

HFD 2018 ref. 74

Fråga om flera produkter som sampaketeras utgör separata varor eller en enda vara vid tillämpningen av bestämmelserna om kemikalieskatt. Förhandsbesked om punktskatt.

1, 3 och 4 §§ lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 december 2018 följande dom (mål nr 4035-18).

Bakgrund

Vissa elektronikvaror är belagda med en särskild punktskatt, s.k. kemikalieskatt. De varor som omfattas av skatten definieras genom hänvisning till KN-nummer – ett slags varukoder – i EU:s gemensamma tulltaxa. Skatten beräknas med utgångspunkt i varornas nettovikt. Med hänsyn till varornas kemikalieinnehåll kan skattebeloppet sedan i vissa fall sättas ned genom att den skattskyldige får göra avdrag med upp till 90 procent av den skatt som ska betalas.

HP PPS Sverige AB importerar och säljer elektronik. I en ansökan om förhandsbesked lämnade bolaget följande uppgifter om sin verksamhet.

Bolaget säljer bärbara datorer som, när de betraktas separat, har ett KN-nummer som gör att de omfattas av skatteplikt till kemikalieskatt. Datorerna har vidare ett kemikalieinnehåll som medför rätt till avdrag med 90 procent av den skatt som ska betalas. Bolaget säljer även produkter med KN-nummer som gör att produkterna inte är skattepliktiga när de betraktas separat, bl.a. en datormus. Kemikalieinnehållet i datormusen är dock sådant att något avdrag från skatten inte skulle medges om den skulle omfattas av skatteplikt. Kunden kan välja att beställa endast datorn, endast datormusen eller båda dessa produkter.

Genom ansökan om förhandsbesked ville bolaget få veta hur kemikalieskatten ska beräknas om en kund väljer att beställa både en bärbar dator och en datormus och dessa produkter sedan skickas i en och samma försändelse till kunden. Enligt de förutsättningar som har lämnats är produkterna inte packade i en gemensam detaljhandelsförpackning utan ligger i separata inneremballage men skickas till kunden i ett gemensamt ytteremballage. Produkterna prissätts också separat, har olika artikelnummer och specificeras separat på fakturan.

Bolaget frågade för det första om produkterna under de angivna förutsättningarna utgör separata varor. Om den frågan besvarades jakande ville bolaget för det andra få svar på om kemikalieinnehållet i datormusen ändå ska beaktas vid bedömningen av om bolaget har rätt till avdrag från skatten.

Skatterättsnämnden fann att datorn och datormusen ska ses som två separata varor och att enbart kemikalieinnehållet i den skattepliktiga varan, dvs. datorn, ska beaktas vid bedömningen av om rätt till avdrag föreligger.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

HP PPS Sverige AB anser också att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Huvudfrågan i målet är hur det ska avgöras om flera produkter som sampaketeras utgör separata varor eller en enda vara vid tillämpningen av bestämmelserna om kemikalieskatt.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 1 § första stycket lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik ska skatt betalas till staten för sådan elektronik som anges i 3 §. I första stycket i den paragrafen föreskrivs att skatt ska betalas för varor hänförliga till vissa uppräknade KN-nummer.

Av 3 § andra och tredje styckena framgår att skatten ska betalas med ett visst belopp per kilogram av den skattepliktiga varans nettovikt, dock inte med högre belopp än 320 kr per skattepliktig vara. För skattepliktiga varor som uppfyller vissa i lagen angivna villkor om kemikalieinnehåll får den skattskyldige enligt 4 § göra avdrag med 50 eller 90 procent av den skatt som ska betalas enligt 3 §.

Enligt 1 § andra stycket avser lagens hänvisningar till KN-nummer den lydelse av Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt rådets förordning (EEG) 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan som gällde den 1 januari 2015. Den lydelsen finns i kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1101/2014 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87.

Den kombinerade nomenklaturen bygger på det internationella systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (det s.k. harmoniserade systemet eller HS). Av de allmänna tolkningsbestämmelserna 1 och 6 som finns i kommissionens genomförandeförordning följer att klassificeringen av varor enligt den kombinerade nomenklaturen ska göras utifrån HS-numren (med fyrställig sifferkod) och undernumren till ett HS-nummer.

I den allmänna tolkningsbestämmelsen 3 anges vad som gäller om två eller flera HS-nummer kan komma i fråga för en vara. Enligt punkt b ska, om det är fråga om varor i satser för försäljning i detaljhandeln, dessa såvitt möjligt klassificeras som om de bestod av den beståndsdel som ger satsen dess huvudsakliga karaktär.

Vad som avses med ”varor i satser för försäljning i detaljhandeln” utvecklas närmare i riktlinjer från kommissionen (se EUT C 105, 2013, s. 1). Av riktlinjerna framgår att uttrycket är avsett att träffa sådana satser som består av minst två olika artiklar som omfattas av olika HS-nummer, har förpackats gemensamt för att fylla ett visst behov eller användas för något speciellt göromål och är förpackade på ett sätt som passar för försäljning direkt till användarna utan omförpackning.

Av den allmänna tolkningsbestämmelsen 6 i kommissionens genomförandeförordning följer att tolkningsbestämmelse 3 i tillämpliga delar ska användas även vid klassificeringen av varor enligt de olika undernumren till ett HS-nummer. I kommissionens riktlinjer anges med hänvisning till tolkningsbestämmelse 6 att bestämmelsen om satser kan tillämpas också om två eller flera olika artiklar klassificeras inom samma HS-nummer men med olika undernummer.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

I lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik bestäms skattepliktens omfattning genom hänvisning till KN-nummer i EU:s gemensamma tulltaxa. Detta innebär att EU-rättens bestämmelser om vilka varor som ska hänföras till ett visst KN-nummer, inklusive de tolkningsregler som har meddelats i anslutning till dessa bestämmelser, är styrande för om en viss vara är skattepliktig eller inte. Detsamma gäller när det ska avgöras om produkter som samförpackas och säljs tillsammans ska anses utgöra en enda eller flera olika varor vid tillämpningen av lagen (se prop. 2016/17:1 s. 333).

Bolaget har lämnat som förutsättning att datorn är hänförlig till KN-nummer 8471 30 00 och datormusen till KN-nummer 8471 60 70 när produkterna betraktas var för sig. Av dessa är det bara det förstnämnda KN-numret som omfattas av uppräkningsen i 3 § första stycket lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik. Om

datorn och datormusen tillsammans ska anses utgöra en varusats enligt den allmänna tolkningsbestämmelsen 3 b i kommissionens genomförandeförordning ska de dock klassificeras under ett gemensamt nummer. I så fall kommer produkterna också att utgöra en enda vara i kemikalieskattehänseende.

Produkterna har samma fyrstelliga HS-nummer men olika undernummer. Av den allmänna tolkningsbestämmelsen 6 och av kommissionens riktlinjer följer därmed att bestämmelsen om varusatser i tolkningsbestämmelse 3 b i och för sig kan vara tillämplig om övriga förutsättningar för detta är uppfyllda.

Av EU-domstolens praxis framgår att för att det ska vara fråga om en varusats ska de ingående varorna höra ihop och säljas som en helhet i detaljhandeln, dvs. presenteras gemensamt för konsumenterna och tillhandahållas i en enda förpackning (se Vad och van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, p. 37, 41 och 43). I det nu aktuella fallet paketeras datorn och datormusen visserligen i en gemensam transportförpackning vid leverans till kunden, men de marknadsförs inte som ett paket och ligger inte i en gemensam detaljhandelsförpackning. Förutsättningarna för att betrakta produkterna som en varusats är därmed inte uppfyllda.

Produkterna utgör således separata varor varav endast datorn omfattas av skatteplikt. Av lagtexten framgår att det är den skattepliktiga varans kemikalieinnehåll som avgör om den skattskyldige har rätt till avdrag med viss del av skatten. Kemikalieinnehållet i datormusen saknar alltså relevans vid den bedömningen.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Askersjö* och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren *Monika Knutsson*.

Skatterättsnämnden (2018-07-05, *Harmsen Hogendoorn*, ordförande, *Pettersson*, *Bohlin*, *Fored*, *Olsson*, *Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Den bärbara datorn (KN-nummer 8471 30 00 00) och datormusen (KN-nummer 8471 60 70 00) ska ses som två separata varor, där endast den bärbara datorn är skattepliktig enligt 3 § första stycket 5 lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik. Vid bedömningen av om rätt till avdrag

enligt 4 § lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik föreligger ska då enbart kemikalieinnehållet i den skattepliktiga varan, dvs. den bärbara datorn, beaktas.

Motivering

Bolaget är godkänd lagerhållare och säljer dels en bärbar dator med inbyggd datormusfunktion, dels en extern datormus till en köpare som inte är godkänd lagerhållare. Varorna är inte förpackade gemensamt i en detaljhandelsförpackning, utan ligger i separata kartonger (inneremballage) och skickas till kunden i ett gemensamt ytteremballage (kolli).

Skatterättsnämnden delar parternas samstämmiga uppfattning att den bärbara datorn ska klassificeras under KN-nr 8471 30 00 och att datormusen ska klassificeras under KN-nr 8471 60 70.

Varorna får, mot bakgrund av vad som anförts i Tullverkets yttrande, enligt regel 1 och regel 6 klassificeras separat. Eftersom både dator och datormus klassificeras under HS-nr 8471 och då varorna inte heller är förpackade gemensamt i en detaljhandelsförpackning kan regel 3 b om satser inte tillämpas. Svaret på den första frågan blir därmed enligt Skatterättsnämnden att varorna ska anses utgöra separata varor.

En vara som är hänförlig till KN-nr 8471 30 är skattepliktig enligt 3 § första stycket 5 lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik, medan en vara hänförlig till KN-nr 8471 60 inte är det, varför endast den bärbara datorn är skattepliktig enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik. Skattskyldigheten för en lagerhållare inträder bl.a. när skattepliktiga varor levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare enligt 12 § lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik.

För vara som är skattepliktig enligt 3 § lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik och som uppfyller de villkor som framgår av 5 och 6 §§, får avdrag göras med viss procentsats av den skatt som ska betalas enligt 3 §. I förevarande ärende är det därför endast kemikalieinnehållet i den skattepliktiga varan som ska beaktas vid fastställande av avdragsrätten enligt 4 § lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik. Svaret på den andra frågan blir därmed att det endast är den bärbara datorns kemikalieinnehåll som påverkar avdragsrätten, och inte den externa datormusens.