

Målnummer:	3947-05	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2007-05-08		
Rubrik:	Bestämmelserna angående beskattning av snus i lagen om tobaksskatt ansågs inte ge upphov till effekter som är oförenliga med gemenskapsrätten för en i Sverige etablerad tillverkare som säljer snus till ett företag i Danmark (I och II). Förhandsbesked angående tobaksskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 29 §, 30 §, 31 d §, 32 §, 35 §, 36 §, 37 §, 38 §, 38 a §, 39 § och 40 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt• 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor• Artikel 25 och artikel 90 i EG-fördraget• Artikel 3.3 i rådets direktiv 92/12/EEG		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål 142/77, Larsen och Kjerulff [1978] ECR 1543• EG-domstolens dom i målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Associaton m.fl., [1981] ECR 735• EG-domstolens dom i mål C-234/99, Nygård, REG 2002 s. I-3657• EG-domstolens dom i mål C-383/01, De Danske Bilimportörer, REG 2003 s. I-6065		

REFERAT**I.**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget är verksamt inom tillverkning och försäljning av snusprodukter. Tillverkning sker i fabrikslokaler som ägs av bolaget. Bolaget är godkänd lagerhållare av snus enligt 38 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS). Bolaget ingår i samma koncern som det danska tobaksbolaget Y. Avsikten är att bolaget framöver skall tillverka produkterna och därefter sälja och exportera dem till Y för försäljning på den danska marknaden (inklusive Grönland och Färöarna). Produkterna är endast avsedda för den danska marknaden och kommer inte att säljas på den svenska marknaden. Bolaget yrkade att Skatterättsnämnden skulle uttala sig om följande frågor: (i) Inträder överhuvudtaget skattskyldighet för bolaget vid tillverkning och export av produkterna till Danmark? (ii) Har bolaget rätt att göra avdrag för tobaksskatt på produkterna vid sådan export? (iii) Har bolaget rätt till återbetalning av tobaksskatt på produkterna vid sådan export? För den händelse att Skatterättsnämnden skulle besvara fråga (i) jakande samt fråga (ii) och (iii) nekande, yrkade bolaget att Skatterättsnämnden skulle uttala sig om följande fråga: Kan det danska bolaget Y, förutsatt att de krav som i enlighet med LTS ställs på svenska bolag är uppfyllda, godkännas som lagerhållare enligt 38 § LTS och kan därigenom åstadkommas att skattskyldighet inte inträder för bolaget vid export av produkterna till Y i Danmark?

Skatterättsnämnden (2005-06-17, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager, Eriksson, Odéen, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 -Bolagets försäljning av snus enligt ansökan medför skattskyldighet enligt LTS. - Fråga 2 - Bolaget äger inte rätt till avdrag för den aktuella tobaksskatten. - Fråga 3 - Bolaget äger inte rätt till återbetalning av den aktuella tobaksskatten. - Tillägsfrågan - Y kan under de för frågan gällande förutsättningarna inte godkännas som lagerhållare enligt 38 § LTS. - Motivering. - Fråga 1 - I 35-40 §§ LTS finns bestämmelser som gäller skatt på snus och tuggtobak.

Skattskyldig är bl.a. den som har godkänts som lagerhållare, dvs. bl.a. den som avser att tillverka snus eller tuggtobak och den som i annat fall yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak. Skattskyldigheten inträder för den som är godkänd lagerhållare när snus eller tuggtobak levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare och i annat fall när snus eller tobak tillverkas.

- Enligt de förutsättningar som är föremål för nämndens bedömning i ärendet kommer bolaget att leverera snus till Y, som inte är en godkänd lagerhållare i Sverige. Skattskyldighet inträder därför för bolaget, som är godkänd lagerhållare, när det aktuella snuset levereras till Y. Någon sådan analog tillämpning med LTS bestämmelser rörande leverans av cigaretter och andra tobaksvaror till en upplagshavare i ett annat EG-land på sätt bolaget förespråkat kan enligt nämndens mening inte göras. - Fråga 2 - I 32 § första stycket LTS jämfört med 40 § andra stycket anges i vilka fall en godkänd lagerhållare får göra avdrag för skatt på varor såsom snus och tuggtobak. En sådan händelse som medför avdragsrätt är t.ex. att varor återtagits i samband med återgång av köp (punkten 1) eller att varor exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där (punkten 4).

- Några sådana omständigheter som enligt 32 § första stycket LTS medför rätt för bolaget att göra avdrag för skatten på snus som bolaget levererar till Y har inte visats föreligga. Vid en tillämpning av bestämmelsen har därför bolaget inte rätt till avdrag för skatten. Någon analog tolkning och tillämpning på sätt bolaget har förespråkat kan enligt nämndens mening inte göras (jfr prop. 2004/05:149 s. 54). - Fråga 3 - I 35-40 §§ LTS finns särskilda bestämmelser för tobaksvaror som utgör snus och tuggtobak. Utöver de särskilda bestämmelserna om dessa varor i de nämnda paragraferna anges i 40 § andra stycket att i övrigt tillämpas 30-32 och 34 §§ även i fråga om snus och tuggtobak. - I 29 § LTS, som har aktualiserats i ärendet, och i de efterföljande 30-31 d §§ finns vissa bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt. Återbetalning kan enligt den förstnämnda paragrafen ske för skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som levereras till annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där. Hänvisningsbestämmelsen i 40 § andra stycket LTS omfattar emellertid inte återbetalningsbestämmelsen i 29 § utan enbart återbetalningsbestämmelserna i 30-31 d §§. Bestämmelsen om återbetalning i 29 § är därför inte tillämplig. Någon analog tillämpning på sätt bolaget har förespråkat kan enligt nämndens mening inte göras (jfr a. prop. a.s.). Inte heller är bolaget berättigat till återbetalning enligt någon av bestämmelserna i 30-31 d § LTS. - Tilläggsfrågan - Bestämmelserna i 38 § LTS rörande förutsättningarna för vem som får godkännas som lagerhavare utgör en intern nationell svensk lagbestämmelse som endast omfattar i Sverige bedrivna verksamheter. Det saknar för bedömningen betydelse om den som driver aktuell verksamhet i Sverige utgör ett svenskt eller utländskt rättssubjekt. Enligt förutsättningarna för frågan skall Y emellertid inte driva någon verksamhet i Sverige utan bolagets verksamhet bedrivs i Danmark. Företaget kan därför inte godkännas som lagerhållare enligt nämnda bestämmelse. - Tillämpning av EG-rätten - I ärendet uppkommer frågan om en tillämpning av aktuella bestämmelser i LTS i enlighet med det föregående kan anses strida mot EG-rätten. - Bolaget gör bl.a. gällande att LTS bestämmelser om skatt på snus får anses strida mot artikel 3.3 i rådets direktiv 92/12/EEG, det s.k. cirkulationsdirektivet. Enligt nämnda punkt skall medlemsstaterna behålla rätten att införa eller bibehålla skatter som påförs varor som inte omfattas av nämnda direktiv, dock endast under förutsättning att dessa skatter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater. Med uttrycket "gränsformaliteter" avses enligt nämndens mening att handeln mellan medlemsländer inte får hindras av gränskontroller (jfr prop. 1994/95:56 s. 108). Den omständigheten att skatt kan komma att tas ut på snus som bolaget levererar till Y kan därför inte, i motsats till vad bolaget gör gällande, anses utgöra en sådan gränsformalitet som avses i nämnda punkt i cirkulationsdirektivet. - Vad härefter gäller frågan om EG-fördragets tillämpning finner nämnden, såvitt först avser frågorna 1-3, följande. - Enligt artikel 8a i det numera upphävda direktivet 89/622/EEG om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om märkning av tobaksvaror, i dess lydelse enligt direktiv 92/41/EEG, skulle medlemsstaterna utfärda förbud

mot att tobak för användning i munnen enligt definitionen i artikel 2.4 släpps ut på marknaden. I sistnämnda artikel upptogs med vissa undantag all tobak för användning i munnen. - Enligt anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till unionen skall dock förbudet i artikel 8a, såvitt nu är aktuellt, inte omfatta Sverige. Sverige skall dock vidta de åtgärder som behövs för att säkerställa att den vara, snus, som avses inte släpps ut på marknaden i medlemsstater där aktuella direktiv är tillämpliga fullt ut. Det nyssnämnda direktivet har, utan att det påverkar det föregående sagda, ersatts av direktiv 2001/37/EG om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillverkning, presentation och försäljning av tobaksvaror. Enligt artikel 8 i detta direktiv skall medlemsstaterna förbjuda utsläppandet på marknaden av tobak för användning i munnen utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna om Sveriges undantag i anslutningsakten. - Nämnden gör följande bedömning. - Den på gemenskapsnivå harmoniserade lagstiftningen enligt ovan nämnda direktiv om förbud mot saluföring av snus för användning i munnen har ansetts motiverad med hänsyn till skyddet av människors hälsa. Sverige har visserligen i anslutningsfördraget särskilt undantagits från detta förbud men har enligt detta fördrag också ålagts att vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att snus inte släpps ut på marknaden i medlemsstater där förbudet är tillämpligt. När en fråga omfattas av harmoniserad lagstiftning på gemenskapsnivå skall all nationell lagstiftning i denna fråga bedömas mot bakgrund av harmoniseringsåtgärdens bestämmelser och inte mot bakgrund av fördragets bestämmelser avseende bl.a. fri rörlighet för varor (jfr domarna i mål C-37/92 ang. Vanacker och Lesage, REG 1993 s. I-4947, punkt 9, mål C-324/99 ang. DaimlerChrysler, REG 2001 s. I-1987, punkt 32 och mål C-210/03, punkterna 80-83). - Med hänsyn således till att det i princip har införts ett generellt förbud mot att saluföra snus inom EG, dvs. att varan i princip inte är tillåten på den inre marknaden, kan det enligt nämndens mening inte komma ifråga att tolka EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor på denna marknad så att de utgör ett hinder mot att de nu aktuella bestämmelserna i LTS om beskattning av snus tillämpas enligt sin lydelse och innebörd. Den omständigheten att försäljning av snus i viss omfattning är tillåten i Danmark bör enligt nämndens mening inte föranleda någon annan bedömning. - Såvitt avser den fördragsrättsliga bedömningen vid besvarandet av tilläggsfrågan finner nämnden följande. - Av de skäl som angetts ovan kan fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor inte anses utgöra ett hinder mot att bestämmelserna i 38 § LTS begränsas till att omfatta endast i Sverige bedrivna verksamheter. - En viktig del av EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt är förbudet mot diskriminering av utländska medborgare. Enligt EG-domstolens praxis uppkommer diskriminering när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall (se t.ex. domen i mål C-391/97 ang. Frans Gschwind, REG 1999 s. I-5451, punkt 21). - I artikel 12 uppställs ett allmänt förbud mot varje form av diskriminering på grund av nationalitet. Enligt EG-domstolens rättspraxis rörande denna artikel kan den endast tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget (domen i mål C-251/98 ang. C. Baars, REG 2000 s. I-2787, punkt 23). Principen om icke-diskriminering har emellertid genomförts inom etableringsfrihetens område genom artikel 43 i fördraget; artikel 12 är således inte tillämplig i detta ärende (jfr p. 24 och 25 i nyssnämnda dom). - Enligt artikel 43 är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat förbjudna. Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. För att Y skall kunna godkännas som lagerhavare krävs att företaget bedriver verksamhet i Sverige. Reglerna i detta avseende innehåller ingen särbehandling av vissa medborgare utan är identiska för såväl svenska som, i detta fall, danska företagare. Artikel 43 i EG-fördraget kan därför inte anses utgöra hinder för LTS bestämmelser i detta avseende. - Sammanfattningsvis finner nämnden att frågorna skall besvaras på sättet angetts i förhandsbeskedet.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Bolaget och Y bestred bifall till Skatteverkets yrkande och yrkade för egen del att Regeringsrätten skulle besvara fråga 1 nekande, endera av frågorna 2 och 3 jakande samt tilläggsfrågan jakande. De anförde bl.a. följande. Eftersom försäljning av lössnus är tillåten i både Sverige och Danmark omfattas export av lössnus från Sverige till Danmark inte av någon harmoniserad gemenskapsrättslig lagstiftning som skulle kunna utgöra skäl att tolka LTS på det sätt som Skatterättsnämnden gjort. Därmed finns inte heller någon anledning att tillämpa de regler och tolkningsmetoder som hade varit tillämpliga om den aktuella exporten hade omfattats av det generella snusförbud som nämns av Skatterättsnämnden. Ett syfte med LTS kan inte vara att genom beskattning motverka försäljning till länder som medgetts undantag från snusförbudet och därmed "överpröva" andra länders undantag. Regleringen är inte förenlig med artikel 3.3 i rådets direktiv 92/12/EEG (cirkulationsdirektivet) och artikel 25 i EG-fördraget.

Regeringsrätten (2007-05-08, Sandström, Dexe, Stävberg, Lundin, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. På de skäl Skatterättsnämnden angett innebär bestämmelserna i LTS att skattskyldighet inträder för bolaget vid den aktuella försäljningen av snus och att bolaget inte har rätt till avdrag för eller återbetalning av skatten.

Bolaget har emellertid gjort gällande att bestämmelserna inte är förenliga med gemenskapsrätten och därför inte skall tillämpas. Regeringsrätten gör i denna del följande bedömning.

Snus hör inte till de tobaksprodukter som omfattas av cirkulationsdirektivet. Detta direktivs regelsystem är således inte tillämpligt i förevarande fall. Av artikel 3.3 i direktivet framgår att medlemsstaterna har rätt att införa eller behålla skatter på andra produkter än de som omfattas av direktivet under förutsättning att skatterna inte ger upphov till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.

Bestämmelserna i LTS om beskattning av snus är inte knutna till gränspassage och ger inte upphov till några gränsformaliteter. De kommer därför inte i konflikt med cirkulationsdirektivet.

Enligt artikel 25 i EG-fördraget är tullar på import och export samt avgifter med motsvarande verkan förbjudna mellan medlemsstaterna. Förbudet skall tillämpas även på tullar av fiskal karaktär.

Uttaget av skatt på snus är som nämnts inte knutet till att varan passerar nationsgränsen. Skatten tas ut med samma belopp på snus som säljs inom Sverige som på snus som exporteras till Danmark och skattskyldighetens inträde påverkas inte av om snuset skall säljas i Sverige eller i Danmark. Med hänsyn till dessa omständigheter kan skatten inte anses som en tull eller som en avgift med motsvarande verkan (jfr bl.a. EG-domstolens dom i mål C-234/99, Nygård, och i målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association m.fl.).

Vidare kan uttaget av skatten inte anses utgöra en sådan diskriminerande eller protektionistisk reglering av export som skulle kunna vara otillåten enligt artikel 90 i EG-fördraget (jfr bl.a. EG-domstolens domar i mål C-383/01, De Danske Bilimportörer, i målet Nygård samt i mål 142/77, Larsen och Kjerulff). Reglerna om skattskyldighet, rätt till avdrag samt återbetalning av skatt ger inte heller i övrigt upphov till effekter för bolaget som är oförenliga med gemenskapsrätten.

Frågan om Y kan godkännas som lagerhållare utgör inte en sådan fråga om beskattning eller skattskyldighet som kan bli föremål för förhandsbesked enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Skatterättsnämnden

borde därför ha avvisat frågan.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt gäller frågorna 1-3.

Regeringsrätten undanröjer förhandsbeskedet såvitt gäller tilläggsfrågan.

II.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget är moderbolag i X koncernen. Bolaget planerar att påbörja försäljning av lössnus och portionssnus till utländska skeppshandlare och logistikcentraler för taxfree försäljning för vidare export eller för försäljning till fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord eller försäljning på sådant fartyg på resa till tredje land. Försäljning till fartyg sker genom s.k. skeppshandlare som agerar som grossister för ett stort sortiment varor som säljs till fartyg. Skeppshandlarnas sortiment omfattar inte bara varor som är belagda med punktskatt utan även andra varor. Försäljningen sker via skeppshandlare eftersom fartygen har särskilda behov för sina leveranser. Alla de varor som fartygen behöver måste kunna levereras samtidigt vid de tidsmässigt mycket begränsade tillfällen då fartygen anlöper hamn. Leverantörerna måste vara förtroagna med och ha de tillstånd som krävs för att hantera de speciella beskattningsregler som omfattar vissa varor som säljs på fartyg. Skeppshandlare från Danmark förser flera svenska och norska rederier med varor. Danska skeppshandlare föredras av vissa rederier av logistiska skäl. Leveranser från danska skeppshandlare har därför historiskt även skett till fartyg på router mellan Norge/Sverige och Tyskland. Försäljning till taxfreebutiker sker normalt inte direkt till butikerna. De stora taxfreeföretagen har upprättat logistikcentraler dit alla leverantörer levererar sina varor. Logistikcentralerna levererar sedan varorna vidare till sina butiker. På det sättet uppnås ett effektivt varuflöde. Den skandinaviska taxfree försäljningen på flygplatser sker framförallt genom SAS Trading och Nuance Group. Dessa har valt att lägga sina logistikcentraler i Danmark i anslutning till Skandinavien största internationella flygplats, Kastrup. Leveranser därifrån sker till flygplatser i Sverige och Norge. Det skall understrykas att denna försäljning inte står i strid med det s.k. "exportförbudet" för snus. Detta förbud omfattar endast försäljning till medlemsstater som utfärdat förbud mot försäljning av snus på den lokala marknaden. Enligt dansk lagstiftning är det i Danmark tillåtet att sälja lössnus. Danska myndigheter har inte heller ansett att danska skeppshandlares inköp och försäljning av portionssnus för export till länder som inte är EG-länder står i strid med dansk lagstiftning. Bolaget begärde förhandsbesked enligt följande: 1. Skall bolagets försäljning, som den beskrivs i ansökan, medföra skattskyldighet enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, LTS? 2. För det fall fråga 1 besvaras jakande, äger bolaget rätt till avdrag för denna skatt?

Skatterättsnämnden (2005-06-17, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager, Eriksson, Odéen, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Bolagets försäljning av snus enligt ansökan medför skattskyldighet enligt LTS. - Fråga 2 - Bolaget äger inte rätt till avdrag för den aktuella tobaksskatten. - Motivering. - Genom lagstiftning 2002, som trädde i kraft den 1 januari 2003, gjordes vissa ändringar i LTS med anledning av att punktskatterna inordnades i skattekontosystemet (SFS 2002:419). Nämndens bedömning i ärendet avser lagens fr.o.m. nämnda dag alltjämt gällande lydelse. - Fråga 1 - I 35-40 §§ LTS finns bestämmelser som gäller skatt på snus och tuggtobak. Skattskyldig är bl.a. den som har godkänts som lagerhållare, dvs. bl.a. den som avser att tillverka snus eller tuggtobak och den som i annat fall yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak. Skattskyldigheten inträder för den som är godkänd lagerhållare när snus eller tuggtobak levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare och i annat fall när snus eller tobak tillverkas. - Enligt de förutsättningar som är föremål för nämndens bedömning i ärendet kommer bolaget att leverera snus till danska skeppshandelsföretag och andra företag

som inte bedriver verksamhet i Sverige och som därför inte är eller av nämnda skäl kan bli godkända som lagerhållare enligt bestämmelserna i LTS. Skattskyldighet inträder därför för bolaget, som får förutsättas bli godkänd lagerhållare, när det aktuella snuset levereras till de olika företagen. - Fråga 2 - I 32 § första stycket LTS jämfört med 40 § andra stycket anges i vilka fall en godkänd lagerhållare får göra avdrag för skatt på varor såsom snus och tuggtobak. En sådan händelse som medför avdragsrätt är t.ex. att varor exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där (punkten 4) eller att varor har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (punkten 6). - Av ansökan framgår att de danska skeppshandelsföretagen och de andra företagen skall sälja från bolaget förvärvat snus för sådana ändamål som anges i 32 § första stycket LTS. Detta förhållande medför dock inte att bolaget har rätt att göra avdrag för skatten på snus som bolaget levererar till de danska företagen. - Bolaget gör i ärendet gällande att en tillämpning av LTS i enlighet med svaret på fråga 2 får anses strida mot EG-fördragets principer om fri rörlighet för varor och fördragets bestämmelser om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet. I den delen anför nämnden följande. - Enligt artikel 8a i det numera upphävda direktivet 89/622/EEG om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om märkning av tobaksvaror, i dess lydelse enligt direktiv 92/41/EEG, skulle medlemsstaterna utfärda förbud mot att tobak för användning i munnen enligt definitionen i artikel 2.4 släpps ut på marknaden. I sistnämnda artikel upptogs med vissa undantag all tobak för användning i munnen. - Enligt anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till unionen skall dock förbudet i artikel 8a, såvitt nu är aktuellt, inte omfatta Sverige. Sverige skall dock vidta de åtgärder som behövs för att säkerställa att den vara, snus, som avses inte släpps ut på marknaden i medlemsstater där aktuella direktiv är tillämpliga fullt ut. Det nyssnämnda direktivet har, utan att det påverkar det föregående sagda, ersatts av direktiv 2001/37/EG om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillverkning, presentation och försäljning av tobaksvaror. Enligt artikel 8 i detta direktiv skall medlemsstaterna förbjuda utsläppandet på marknaden av tobak för användning i munnen utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna om Sveriges undantag i anslutningsakten. - Nämnden gör följande bedömning. - Den på gemenskapsnivå harmoniserade lagstiftningen enligt ovan nämnda direktiv om förbud mot saluföring av snus för användning i munnen har ansetts motiverad med hänsyn till skyddet av människors hälsa. Sverige har visserligen i anslutningsfördraget särskilt undantagits från detta förbud men har enligt detta fördrag också ålagts att vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att snus inte släpps ut på marknaden i medlemsstater där förbudet är tillämpligt. När en fråga omfattas av harmoniserad lagstiftning på gemenskapsnivå skall all nationell lagstiftning i denna fråga bedömas mot bakgrund av harmoniseringsåtgärdens bestämmelser och inte mot bakgrund av fördragets bestämmelser avseende bl.a. fri rörlighet för varor (jfr domarna i mål C-37/92 ang. Vanacker och Lesage, REG 1993 s. I-4947, punkt 9, mål C-324/99 ang. DaimlerChrysler, REG 2001 s. I-1987, punkt 32 och mål C-210/03, punkterna 80-83). - Med hänsyn således till att det i princip har införts ett generellt förbud mot att saluföra snus inom EG, dvs. att varan i princip inte är tillåten på den inre marknaden, kan det enligt nämndens mening inte komma i fråga att tolka EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor på denna marknad så att de utgör ett hinder mot att de nu aktuella bestämmelserna i LTS om beskattning av snus tillämpas enligt sin lydelse och innebörd. Den omständigheten att försäljning av snus i viss omfattning är tillåten i Danmark bör enligt nämndens mening inte föranleda någon annan bedömning. - Såvitt gäller sökandebolagets invändning om diskriminering på grund av nationalitet konstaterar nämnden att en fråga om det allmänna förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet i artikel 12 i fördraget eller om etableringsfriheten för varje unionsmedborgare enligt artikel 43 kan uppkomma om en dansk skeppshandlare eller logistikcentral, med hänsyn till de effekter som uppkommer, är utsatt för diskriminering i den med ansökan avsedda

situationen. Någon ansökan i det avseendet föreligger dock varken från något danskt skeppshandelsföretag eller annat danskt företag varför den frågan inte kan bli föremål för nämndens prövning. - Nämndens slutsats blir således att LTS i nu aktuella hänseenden inte kan anses strida mot någon bestämmelse i EG-fördraget. Bolaget är därför inte berättigat till avdrag för den skatt som påförs bolaget när snus levereras till danska skeppshandelsföretag och andra företag.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Bolaget bestred bifall till Skatteverkets yrkande och anförde bl.a. följande. Redan den omständigheten att bolaget kommer att sakna rätt att göra avdrag för skatt på snus som levereras till danska företag medför att EG-fördragets principer om fri rörlighet för varor och förbud mot diskriminering på grund av nationalitet åsidosätts. Oavsett att EG:s regler innebär att snus inte får saluföras bör nämnda principer tillämpas på den aktuella försäljningen eftersom den är tillåten i såväl Sverige som Danmark. Regleringen i LTS strider i det aktuella avseendet mot EG-fördraget.

Regeringsrätten (2007-05-08, Sandström, Dexe, Stävberg, Lundin, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. På de skäl Skatterättsnämnden angett innebär bestämmelserna i LTS att skattskyldighet inträder för bolaget vid den aktuella försäljningen av snus och att bolaget inte har rätt till avdrag för skatten.

Bolaget har emellertid gjort gällande att bestämmelserna inte är förenliga med gemenskapsrätten och därför inte skall tillämpas. Regeringsrätten gör i denna del följande bedömning.

Snus hör inte till de tobaksprodukter som omfattas av rådets direktiv 92/12/EEG (cirkulationsdirektivet). Detta direktivs regelsystem är således inte tillämpligt i förevarande fall. Av artikel 3.3 i direktivet framgår att medlemsstaterna har rätt att införa eller behålla skatter på andra produkter än de som omfattas av direktivet under förutsättning att skatterna inte ger upphov till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.

Bestämmelserna i LTS om beskattning av snus är inte knutna till gränspassage och ger inte upphov till några gränsformaliteter. De kommer därför inte i konflikt med cirkulationsdirektivet.

Enligt artikel 25 i EG-fördraget är tullar på import och export samt avgifter med motsvarande verkan förbjudna mellan medlemsstaterna. Förbudet skall tillämpas även på tullar av fiskal karaktär.

Uttaget av skatt på snus är som nämnts inte knutet till att varan passerar nationsgränsen. Skatten tas ut med samma belopp på snus som säljs inom Sverige som på snus som exporteras till Danmark och skattskyldighetens inträde påverkas inte av om snuset skall säljas i Sverige eller i Danmark. Med hänsyn till dessa omständigheter kan skatten inte anses som en tull eller som en avgift med motsvarande verkan (jfr bl.a. EG-domstolens dom i mål C-234/99, Nygård, och i målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association m.fl.).

Vidare kan uttaget av skatten inte anses utgöra en sådan diskriminerande eller protektionistisk reglering av export som skulle kunna vara otillåten enligt artikel 90 i EG-fördraget (jfr bl.a. EG-domstolens domar i mål C-383/01, De Danske Bilimportörer, i målet Nygård samt i mål 142/77, Larsen och Kjerulff). Reglerna om skattskyldighet och rätt till avdrag ger inte heller i övrigt upphov till effekter för bolaget som är oförenliga med gemenskapsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2007-02-21, föredragande Krantz, målnummer 3946-05 och 3947-05

Sökord: Förhandsbesked skatter skatter i övrigt; EG-rätt; Punktskatter

Litteratur:
