

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

meddelad i Stockholm den 16 december 2019

KLAGANDE

Prillan Concept i Borås AB, 556557-9694

Ombud:

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

Advokat Gabriella Fossum Gunnarsson
Advokatfirman Vinge KB
Box 11025
404 21 Göteborg

MOTPART

Allmänna ombudet hos Tullverket
Box 12854
112 98 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 21 juni 2018 i mål nr 6174-17 och 6175-17

SAKEN

Tobaksskatt m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Dok.Id 211197

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag–fredag
08:00–16:30

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Prillan Concept i Borås AB ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med 400 000 kr.

BAKGRUND

1. Tobaksskatt ska betalas för bl.a. röktokek. Med röktokek avses tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor och som går att röka utan ytterligare industriell beredning samt tobaksavfall som går att röka och som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning. Med tobaksavfall avses rester av tobaksblad och biprodukter från bearbetning av tobak eller framställning av tobaksprodukter.
2. Beslut om tull avseende röktokek eller tobaksavfall grundar sig på varans klassificering enligt varukod som fastställts genom EU:s kombinerade nomenklatur, s.k. KN-nr.
3. Prillan Concept i Borås AB importerar tobaksprodukter som dels används i bolagets egen snustillverkning, dels säljs vidare till grossister. När produkterna används i den egna tillverkningen mals tobaken först ned och blandas med kryddor. Därefter blandas den med aromatisk vätska. När produkterna säljs vidare till grossister distribueras de med instruktioner och beredningsmaterial utan att bolaget först vidtagit några beredningsåtgärder.
4. Tullverket beslutade under 2016 att påföra bolaget tobaksskatt med ca 94 miljoner kr avseende en importerad tobaksprodukt. Enligt Tullverket var produkten skattepliktig såsom röktokek eftersom tobaken var skuren eller på annat sätt strimlad och gick att röka utan ytterligare industriell beredning. Vidare klassificerade Tullverket varan under KN-nr 2403 19 90 (röktokek).

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm, som upphävde skattebeslutet. Förvaltningsrätten ansåg att tobaken inte var skuren eller strimlad. Den bedömdes i stället vara tobaksavfall som gick att röka, men ansågs inte vara utbjuden till detaljhandelsförsäljning.
6. Kammarrätten i Stockholm upphävde förvaltningsrättens dom och visade målen åter för prövning av om Tullverkets beslut stred mot principen om skydd för berättigade förväntningar. Enligt kammarrätten var tobaken strimlad och gick att röka utan ytterligare industriell beredning. Tobaksprodukten utgjorde därmed röktaobak. Kammarrätten ansåg att det under sådana förhållanden saknade betydelse om produkten var tobaksavfall och om den var utbjuden till detaljhandelsförsäljning.

YRKANDEN M.M.

7. *Prillan Concept i Borås AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva Tullverkets beslut om tobaksskatt. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader med de belopp som yrkats i förvaltningsrätten och kammarrätten samt med 282 350 kr i Högsta förvaltningsdomstolen. Dessutom yrkar bolaget att Högsta förvaltningsdomstolen ska hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen.
8. Bolaget anför att den aktuella tobaksprodukten, s.k. *scraps*, som efter skörden enbart har genomgått tröskning, behandling med vatten och ånga, siktning samt sortering, inte kan anses ha skurits eller på annat sätt strimlats. Det röktest som Tullverket har låtit utföra är gjort i enlighet med den analysmetod som används för att klassificera varor enligt den kombinerade nomenklaturen och avser således tull. Testet visar därför inte att produkten går att röka utan ytterligare industriell beredning. Produkten utgör i stället antingen obearbetad tobak som inte omfattas av tillämpningsområdet för tobaksskatt eller tobaksavfall men är då inte skattepliktig eftersom den inte är utbjuden till detaljhandelsförsäljning.

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

9. *Allmänna ombudet hos Tullverket* bestrider bifall till överklagandet men medger att ersättning för kostnader beviljas med totalt högst 200 000 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

10. Frågan i målen är om en tobaksprodukt är skattepliktig såsom röktokek.

Rättslig reglering m.m.

11. Tobaksskatt ska enligt 1 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktokek. Skatt ska även betalas för snus och tuggtokek som hänförs till nr 2403 i Kombinerade nomenklaturen enligt förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan.
12. I 1 a och 1 b §§ lagen om tobaksskatt definieras cigaretter, cigarrer och cigariller.
13. Med röktokek avses enligt 1 c § första stycket 1 tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor och som går att röka utan ytterligare industriell beredning.
14. Enligt 1 c § första stycket 2 avses med röktokek även tobaksavfall som går att röka, bjuds ut till detaljhandelsförsäljning och inte omfattas av 1 a eller 1 b §. Med tobaksavfall avses enligt andra stycket rester av tobaksblad och biprodukter från bearbetning av tobak eller framställning av tobaksprodukter.
15. Bestämmelserna i 1 c § motsvaras av artikel 5.1 i direktiv 2011/64/EU om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (tobaksskatte-direktivet).

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

16. Syftet med tobaksskattedirektivet är att säkerställa att den inre marknaden fungerar korrekt samtidigt som, med tanke på att tobaksvaror kan orsaka allvarliga hälsoskador, en hög hälsoskyddsnivå säkerställs (skäl 2). Det ska härigenom säkerställas att medlemsstaternas uttag inte snedvrider konkurrensbetingelserna och inte hindrar produkternas fria rörlighet inom unionen (skäl 3). Vidare framgår att beskattningen ska vara enhetlig och rättvis samt att produkter som liknar varandra ska behandlas på samma vis (skäl 8).
17. Av EU-domstolens dom i Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, framgår följande.
18. Med beaktande av syftena med direktivet får begreppet ”röktobak” inte tolkas restriktivt. Vidare ska begreppen ”skurits” och ”strimlats” fastställas med ledning av sin sedvanliga och allmänt vedertagna innebörd. Begreppens sedvanliga innebörd är särskilt omfattande. Med ”skurits” avses bl.a. resultatet av ett ingrepp som innebär att en del eller en bit av något avlägsnas med ett vasst verktyg, medan ”strimlats” avser resultatet av ett ingrepp som innebär att något styckas eller delas (punkterna 24 och 28).
19. Eftersom de varor som var aktuella i det nationella målet bestod av tobaksblad vars bladskaft delvis hade tagits bort, skulle de anses utgöra tobak som skurits eller på annat sätt strimlats (punkt 29).
20. Vad gäller begreppet ”industriell beredning” är dess allmänt vedertagna innebörd omvandling av råvaror till materiella varor, i normalfallet i stor skala, med tillämpning av ett standardiserat förfarande. En enkel hantering som syftar till att en ännu inte färdigarbetad tobaksvara ska gå att röka, t.ex. genom att en rulle tobak helt enkelt förs in i ett cigarettör, utgör inte ”industriell beredning” (punkterna 30 och 31 samt där angivna rättsfall).

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

21. Direktivet skulle mot denna bakgrund tolkas så att torkade, platta och ojämna tobaksblad vars bladskaft delvis tagits bort och som har genomgått grundläggande torkning och kontrollerad befuktning, och som innehåller glycerin samt går att röka efter en enkel beredning som består i att bladen hackas eller skärs för hand, omfattas av begreppet ”röktobak” (punkt 35).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

22. Högsta förvaltningsdomstolen finner att den unionsrättsliga reglering som aktualiseras redan har tolkats av EU-domstolen och att det finns tillräcklig vägledning för att avgöra målen. Det saknas därför skäl att inhämta ett förhandsavgörande.
23. Tullverket har i de överklagade besluten funnit att den aktuella tobaksprodukten är röktobak och därmed skattepliktig enligt 1 c § första stycket 1 lagen om tobaksskatt.
24. För att den aktuella tobaksprodukten ska anses som röktobak enligt den bestämmelsen krävs att den skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor och att den går att röka utan ytterligare industriell beredning. Kravet att produkten ska gå att röka finns även i 1 c § första stycket 2 som avser tobaksavfall, dock utan tillägget ”utan ytterligare industriell beredning”.
25. Tullverket har till grund för sin bedömning att tobaken går att röka utan ytterligare industriell beredning åberopat röktest som utförts i enlighet med den metod som anvisas i Europeiska kommissionens förklarande anmärkningar till EU:s kombinerade nomenklatur (2016/C 121/05). Syftet med testmetoden är att i tullhänseende särskilja tobaksvaror som ska klassificeras enligt nr 2403 (tobak som är färdig att rökas utan ytterligare behandling) från nr 2401 (råtobak).

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

26. Vid röktesterna har tobaken placerats i konditioneringskåp med en viss temperatur och luftfuktighet. Därefter har den tagits ut ur skåpen och fyllts i cigaretthylsor för att rökas av en maskin i linjära rörelser. Cigaretterna har blossats i ca 2 sekunder med pauser om 30–60 sekunder utan att de har slocknat. Det har gjorts ett antal tester på olika prover av tobaken.
27. Av röktesterna framgår att tobaken går att röka om den fuktas och placeras i någon form av behållare. En sådan enkel hantering utgör inte industriell beredning (se Eko-Tabak, punkterna 30–32). Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas det skäl att ifrågasätta röktesterna, även om de utförts med den analysmetod som används för klassificering av varor enligt den kombinerade nomenklaturen och således avser klassificering för tulländamål. Produkten i fråga går alltså att röka utan ytterligare industriell beredning.
28. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att syftet med tobaksskattedirektivet bl.a. är att säkerställa en hög hälsoskyddsnivå (skäl 2). Vidare framgår det av domen i Eko-Tabak att begreppet ”röktobak” inte får tolkas restriktivt (punkt 24) samt att begreppen ”skurits” och ”strimlats” ska tolkas brett (punkt 28).
29. Tobaksprodukten består av flagor av tobaksblad. Den har tillverkats av tobak som har tröskats, behandlats med vatten och ånga, siktats och därefter sorterats efter storlek. Skaft och nerver har rensats bort. Tobaken måste mot denna bakgrund anses ha skurits eller på annat sätt strimlats i den mening som avses i 1 c § första stycket 1 lagen om tobaksskatt.
30. Eftersom tobaksprodukten således utgör tobak som har skurits eller på annat sätt strimlats och som går att röka utan ytterligare industriell beredning är den skattepliktig såsom röktobak. Någon anledning att pröva om produkten ska anses utgöra tobaksavfall finns inte.

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

31. Överklagandet ska alltså avslås.

Ersättning för kostnader

32. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta tillvara sin rätt.
33. Bolaget har begärt ersättning för ombudskostnader med 699 156 kr i förvaltningsrätten, med 315 452 kr i kammarrätten och med 282 350 kr i Högsta förvaltningsdomstolen. Förvaltningsrätten beviljade bolaget ersättning med 75 000 kr, vilket beslut upphävdes av kammarrätten. Kammarrätten beviljade inte bolaget någon ersättning för kostnaderna där.
34. I de underlag som har getts in i förvaltningsrätten och kammarrätten anges ett antal av de arbetsåtgärder som arvodet avser och vilka som i huvudsak har utfört arbetet. Vidare framgår att ersättning även begärs för utlägg för reskostnader. Däremot framgår inte hur många arbetstimmar som har lagts ned, hur lång tid varje arbetsåtgärd har tagit, vem som har utfört respektive åtgärd och vilken timkostnaden är (HFD 2019 ref. 16).
35. För kostnaderna i Högsta förvaltningsdomstolen har ett preciserat underlag getts in. Av det framgår att arvodet avser 84 timmars arbete, varav 73 timmar utförts av ombuden. Timkostnaden avseende ombudens arbete uppgår till 3 200 kr respektive 3 800 kr. Arbete har även utförts av biträden till ombuden med en timkostnad om 1 000 kr eller 1 650 kr.
36. Målens karaktär och svårighetsgrad får anses vara sådan att timkostnaderna i Högsta förvaltningsdomstolen får bedömas som skäligen i sig och godtas.

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

37. När det gäller frågan om de uppgivna kostnaderna i förvaltningsrätten och kammarrätten respektive den uppgivna tidsåtgången i Högsta förvaltningsdomstolen är skäligen bör följande beaktas.
38. De arbetsåtgärder som utfördes i förvaltningsrätten utgörs av bl.a. genomgång av Tullverkets beslut, upprättande av överklaganden och yttranden, framtagande av rättsutredningar och rättsliga överväganden, kontakter med bolaget samt förberedelser inför och deltagande i muntlig förhandling. Arbetsåtgärderna i kammarrätten består av bl.a. analys av förvaltningsrättens dom och Tullverkets överklagande, upprättande av överklagande i ersättningsfrågan och yttranden, framtagande av rättsutredningar, kontakter med bolaget, inhämtande av rättsutlåtande från en belgisk advokatbyrå samt förberedelser inför och deltagande i muntlig förhandling.
39. Av kostnadsspecifikationen i Högsta förvaltningsdomstolen framgår att det nedlagda arbetet i huvudsak avser upprättande av överklagandet jämte kompletteringar och yttranden, framtagande av rättsutredningar och kontakter med bolaget.
40. I förvaltningsrätten argumenterade bolaget för att Tullverkets beslut strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar. Invändningen vidhölls i kammarrätten, som visade målen åter till förvaltningsrätten för prövning av den frågan. Den processen är inte avslutad. Kostnaderna för det arbete som ombuden har lagt ned i denna fråga ska inte ersättas i den nu aktuella processen.
41. I samtliga instanser har bolaget gett in ett omfattande material. I Högsta förvaltningsdomstolen har en del av det material som redan hade getts in i kammarrätten åter getts in. Inlagorna innehåller en hel del upprepningar av vad som tidigare anförts och har i dessa delar inte fört processen framåt.

DOM

Mål nr
4028-18
4029-18

42. Kostnadsunderlagen i förvaltningsrätten och kammarrätten är bristfälliga och den uppgivna tidsåtgången i Högsta förvaltningsdomstolen framstår som väl tilltagen. En sammantagen skälighetsbedömning måste därför göras. Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget bör medges ersättning med sammanlagt 400 000 kr för kostnaderna i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Mahmut Baran och Kristina Svahn Starrsjö.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.