

HFD 2019 ref. 62

En tobaksprodukt har ansetts vara röktoak och därmed skattepliktig till tobaksskatt.

1 och 1 c §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, artikel 5.1 i direktiv 2011/64/EU om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 december 2019 följande dom (mål nr 4028-18 och 4029-18).

Bakgrund

1. Tobaksskatt ska betalas för bl.a. röktoak. Med röktoak 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 röktoak 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 röktoak 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 (röktoak).

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 röktobak. 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.

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 röktobak.

Rättslig reglering m.m.

11. Tobaksskatt ska enligt 1 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak. Skatt ska även betalas för snus och tuggtobak 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 röktobak 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 röktobak 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 (tobaksskattedirektivet).

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).

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 rökto bak och därmed skattepliktig enligt 1 c § första stycket 1 lagen om tobaksskatt.

24. För att den aktuella tobaksprodukten ska anses som rökto bak 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).

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 ”rökto bak” 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 rök-tobak. Någon anledning att pröva om produkten ska anses utgöra tobaksavfall finns inte.

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.

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.

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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Nyman*, *Baran* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2017-09-21, ordförande Anderson Calafatis):

Tobaksskatt enligt 1 c § första stycket 1 lagen om tobaksskatt

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att båda förutsättningarna i 1 c § första stycket 1 lagen om tobaksskatt ska vara uppfyllda för att en tobaksprodukt ska omfattas av bestämmelsen, dvs. den ska ha skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor och den ska gå att röka utan ytterligare industriell beredning.

En första förutsättning för att de aktuella tobaksvarorna ska omfattas av skatteplikt enligt 1 c § första stycket 1 är alltså att de ”skurits eller på annat sätt strimlats”. Tullverket har anfört att det räcker med att tobaken på något sätt har sonderdelats för att det ska vara fråga om tobak som skurits eller på annat sätt strimlats. I denna del har verket hänvisat till EU-domstolens dom i mål nr C-638/15, Eko-Tabak. Något ytterligare stöd för att det skulle vara fråga om skuren eller strimlad tobak har inte åberopats av verket. Varorna har i Tullverkets egna rapporter beskrivits i huvudsak som ”flagor”. Bolaget har å sin sida åberopat ett vittnesförhör med H.W. som uppgett att han har mångårig erfarenhet från tobaksbranschen. H.W. har under vittnesförhöret på ett trovärdigt sätt beskrivit framställningsprocessen av tobak och uppgett att de aktuella varorna utgör tobaksavfall (”scrap”) som är resultatet av en siktningsprocess.

Enligt förvaltningsrättens bedömning finns det inte skäl att ifrågasätta vad H.W. uppgett om framställningsprocessen. De aktuella varorna är alltså sannolikt resultatet av en process där tobaksblad tröskats i syfte att avlägsna bladstjälken och på så sätt få fram tobaksblad utan stjälk, vilket utgör huvudbeståndsdelen vid tillverkning av tobaksvaror. Vid denna process uppstår rester som siktas för att delas upp i olika storlekar och kategorier. De i målen aktuella varorna utgör således av vad som framkommit en sådan restprodukt efter en siktningsprocess.

Frågan är då om varorna ändå skulle kunna anses vara skuren eller strimlad tobak. EU-domstolen gjorde i målet Eko-Tabak en mycket vid tolkning av begreppen ”skurits” och ”strimlats” och anförde att ”skurits” avsåg ett ingrepp som innebar att en del eller en bit av något avlägsnas med ett vasst verktyg och att ”strimlats” avsåg resultatet av ett ingrepp som innebar att något styckas eller delas (p. 28). EU-domstolen hade emellertid i det målet att ta ställning till själva huvudprodukten – tobaksbladet – och i målet var det ostridigt att det inte var fråga om tobaksavfall. I EU-domstolens dom anges bl.a. följande (p. 8):

”Av de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen framgår att dessa varor utgörs av torkade, platta och ojämna tobaksblad vars bladskafth delvis tagits bort och som har genomgått grundläggande torkning och kontrollerad befuktning, och som innehåller glycerin vilken gör att bladen behåller sin fuktighet och elasticitet och därmed inte går sönder vid bearbetning och som, utan att vara avsedda att rökas, likväl går att röka efter en enkel beredning som exempelvis kan bestå i att de hackas eller skärs för hand. Dessa varor var i sin helhet avsedda att säljas till slutkonsumenter”.

EU-domstolens mål avsåg således en helt annan vara än de som nu är aktuella i förvaltningsrätten. Domen får ses i ljuset av att avsikten var att inte tolka begreppet röktobak restriktivt (p. 24) och det kan noteras att domstolens bedömning var avgörande för frågan om den i EU-domstolens mål aktuella varan överhuvudtaget skulle kunna omfattas av begreppet röktobak i artikel 5.1 i direktivet. I förvaltningsrättens mål är dock inte i huvudfrågan om varan kan omfattas av begreppet röktobak, utan om att avgöra vilken form av tobak som varorna utgör vid tillämpningen av begreppet röktobak.

Vid tolkningen av skattepliktens omfattning och räckvidden av bestämmelsen 1 c § första stycket 1 lagen om tobaksskatt måste avseende de aktuella varorna tas hänsyn till att det i 1 c § andra stycket lagen om tobaksskatt finns en tydlig definition av begreppet tobaksavfall. I den nämnda bestämmelsen anges att med tobaksavfall avses rester av tobaksblad och biprodukter från bearbetning av tobak eller framställning av tobaksprodukter. Enligt förarbetena infördes definitionen för att avgränsningen mot övriga tobaksprodukter skulle bli tydligare (prop. 2010/11:13 s. 34). Att klart definiera relevanta begrepp, inklusive begreppet tobaksavfall, var ett av syftena med reglerna i det underliggande direktivet (beaktandesats 8 till direktiv 2011/64/EU). Om EU-domstolens resonemang, vilket Tullverket hänvisar till, tillämpas på varor som de i målen aktuella skulle utrymmet för att definiera en vara som ”tobaksavfall” vara mycket begränsat, och sannolikt i princip obefintligt om varan avser rester av tobaksblad (jfr Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 271-17 den 10 juli 2017). Något stöd för en sådan tolkning har inte framkommit i målen och inte heller finns det enligt förvaltningsrättens bedömning någon näraliggande anledning till att bestämmelserna ska tolkas på detta sätt.

En sådan vid tolkning skulle också innebära att en vara samtidigt skulle kunna anses utgöra såväl skuren eller strimlad tobak som tobaksavfall. Fråga skulle då väckas om vilken regel som i första hand ska tillämpas på varan. Det kan i detta sammanhang noteras att det framgår av artikel 5.1 b i direktivet att bestämmelsen inte gäller tobaksavfall som omfattas av artiklarna 3 (cigaretter) och 4.1 (cigarrer och cigariller). Någon motsvarande hänvisning till ledet 1 a i artikel 5 – dvs. röktobak som skurits eller på annat sätt strimlats – finns inte. Motsvarande systematik finns i lagen om tobaksskatt där det framgår att bestämmelsen om tobaksavfall i 1 c § första stycket 2 inte omfattar cigaretter enligt 1 a § eller cigarrer och cigariller enligt 1 b §. En tolkning som innebär att tobak samtidigt skulle kunna utgöra både skuren eller strimlad tobak och tobaksavfall har enligt vad som kan bedömas inte förutsetts vid utarbetandet av direktivet eller reglerna i lagen om tobaksskatt. I så fall borde det angetts hur reglerna om skuren eller strimlad tobak respektive tobaksavfall skulle förhålla sig till varandra, på samma sätt som gäller avseende tobaksavfall i förhållande till cigaretter, cigarrer och cigariller.

Tullverket har vidare anfört att varorna inte utgör tobaksavfall eftersom de inte innehåller bladskaft, huvudnerv, stjälkar eller sammanhängande större delar av tobaksblad. Att en vara som saknar sådana beståndsdelar inte skulle kunna anses utgöra tobaksavfall vinner enligt förvaltningsrätten dock inte stöd vare sig i definitionen av tobaksavfall enligt 1 c § andra

stycket lagen om tobaksskatt eller i den beskrivning av framställningsprocessen för tobaksprodukter som förvaltningsrätten tagit del av i målet.

Förvaltningsrätten anser vid en sammantagen bedömning, dels mot bakgrund av regelstrukturen i lagen om tobaksskatt och det underliggande direktivet, dels mot bakgrund av den under den muntliga förhandlingen förda bevisningen, och med särskilt beaktande av de vittnesuppgifter som H.W. lämnade vid förhandlingen, att Tullverket inte gjort sannolikt att de aktuella tobaksvarorna utgör sådan skuren eller strimlad tobak som avses i 1 c § första stycket 1 lagen om tobaksskatt. Enligt förvaltningsrättens bedömning har således annat inte framkommit än att de aktuella varorna utgör tobaksavfall i enlighet med vad bolaget gjort gällande.

Tobaksskatt enligt 1 c § första stycket 2 lagen om tobaksskatt

Under ovan angivna förhållanden har förvaltningsrätten även att pröva det av Tullverket framställda andrahandsyrkandet, nämligen om det rör sig om tobaksavfall som går att röka och som har bjudits ut till detaljhandelsförsäljning enligt 1 c § första stycket 2 lagen om tobaksskatt.

Inledningsvis konstaterar förvaltningsrätten att Tullverkets taleändring i denna del är att betrakta som tillåten med hänsyn till att det rör sig om samma händelseförlopp – nämligen om tobaksskatt ska betalas på de importerade tobaksvarorna. Förvaltningsrätten kan därmed pröva yrkandet.

Enligt förvaltningsrättens bedömning utgör varorna tobaksavfall enligt 1 c § andra stycket jämfört med punkten 2 i första stycket samma paragraf. För skatteplikt krävs även att tobaken ska vara rökbar. Tullverket har åberopat rapporter över röktest utförda enligt en för EU gemensamt antagen testmetod. I rapporterna framgår att tobaken går att röka. Förvaltningsrätten saknar anledning att ifrågasätta Tullverkets bedömning i denna del. I likhet med Tullverket finner förvaltningsrätten att om aktuella varor går att röka enligt EU:s analysmetod, FAKN 2016/C121/05, så går tobaken även att röka enligt lagen om tobaksskatt. Att Tullverket i en tidigare rapport fann att varorna inte gick att röka, efter ett röktest som enligt verkets uppgift inte utförts i enlighet med den ovan angivna metoden, föranleder i sammanhanget ingen annan bedömning. För att tobaksavfall som går att röka ska vara skattepliktigt krävs emellertid även att tobaken bjudits ut till detaljhandelsförsäljning. I denna del har bolaget vid den muntliga förhandlingen anfört att tobaken tas in i stora containrar och att den inte är konsumentförpackad. Tullverket har i denna del inte anfört någon bevisning som tyder på att varorna vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde varit förpackade i konsumentförpackningar, eller på annat sätt bjudits ut till detaljhandelsförsäljning. Tullverket har därmed inte gjort sannolikt att tobaksavfallet är skattepliktigt enligt 1 c § första stycket 2 lagen om tobaksskatt.

Sammanfattande bedömning

Förvaltningsrätten anser mot bakgrund av det ovan anförda att det saknas grund för att påföra bolaget tobaksskatt på de i målen aktuella importerna. Därmed saknas det anledning att pröva bolagets andrahandsgrund vad avser berättigade förväntningar. Bolagets överklagande ska därför bifallas och Tullverkets beslut upphävas i denna del.

Tull

Tullverket beslutade även att påföra bolaget tull med 59 290 kr som ett resultat av att Tullverket ansett att tobaken var skuren eller på annat sätt strimlad och gick att röka utan ytterligare industriell beredning. Tullverket klassificerade därmed om varorna till varukod 2403 19 90 00, dvs. bl.a. röktobak. Bolaget hade deklarerat varorna under varukod 2401 20 60 00, dvs. bl.a. tobaksavfall. Mot bakgrund av att förvaltningsrätten i denna dom har kommit fram till att varorna är att anse som tobaksavfall, bedömer förvaltningsrätten att varan inte heller uppfyller kraven för att klassificeras som röktobak i tullhänseende. Därmed ska bolagets överklagande bifallas och Tullverkets beslut upphävas även i denna del.

Ersättning för kostnader

Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller om det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 SFL).

Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande. Bolaget har därför rätt till ersättning för kostnader som skäligen behövts för att ta tillvara sin rätt. Bolaget har i förvaltningsrätten yrkat ersättning för kostnader med 693 100 kr respektive ersättning för utlägg med 6 056 kr, totalt 699 156 kr. Vid en sammantagen bedömning finner förvaltningsrätten att bolaget ska beviljas ersättning med skäliga 75 000 kr.

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandena och upphäver Tullverkets beslut om tobaksskatt och tull. Förvaltningsrätten beviljar Prillan Concept i Borås AB ersättning för kostnader med skäliga 75 000 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2018-06-21, Bohlin, Schömer och Ljungberg):

Vad målen handlar om

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

För det fall tobaken utgör röktobak enligt lagen om tobaksskatt 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 lagen om tobaksskatt 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 lagen om tobaksskatt.

Definitionen av röktobak i 1 c § lagen om tobaksskatt 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 röktobak 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 lagen om tobaksskatt.

Frågan om tobaken går att röka utan ytterligare industriell beredning

En andra förutsättning för att tobak ska anses som röktobak enligt 1 c § första stycket 1 lagen om tobaksskatt 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 cigarett-papper (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 röktobak 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 råttobak 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 lagen om tobaksskatt, 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 varu-prover 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 lagen om tobaksskatt.

Bolagets invändning om att tobaken utgör tobaksavfall

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

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

De importerade varorna är således att anse som röktobak enligt 1 c § lagen om tobaksskatt.

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.

– 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 Prillan Concept i Borås AB:s ansökan om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

3. Kammarrätten avslår Prillan Concept i Borås AB:s ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten.