

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
2198-05

meddelad i Stockholm den 24 juni 2008

## **KLAGANDE**

Stadsgården Investmentbolag AB, 556125-6644  
(tidigare Margell Shipping Service AB)  
Föreningsvägen 4  
191 33 Sollentuna

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrättens i Sundsvall dom den 10 februari 2005 i mål nr 3427-03  
(bilaga)

## **SAKEN**

Tobaksskatt avseende redovisningsperioden april 2002

---

## **YRKANDE M.M.**

I överklagande vidhåller Stadsgården Investmentbolag AB (bolaget) att det ska medges yrkat avdrag avseende leveranser av snus till ett frilager i Tyskland.

Skatteverket bestrider bifall till bolagets yrkande och hänvisar till vad verket tidigare anfört.

### **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

För punktskatter på bl.a. tobaksvaror har gemensamma förfaranderegler införts i gemenskapsrätten genom rådets direktiv 92/12/EEG (cirkulationsdirektivet). Förfarandereglerna innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt mellan medlemsstaterna, att beskattningskonsekvenser skjuts upp tills varorna når den slutliga konsumenten och att beskattningen sker i konsumtionslandet (prop. 1994/95:56 s. 48). I den svenska lagstiftningen har cirkulationsdirektivet införlivats bl.a. genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt, LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, LAS, och lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

I LTS finns ett särskilt avsnitt om beskattning av snus och tuggtobak. För i målet aktuell lydelse av LTS återfinns dessa i 37–41 §§. Bakgrunden till särregleringen gällande snus och tuggtobak är att gemenskapsrättsliga regler för beskattning av dessa produkter saknas (prop. 1994/95:56 s. 64). Det finns därutöver ett gemenskapsrättsligt förbud mot försäljning av snus inom gemenskapen (rådets direktiv 2001/37/EG).

För snus och tuggtobak innebär systematiken i LTS att, utöver det särskilda avsnittet om snus och tuggtobak, även andra bestämmelser i lagen är tillämpliga. I 41 § andra stycket hänvisas bl.a. till regeln om avdrag för skatt på varor i 32 §. Enligt 32 § första stycket 4 får en upplagshavare göra avdrag för skatt på varor som exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där. Motsvarande bestämmelser om avdrag för skatt på varor finns även i LSE (7 kap. 1 § första stycket 3) och i LAS (32 § första stycket 4).

LTS ersatte lagen (1961:394) om tobaksskatt. I 7 § c) sistnämnda lag angavs att avdrag fick göras för skatt på vara som av den skattskyldige eller för dennes räkning förts ut ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget har för den aktuella perioden redovisat punktskatt för snus då skattskyldighet enligt bolaget har inträtt. Bolaget har samtidigt yrkat avdrag med 293 355 kr för

skatt på snus som förts till ett frilager i Tyskland. Bolaget har uppgett att varorna levererats till frilager i annat EU-land för annat ändamål än att förbrukas där.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

En första fråga i målet är om det för rätt till avdrag enligt 32 § första stycket 4 LTS, då punktskattepliktiga varor förts till ett frilager, krävs att frilagret är beläget i Sverige. Skatteverkets uppfattning grundar sig på att det i den äldre lagstiftningen angavs att det skulle vara en svensk frihamn och att det härvidlag inte skulle ha skett någon ändring i sak då LTS trädde i kraft.

Den ordning som gällde enligt avdragsregeln i den äldre lagen om tobaksskatt var att avdrag medgavs, förutom då varan fördes ut ur riket (exporterades), även när varorna fördes till en frihamn i Sverige exempelvis i syfte att senare exporteras. Eftersom en svensk frihamn var belägen inom riket (inom svenskt tullområde) förelåg inte någon avdragsrätt enligt regeln för export när varan fördes till en svensk frihamn. Genom att även medge avdrag när varan fördes till en svensk frihamn flyttade lagstiftaren tidsmässigt fram rätten till avdrag för skatt på varan. Att det i lagtexten angavs att det skulle vara fråga om en svensk frihamn framstår då som naturligt. För det fall en vara fördes till en frihamn som inte var belägen i Sverige måste varan först ha förts ut ur riket (exporterats från Sverige). Den skattskyldige skulle i ett sådant fall haft rätt till avdrag redan i det tidigare ledet.

Begreppen frilager respektive frizon infördes i svensk lagstiftning om punktskatter i samband med Sveriges medlemskap i EU. Även den svenska tulllagstiftningen ändrades i samband härmed. Den svenska tulllagstiftningen innehåller kompletterande bestämmelser till rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. Bestämmelser om frizoner och frilager finns bl.a. i artiklarna 166–181 i förordningen. Enligt dessa artiklar kan såväl icke-gemenskapsvaror som gemenskapsvaror i avvaktan på annan godkänd tullbehandling läggas upp i frizoner eller på frilager. Varan kan förvaras där under en obegränsad tid. Frizoner och frilager utgörs av särskilt avskilda områden respektive lokaler, vars gränser godkänts av tullmyndigheterna. Tullmyndigheterna får kontrollera varor som förs in till, förvaras inom eller förs ut från frizoner eller frilager.

Det finns i 32 § första stycket 4 LTS inget krav på att frilagret, eller frizonen, ska ligga i Sverige. I förarbetena till LTS (prop. 1994/95:56 s. 104) sägs att den föreslagna lagtexten motsvaras av den tidigare regleringen i den äldre lagstiftningen om tobaksskatt. Vidare sägs att det här är fråga om utförsel till länder utanför EG eller att varan står under tullkontroll. I förarbetena till LSE (prop. 1994/95:54 s. 123) anges att möjligheterna till avdrag i och med ett svenskt medlemskap i EU bör inskränkas till export till tredje land. Vidare sägs att ingen annan materiell ändring av bestämmelsens innehåll föreslås, dock att begreppet frihamn bör bytas ut mot motsvarande gemenskapsrättsliga begrepp, dvs. frizon eller frilager.

Eftersom avdragsrätten i lagtexten inte uttryckligen begränsas till att avse fall då skattepliktiga varor förts till ett svenskt frilager kan bestämmelsen inte enbart med stöd av förarbetsuttalandena tolkas så som underinstanserna gjort. De aktuella förarbetsuttalandena ger enligt Regeringsrättens mening inte heller något klart stöd för en sådan tolkning utan bör ses mot bakgrund av Sveriges medlemskap i EU och att innebörden av begreppet export därmed ändrades.

Den svenska regleringen i LTS gällande snus är utformade enligt en nationell modell och utifrån speciella förhållanden. Eftersom avdragsrätten i 32 § även gäller för skatt på punktskattepliktiga varor som omfattas av cirkulationsdirektivet är direktivets bestämmelser ändå av intresse. Det finns emellertid i cirkulationsdirektivet inget som talar för att medlemsstaterna skulle ges en rätt att tidigarelägga avdragsrätten, för att uppnå syftena med cirkulationsdirektivet, endast i de fall då skattepliktiga varor förs till ett frilager i den egna medlemsstaten. Det kan dessutom enligt Regeringsrättens uppfattning ifrågasättas om det står i överensstämmelse med gemenskapsrätten att förflyttning av varor till frilager inom Sverige gynnas skattemässigt.

Enligt Regeringsrättens mening saknas således stöd för standpunkten att ett frilager måste vara beläget i Sverige för att avdrag ska kunna medges enligt 32 § första stycket 4 LTS. Mot bakgrund härav och då det av utredningen i målet inte heller i övrigt framkommit några skäl för att inte medge bolagets yrkande, ska bolagets överklagande bifallas.

**REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att bolaget ska medges avdrag med 293 355 kr.

Kjerstin Nordborg

Marianne Eliason

Peter Kindlund

Carl Gustav Fernlund

Olle Stenman

Kristen Rentrop  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterareAvd. I  
Föredraget 2008-05-28