#), hvis der er unddraget over 500.000 kr. inden for **samme** lovområde. Efter [straffelovens § 84, stk. 3](#) har en tidligere straf gentagelsesvirkning i 10 år, og normalbøden kan i gentagelsestilfælde forhøjes med 25 %.

Tillæggsbøden udmåles efter [straffelovens § 50, stk. 2](#). Højesteret har i **AM2023.06.08H** – samme dom som **SS-11/2023-HJR** – stadfæstet tillæggsbøder i en sag om omfattende, organiseret moms- og skattesvig og fastslået, at tillæggsbøden udmåles fuldt ud til hver enkelt deltager. Tillæggsbøden har således et selvstændigt pønalt formål og reduceres ikke, fordi flere har medvirket til den samme unddragelse. Princippet er af tilsvarende betydning i punktafgiftssager, hvor unddragelsen typisk gennemføres af flere i forening, og hvor efterbetalingskravet samtidig gøres gældende solidarisk over for de samme personer. Højesteret havde tidligere i **SS-71/2015-HJR** taget stilling til samspillet mellem frihedsstraf og tillæggsbøde efter [straffelovens § 50, stk. 2](#) i en momskarrusselsag efter [straffelovens § 289](#).

Endelig følger det af [straffelovens § 3](#), at de lempende dele af 2024-omlægningen – den hævede minimumsgrænse, 5.000-kr.-bøden og den hævede grænse for frihedsstraf – anvendes uanset gerningstidspunktet, mens de skærpende dele (afskaffelsen af progressionsknækket og fordoblingen af tillæggsbøden) kun gælder forhold begået den 1. januar 2024 eller senere.

LOV

[Chokoladeafgiftsloven § 26, stk. 3](#)
[Straffeloven § 50, stk. 2](#)
[Straffeloven § 289, stk. 1, 3](#)
[Tobaksafgiftsloven § 25, stk. 1, 3](#)

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillæggsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Højesteretsdom om fuld tillæggsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	08.06.2023
Højesteret · Dom om momssvig: Spørgsmål om forsæt, strafudmåling og erstatning	19.08.2015
Byretten · Sag om omfattende tobaksafgiftsunddragelse behandlet i Retten i Aarhus	23.01.2023

§ 12 Sammenfatning: pligtkæden fra registrering til sanktion

Praksis på punktafgifternes fællesområde kan sammenfattes som én sammenhængende pligtkæde, hvor et brud tidligt i kæden slår igennem hele vejen.

Registreringen er indgangen. Fremstilles varer erhvervsmæssigt, kræves registrering som oplagshaver; modtages varer fra udlandet som led i erhverv, kræves registrering som varemottager, inden varerne afsendes – eller registrering som midlertidigt registreret varemottager med anmeldelse og forudbetaling for den enkelte forsendelse. Den gennemgående bagatelgrænse på 10.000 kr. årlig afgift, jf. bl.a. [emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 6](#), fritager kun, så længe den faktisk og forventeligt overholdes.

Regnskabet er beviset. Afgiftsregnskab, følgesedler og kvitteringer på forretningsstedet er ikke formaliteter, men den eneste måde at afkræfte besidderhæftelsen på. Praksis fra [18-0001112](#), [21-0096526](#) og [23-0079182](#) viser, at generel dokumentation ikke rækker: den skal kunne henføres til de konkret optalte varer.

Hæftelsen er bred og lagdelt. Besidderen og erhververen hæfter objektivt for uberigtigede varer; mellemhandlere kan efter [chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 2](#) rammes af en objektiv kædehæftelse – men kun inden for rammerne af varslet praksis, jf. [17-0987571](#); og ledelsen – herunder stråmænd og reelle ledere

uden registrering – hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk efter [opkrævningslovens § 10 b](#), uafhængigt af straffesagens udfald.

Ansættelsen sker skønsmæssigt, når regnskabet ikke kan bære en opgørelse. Prøvelsen er tilbageholdende, men ikke tom: skønnet skal hvile på et tilstrækkeligt oplyst grundlag, metoden skal være realistisk, beregningen korrekt, og periodiseringen skal respektere genoptagelses- og forældelsesreglerne, jf. forarbejderne til nyaffattelsen ved [lov nr. 832 af 14. juni 2022](#). Kritikken skal rejses i klagesagen – genoptagelsesadgangen efter [skatteforvaltningslovens § 32](#) er snæver, jf. [20-0046884](#).

Sanktionen er todelt. Registrerings- og regnskabsmangler mødes med skærpede ordensbøder, der sammenlægges pr. overtrædelse, og som ved gentagelse kan udløse rettighedsfrakendelse. Egentlige unddragelser mødes efter 1. januar 2024 med normalbøder på to gange unddragelsen ved forsæt og én gang ved grov uagtsomhed, med frihedsstraf først over 500.000 kr., og med tillægsbøder på to gange unddragelsen, der efter Højesterets praksis i **AM2023.06.08H** pålægges hver deltager fuldt ud.

For tilgrænsende problemstillinger om registreringssvig og strafudmåling henvises til [momssvig](#) og [skattesvig](#); energiafgifternes proces- og godtgørelsestvister behandles under [energiafgifter](#), og de generelle genoptagelsesspørgsmål under [skatteret-genoptagelse](#).

LOV	Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 1, 2	Emballageafgiftsloven § 7a, stk. 6
	Opkrævningsloven § 5, stk. 2	Opkrævningsloven § 10b
		Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1
PRAKSIS	Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig 08.06.2023 Landsskatteretten · Hæftelse for uberigtigede punktafgifter på varer fundet ved kontrolbesøg på nedlagt minkfarm – besiddelsesformodning ikke afkræftet 09.04.2026 Landsskatteretten · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift 22.04.2024 Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift – manglende sandsynliggørelse af ændret afgiftstilsvar 16.06.2022 Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager 03.02.2020 Landsskatteretten · Manglende varslings af skærpende praksisændring ved solidarisk hæftelse for chokolade- og sukkervareafgift 07.02.2019	

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Chokoladeafgiftsloven § 10a	stk. 1	Chokoladeafgiftsloven § 29	stk. 1
Opkrævningsloven § 4	stk. 1, 3	Opkrævningsloven § 5	stk. 2
Opkrævningsloven § 9	stk. 1	Opkrævningsloven § 10b	
Skatteforvaltningsloven § 32	stk. 1	Spiritusafgiftsloven § 33	stk. 9

MATERIALE Citerede afgørelser

35 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

3

08.06.2023	Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	3293-3922
08.06.2023	Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	AM2023.06.08H
19.08.2015	Dom om momssvig: Spørgsmål om forsæt, strafudmåling og erstatning	5558-6654
LANDSRET TEN · ANKEINSTANS		1
01.11.2012	Bødestraf forhøjet til 30.000 kr. efter anke i sag om punktafgifter	6792-8158
BYRET TEN · FØRSTE INSTANS		4
19.03.2026	Sukkerglaserede jordnødder anset som afgiftspligtig sukkervare efter chokoladeafgiftsloven	10862-13961
23.01.2023	Sag om omfattende tobaksafgiftsunddragelse behandlet i Retten i Aarhus	3557-4233
06.12.2021	Plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik anset for afgiftspligtig engangsservice	2192-2613
20.09.2012	Manglende sagskontekst: Udeblivelse af faktisk grundlag for retsresumé	S-981-12
LANDSSKATTERET TEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		24
09.04.2026	Hæftelse for uberigtigede punktafgifter på varer fundet ved kontrolbesøg på nedlagt minkfarm – besiddelsesformodning ikke afkræftet	23-0079182
30.09.2025	Hjemvisning af momstilsvær for kiosk grundet nyt regnskabsmateriale og manglende prøvelse af købsmomsbilag	23-0009452
16.09.2025	Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig opkrævning af chokolade- og spiritusafgift grundet manglende købsdokumentation på forretningsstedet	22-0107256
02.04.2025	Beskatning af maskeret udbytte og personlig hæftelse for moms ved uregistreret virksomhedsdrift	24-0023443
03.10.2024	Direktør hæfter personligt for moms efter drift af uregistreret virksomhed	23-0080262
13.09.2024	Slikbutik fik nedsat skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift på grund af forkert avanceberegning	21-0046809
22.04.2024	Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	21-0096526
23.03.2023	Direktør hæfter personligt for A-skat efter nægtet arbejdsgiverregistrering	20-0109705
16.06.2022	Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift – manglende sandsynliggørelse af ændret afgiftstilsvær	20-0046884
15.06.2022	Tilbagebetaling af chokolade- og sukkervareafgift på glasur til bake-off produkter	16-1183091
10.05.2022	Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg	21-0024621
23.04.2021	Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvær trods indvending om forældelsesregler	17-0992237

09.04.2021	Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvaret ved manglende nul-indberetning	18-0004905
30.11.2020	Ophævelse og hjemvisning: Utilstrækkeligt grundlag for skøn over chokoladeafgift hos tankstationskiosk	18-0006356
05.11.2020	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om uregistreret virksomhed og hæftelse for A-skat og AM-bidrag	17-0574437
03.02.2020	Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	18-0001112
04.11.2019	Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift i slikbutik grundet manglende købsdokumentation	18-0002912
07.02.2019	Manglende varslings af skærpende praksisændring ved solidarisk hæftelse for chokolade- og sukkervareafgift	17-0987571
14.12.2018	Afslag på genoptagelse af momsansættelser for 2010 og 2011 grundet forældelse og manglende særlige omstændigheder	15-2546220
09.11.2018	Afgiftspligt af proteinbarer: Spørgsmål om chokolade- og sukkervareafgift	16-0921653
04.07.2018	Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af momstilsvaret for 2009	15-2546317
11.12.2017	Solidarisk hæftelse for moms og punktafgifter ved uregistreret salg af øl, spiritus og tobak	13-0235344
26.09.2012	Direktørhæftelse for moms: Hæftelsen indtræder ved meddelelse om nægtet momsregistrering, trods uvæsentlig sagsbehandlingsfejl.	11-0300277
30.08.2012	Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift grundet manglende regnskabsdokumentation i kiosk	12-02788
SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		3
23.05.2017	Afgift af palmebladsprodukter markedsført som flergangsservice	16-1773682
05.07.2013	Afgiftsfritagelse for råstofafgift på jordnødder ved en gros salg	13-0097834
03.05.2012	Sidestilling af selskaber som oplagshaver under fedtafgiftsloven	11-290198