



KLAGANDE OCH MOTPART

Tullverket
Box 12854
112 98 Stockholm

MOTPART OCH KLAGANDE

A AB

Ombud:

1. Advokat Ulf Käll
WERKS Advokater AB
Östra Hamngatan 41–43
411 10 Göteborg

2. Advokat Gabriella Fossum
Advokatfirman Vinge KB
Box 11025
404 21 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 21 september 2017
i mål nr 23260-16 och 4026-17, se bilaga A

SAKEN

Tobaksskatt
Tull
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom.
2. Kammarrätten visar målen åter till förvaltningsrätten för prövning av dels frågan om Tullverkets omprövningsbeslut strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar, dels A AB:s ansökan om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

3. Kammarrätten avslår A AB:s ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten.
-

YRKANDEN M.M.

Tullverket yrkar att kammarrätten ska upphäva förvaltningsrättens dom och fastställa Tullverkets beslut. Till stöd för sin talan anför Tullverket i huvudsak följande.

En vara som motsvarar kriterierna för skatteplikt enligt 1 c § första stycket 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) är skattepliktig med stöd av den bestämmelsen. Endast för det fall varorna inte omfattas av rekvisiten i första stycket 1 ska varorna prövas mot rekvisiten i första stycket 2. Det saknas stöd för att tillämpa 1 c § andra stycket LTS på sådant sätt att bestämmelsen i första stycket 2 har företräde framför bestämmelsen i första stycket 1. Anledningen till att en definition av tobaksavfall infördes i Rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (tobaksskattedirektivet) respektive LTS var att uppnå en enhetlig och rättvis beskattning. Utformningen av artikel 5 i tobaksskattedirektivet ger att den ska läsas stegvis.

Hur den aktuella tobaken tillverkas är i stort sett ostridigt. Det är dock tydligt att tröskningen inte bara ger en slutprodukt i de stora bladdelarna utan tröskningen ger även upphov till flera andra produkter. Produkterna som erhålls är delar av tobaksblad i olika storlekar, damm och stjälkar. De importerade tobaksflagorna utgör således en särskild fraktion av de produkter som uppkommer när tobaksbladet tröskas. Genom den tröskning och valsning som varorna genomgått är tobaksbladen skurna eller på annat sätt strimlade i enlighet med 1 c § första stycket 1 LTS. Denna tolkning har även stöd i EU-domstolens vägledande uttalanden i mål C-638/15, *Eko-Tabak*.

Tobaksflagorna kräver inte någon vidare bearbetning innan de går att röka, vilket visas av de röktester som utförts i Tjeckien. Att tobaken går att röka stöds också av hur den marknadsförs i förhållande till konsument.

Exempelvis marknadsförs produkten ”Smokey Gold” som röktobak. Tullverket har också gjort beslag av så kallade smuggelcigaretter som innehåller tobak som är likvärdig med nu aktuella varor.

Vad gäller prövningen av tull har förvaltningsrätten inte klassificerat varorna med stöd av Kombinerade nomenklaturen och varje annan nomenklatur som helt eller delvis grundar sig på denna. Förvaltningsrätten har i stället gjort varuklassificeringen utifrån tobaksskattelagstiftningen och har på så vis tillämpat fel regelverk.

Av de förklarande anmärkningarna till såväl det harmoniserade systemet (FAHS) som till den kombinerade nomenklaturen (FAKN) framgår att all tobak som går att röka är röktobak i klassificeringshänseende, om varorna inte anses utgöra cigarrer, cigariller eller cigaretter. Det är ostridigt att varorna går att röka enligt röktesterna utförda i Tjeckien. Varorna ska därför klassificeras som röktobak enligt HS-nummer 2403. Enligt Tullverkets inställning är den fullständiga varukoden 2403 19 90 00 i enlighet med Tullverkets beslut.

A AB bestrider bifall till Tullverkets överklagande. Vidare yrkar bolaget, för egen del, att det beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med där yrkat belopp samt i kammarrätten med 315 452 kr. Till stöd för sin talan åberopar bolaget vad som tidigare anförts i förvaltningsrätten och tillägger därutöver i huvudsak följande.

De restmaterial som uppstår i samband med att tobaksbladen tröskas är inte avsedda att användas som en färdig tobaksprodukt. Produkten utgör således vad som kallas ”unmanufactured tobacco” eller ”raw tobacco”, dvs. obearbetad tobak eller råttobak. Denna produkt används som beståndsdelar vid framställning av bl.a. cigaretter, röktobak och snus. Framställningsprocessen tar dock sikte på laminan. Övrigt därefter kvarvarande restmaterial är sådant som endast tillvaratas för att sänka kostnaderna vid

tillverkningen av tobaksprodukter, men det har inget eget värde eller användningsområde.

Tullverkets tolkning av 1 c § första stycket 1 LTS innebär att i princip alla tobaksprodukter är skattepliktig röktoak enligt denna punkt eftersom de har framkommit genom tröskning av hela tobaksblad. Det har dock inte varit EU-lagstiftarens syfte att råtoaksprodukter ska omfattas av skatteplikt, vilket visas av att kommissionen i januari 2018 beslutade att inte föreslå några ändringar i tobaksskattedirektivet i syfte att utvidga tillämpningsområdet till att även avse råtoak. Det är alltså endast så kallad ”manufactured tobacco” som ska omfattas av direktivet, vilket även framgår av den engelska versionens rubricering. Om de nu aktuella produkterna ändå ska omfattas av direktivet är det dock i sådant fall endast som tobaksavfall enligt definitionen i 1 c § första stycket 2 LTS. Tobaksavfall som inte uppfyller rekvisiten i denna punkt är alltså inte beskattningsbart enligt första punkten i samma bestämmelse.

I *Eko-Tabak* var det inte fråga om tobaksavfall utan tvärtom utgjordes varorna av torkade, platta och ojämna tobaksblad vars bladskaft också ostridigt hade tagits bort. Det fanns således inte någon anledning för EU-domstolen att konstatera huruvida den andra punkten i 1 c § första stycket LTS är underordnad styckets första punkt, såsom Tullverket har påstått. Därtill har de varor som bolaget importerat inte skurits på samma sätt som produkten i *Eko-Tabak*.

De aktuella tobaksflagorna går inte att röka utan ytterligare industriell beredning. I det tjeckiska laboratoriets röktest hade tobaken först fuktats till en exakt luftfuktighetsgrad om 60 procent. Detta kan inte en vanlig konsument åstadkomma. Den maskin som använts i testet röker dessutom tobaken i linjära rörelser, vilket skiljer sig från en människas rökteknik. Vad gäller den produkt som marknadsförs under beteckningen ”Smokey Gold” har detta produktnamn valts på grund av att tobaken är rökbehandlad.

Tullverket bestrider bifall till bolagets överklagande respektive ansökan i ersättningsfrågan. För det fall bolaget får fullt bifall i frågorna om tobaksskatt och tull anser Tullverket att ett belopp motsvarande 40 timmar enligt timkostnadsnormen för offentliga biträden kan vitsordas såsom skäligt i och för sig avseende processföringen i kammarrätten.

Kammarrätten har den 28 maj 2018 hållit muntlig förhandling i målen. Vid denna har på bolagets begäran Ulf Holmström hörts som vittne.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Vad målen handlar om

Kammarrätten ska i målen pröva om de tobaksvaror som bolaget har importerat är att anse som rökto bak enligt definitionen i 1 c § första stycket 1 LTS. Vidare ska kammarrätten pröva om den importerade tobaken i tullhänseende ska klassificeras enligt HS-nummer 2401 (dvs. såsom råto bak alternativt tobaksavfall) eller om den i stället ska klassificeras enligt HS-nummer 2403 (dvs. såsom rökto bak).

För det fall tobaken utgör rökto bak enligt LTS och ska klassificeras enligt HS-nummer 2403 ska kammarrätten hantera bolagets invändning om att Tullverkets omprövningsbeslut strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar.

Därutöver ska kammarrätten ta ställning till frågan om bolagets ersättning för kostnader i förvaltningsrätten respektive kammarrätten.

Tobaksskatt

Frågan om tobaken skurits eller strimlats

En första förutsättning för att den tobak som bolaget har importerat ska uppfylla definitionen i 1 c § första stycket 1 LTS är att den har skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor.

De aktuella varorna utgörs av tobaksflagor (vilka benämns ”scraps”). Dessa uppkommer som en biprodukt vid tobaksframställningen i samband med att bladdelen skiljs från stjälken genom tröskning efter att bladen dessförinnan har fuktats och värmebehandlats. Fråga är om detta utgör en sådan behandling som avses i 1 c § första stycket 1 LTS.

Definitionen av röktoak i 1 c § LTS utgör en implementering av artikel 5.1 tobaksskattedirektivet. EU-domstolen har i *Eko-Tabak* gjort vägledande uttalanden beträffande tolkningen av denna bestämmelse. I målet framhöll EU-domstolen att begreppet röktoak med hänsyn till tobaksskattedirektivets syften, att säkerställa den inre marknadens funktion och att upprätthålla en hög hälsoskyddsnivå, inte får tolkas restriktivt (punkterna 18, 19 och 24). Vidare uttalade EU-domstolen att begreppen ”skurits” och ”strimlats” inte har definierats i direktivet och därför ska fastställas med ledning av deras sedvanliga och allmänt vedertagna innebörd. Domstolen fastslog att med ”skurits” avses bland annat resultatet av ett ingrepp som innebär att en del eller en bit av något avlägsnas med ett vasst verktyg. Med ”strimlats” avses bland annat resultatet av ett ingrepp som innebär att något styckas eller delas (punkt 28).

Det står alltså klart att begreppen ”skurits” och ”strimlats” måste ges en vidsträckt innebörd. Vidare beaktar kammarrätten att de varor som var föremål för EU-domstolens prövning i *Eko-Tabak*, vilka utgjordes av tobaksblad vars bladskäft delvis tagits bort, ansågs utgöra tobak som skurits

eller strimlats enligt artikel 5.1 a) i tobaksskattedirektivet (punkt 29 i domen). I jämförelse med dessa varor kan det konstateras att den av bolaget importerade tobaken har genomgått större ingrepp och alltså delats i högre utsträckning. Den aktuella tobaken får därmed anses ha strimlats i den mening som avses i 1 c § första stycket 1 LTS.

Frågan om tobaken går att röka utan ytterligare industriell beredning

En andra förutsättning för att tobak ska anses som rökto bak enligt 1 c § första stycket 1 LTS är att den går att röka utan ytterligare industriell beredning.

En tobaksvara som är färdig eller enkelt kan göras färdig att rökas, med användning av icke-industriella medel, ska anses gå att röka utan ytterligare industriell beredning i den mening som avses i artikel 5.1 a) i tobaksskattedirektivet (*Eko-Tabak*, punkt 32). Som icke-industriell beredning avses bland annat att en rulle tobak förs in i ett rör av cigarettpapper (C-197/04, *Kommissionen mot Tyskland*, punkterna 31 och 32) eller att tobaksvaran hackas eller skärs för hand (*Eko-Tabak*, punkt 33).

Begreppet ”går att röka utan ytterligare industriell beredning” förekommer även i FAKN. Exempelvis anges i de förklarande anmärkningarna för varukoderna 2403 19 10 och 2403 19 90 att rökto bak är tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor och som går att röka utan ytterligare industriell beredning. För att särskilja tobaksvaror enligt varukod 2403 från råto bak enligt varukod 2401 ska enligt FAKN ett harmoniserat röktest användas, vilket närmare har reglerats i bilaga A till FAKN avseende kapitel 24.

Kammarrätten konstaterar att FAKN, utan att vara rättsligt bindande vid tillämpning av LTS, ändå får anses vara ett värdefullt hjälpmedel vid en

harmoniserad tillämpning av regleringen för tobaksskatt (jfr HFD 2013 not. 43).

På Tullverkets uppdrag har ett tjeckiskt laboratorium analyserat varuprover av den tobak som bolaget har importerat. Trots bolagets invändningar mot dessa röktester anser kammarrätten att det inte har framkommit annat än att testerna har genomförts i enlighet med den metod som föreskrivs i FAKN. I analysrapporter från det tjeckiska laboratoriet anges att tobaken är rökbar. Mot denna bakgrund får det anses utrett att den importerade tobaken är rökbar utan ytterligare industriell beredning i den mening som avses i 1 c § första stycket 1 LTS.

Bolagets invändning om att tobaken utgör tobaksavfall

Bolaget har invänt att den importerade tobaken utgör tobaksavfall och därför endast kan anses utgöra röktoak enligt definitionen i 1 c § första stycket 2 LTS.

Kammarrätten har ovan funnit att den tobak som bolaget importerat motsvarar definitionen för röktoak enligt 1 c § första stycket 1 LTS. Under sådana förhållanden saknar det betydelse huruvida tobaken utgör tobaksavfall enligt 1 c § andra stycket LTS samt om rekvisiten i 1 c § första stycket 2 LTS är uppfyllda.

De importerade varorna är således att anse som röktoak enligt 1 c § LTS.

Klassificering i tullhänseende

Enligt FAKN är, som angetts ovan, avgörande för om en tobaksvara ska klassificeras enligt HS-nummer 2401 eller 2403 huruvida den går att röka utan ytterligare industriell beredning. Att det är rökbarheten som utgör

skiljelinjen mellan aktuella HS-nummer har även bekräftats av EU-domstolen (mål C-409/14, *Schenker*, punkterna 88–90).

Med hänsyn till att den importerade tobaken visats vara rökbar enligt den testmetod som föreskrivs i FAKN anser kammarrätten att tobaken ska klassificeras enligt HS-nummer 2403. Det har inte framkommit något förhållande som talar för att tobaken ska klassificeras enligt något annat undernummer än vad Tullverket har angett i de aktuella omprövningsbesluten.

Skydd för berättigade förväntningar

I förvaltningsrätten anförde bolaget till stöd för sin talan att Tullverkets omprövningsbeslut strider mot den EU-rättsliga principen om skydd för berättigade förväntningar. Eftersom förvaltningsrätten ansåg att den importerade tobaken i såväl tull- som tobaksskattehänseende skulle klassificeras i enlighet med vad bolaget har gjort gällande, prövades denna invändning dock inte av förvaltningsrätten. Bolaget vidhåller sin invändning i kammarrätten. Med hänsyn till instansordningsprincipen bör invändningen inte prövas av kammarrätten som första instans. Målen ska därför visas åter till förvaltningsrätten för prövning av omprövningsbeslutens förenlighet med principen om skydd för berättigade förväntningar.

Ersättning för kostnader

Vad gäller bolagets ansökan om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten bör denna fråga prövas på nytt av förvaltningsrätten i samband med den nya prövning som ska ske där.

Beträffande bolagets ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten kan konstateras att bolaget inte har vunnit bifall till sina yrkanden i målen. Vidare anser kammarrätten att målen inte rör en fråga som är av betydelse

för rättstillämpningen och att det inte heller finns synnerliga skäl att bevilja ersättning för kostnader. Bolagets ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 1).

Rolf Bohlin
kammarrättsråd
ordförande

Patricia Schömer
kammarrättsråd

Jonas Ljungberg
tf. kammarrättsassessor
referent