ULF BERNITZ

Punktbeskattning och skatteneutralitet: En jämförelse mellan cigaretter och snus

Artikeln behandlar kraven på att punktbeskattning måste ha en neutral utformning som är förenlig med unionsrätten. I artikeln jämförs punktbeskattningen av importvaran cigaretter och den inhemska produkten snus. Jämförs cigarettpaket med snusdosor är cigarettskatten minst tre gånger högre. Som en bakgrund behandlas bedömningsprinciperna i unionsrätten och alkoholbeskattningen tas upp som jämförelse. Frågan ställs om särskilda skäl såsom hälsosynpunkter gör skatteskillnaden cigaretter/snus försvarbar.

1 INLEDNING

Punktskatter är ett från EU-rättslig synpunkt känsligt område. Det har sedan gammalt förekommit att särskilda skatter på olika slag av varor utgjort ett sätt att ge fördelar till inhemsk företagsamhet. Sådana skatter har i vissa fall använts som alternativ till tullar. Mot bakgrund av unionens grundläggande syfte att upprätthålla en inre marknad med fri rörlighet och utan diskriminering på grundval av nationalitet är det en central princip i EU-rätten att punktskatter måste ha en neutral utformning och inte vara instrument för fiskal diskriminering. Nationella beskattningsregler får alltså inte direkt eller indirekt medge inhemska varor en förmånligare beskattning än liknande importerade varor. Syftet är, som EU-domstolen formulerat det i ett avgörande som gällde Sverige, att avskaffa alla former av indirekt skattemässig protektionism i förhållande till importerade varor.[1]

För svensk del har unionsrättsligt neutral punktbeskattning bland annat aktualiserats när det gäller alkohol och tobak.[2] Frågetecken kan resas främst i fråga om tobaksbeskattningen som gör en mycket påtaglig skillnad mellan importprodukten cigaretter och den inhemska produkten snus. Detta står i centrum i denna artikel och det är härvid närliggande att jämföra med praxis angående alkoholbeskattningen, en annan punkt-

1 Mål C-167/05, Kommissionen mot Sverige, EU:C:2008:202 punkt 41.

2 Vissa utgångspunkter för medlemsstaternas debitering av punktskatt har harmoniserats genom direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

beskattad konsumtionsvara. Det är dock på sin plats att först erinra om huvudlinjerna i EU:s regler på området.

2 BEDÖMNINGSPRINCIPERNA I EU-RÄTTEN

EU:s funktionsfördrag (FEUF) innehåller i artikel 110 ett uttryckligt förbud mot diskriminerande nationell beskattning av importerade varor.[3] Man skiljer på beskattning av liknande varor och av olika men konkurrerande varor. I linje härmed innehåller fördragsbestämmelsen två olika förbudsregler. Den lyder:

> ”Ingen medlemsstat ska, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga inhemska skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.
>
> Vidare ska ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.”

Bestämmelsens första stycke tar sikte på situationen att en stat tillämpar olika beskattning av liknande varor beroende på om de är inhemska eller importerade. Bestämmelsens andra stycke behandlar fallet att en stat tillämpar olika beskattning på inhemska och importerade varor som visserligen inte är liknande men som är utbytbara och därför konkurrerar med varandra. I detta senare fall krävs inte total beskattningslikhet, men väl ett undanröjande av sådana protektionistiska skillnader som inte kan motiveras utifrån objektiva kriterier utan snarare beror på varornas ursprung. Högre beskattning på importvaror innebär också i sådana fall en diskriminering som missgynnar dessa.

De två formerna låter sig dock inte klart åtskiljas. I en del avgöranden har EU-domstolen inte preciserat vilken av förbudsreglerna som överträtts utan endast slagit fast ett allmänt överträdande av artikeln. Det förklaras av att rättsverkningarna är likartade. Båda bestämmelsena är utformade som regler som kan tillämpas omedelbart och som därigenom har direkt effekt, dvs. kan åberopas som direkt gällande rätt av företag och enskilda inför domstolar och myndigheter inom hela EU och alltså även i Sverige.

Även om det inte direkt framgår av artikel 110 FEUF omfattar den även

3 Om regelsystemet och dess bakgrund och utveckling se särskilt Stefan Olsson, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, 2001, bl.a. kap. 3. Citeras nedan Olsson, Punktskatter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

ett krav på beskattningsneutralitet beträffande exportvaror, såvida dessa annars skulle missgynnas i förhållande till varor i inhemsk cirkulation. Likaså omfattas varor från tredje land som satts i fri cirkulation på den inre marknaden.[4] Däremot finns det inget EU-rättsligt hinder mot s.k. omvänd diskriminering: Man kan beskatta varor för inhemskt bruk hårdare än exportvaror; det får dock inte resultera i en exportsubvention.

Det finns en rik praxis från EU-domstolen som rör tillämpningen av diskriminerande beskattning av importvaror.[5] En generell iakttagelse är att domstolen ofta stannat för tolkningar som gett bestämmelserna en bred räckvidd i syfte att skydda den inre marknadens goda funktion.

Begreppet ”liknande” varor tolkas extensivt.[6] I praxis tillämpas relativt breda marknadsbedömningar som beaktar såväl mer objektiva kriterier som användningsområden, tillverkningssätt, utformning och råmaterialinnehåll m.m. som mer subjektiva, t.ex. i vad mån de olika varorna på ungefär liknande sätt tillgodoser samma behov hos konsumenten. Hur varorna kategoriserats i beskattnings- eller tullhänseende eller statistiskt kan också spela in. Förbudsbestämmelsens andra stycke kan täcka in alla former av indirekt diskriminerande beskattning, där det visserligen inte finns några liknande inhemska produkter, men väl andra inhemska varor som helt, delvis, indirekt eller potentiellt konkurrerar med importerade varor eller där den inhemska produktionen skyddas från konkurrens.

Även begreppet interna skatter tolkas vidsträckt. Skatter som läggs på under tidigare stadium av tillverknings- och marknadsföringsprocessen (exempelvis på råmaterial eller i varan ingående komponenter) räknas hit. I ett mål, där frågan var om vissa vägtransportavgifter, beräknades dessa utifrån transportsträcka och de transporterade varornas vikt och bedömdes därför utgöra varubeskattning.[7] I flera fall har EU-domstolen även slagit ned på progressiva skatter, där de högre nivåerna i praktiken helt kommit att drabba utländska varor.[8]

4 Mål 193/85, Cooperativa Co-Frutta mot Amministrazione delle Finanze dello Stato, EU:C:1987:210.

5 Se till det följande särskilt Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg, EU-skatterätt, 3 uppl., 2011 s. 81 ff., Bernitz – Kjellgren, Europarättens grunder, 5 uppl., 2014 s. 294 ff.

6 Mål C-367/93–C-377/93, Roders m.fl., EU:C:1995:261 punkt 27.

7 Mål 20/76, Schöttle mot Finanzamt Freudenstadt, EU:C:1977:26.

8 Ett exempel är mål 112/84, Humblot mot Directeur des Services Fiscaux, EU:C:1985:185, där ett franskt progressivt system för att beskatta fordon baserat på antalet hästkrafter särskilt visade sig drabba importerade bilar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

EU-domstolen har stärkt förbudsbestämmelsernas effektivitet genom att väsentligt lätta på beviskraven. Domstolen har uttalat att det inte kan krävas statistiska bevis i varje enskilt fall på att interna skatter har en skyddande effekt. Det räcker att det fastställs att en viss skattemekanism till följd av sin utformning kan ha en sådan effekt.[9]

När det inte finns några inhemska produkter av det slag som importeras, och heller inte några inhemska varor som kan sägas vara konkurrerande, finns heller inget förbud mot att beskatta importvaror på det sätt som medlemsstaten finner lämpligt. EU-domstolen har dock antytt att det kan bli problematiskt att rättfärdiga skatteuttag så höga att den fria varurörligheten de facto skulle äventyras. Domstolen har emellertid godtagit de mycket höga bilskattesatserna i Danmark, varvid den särskilt noterade att landet saknar egen bilproduktion.[10]

Som framgått utgör kravet på icke-diskriminerande behandling den röda tråden i EU-domstolens ganska expansiva rättspraxis på området.

3 ALKOHOLBESKATTNINGEN SOM EXEMPEL

Punktbeskattningen på alkohol erbjuder som nämnt ett objekt lämpligt att kunna jämföra med tobaksbeskattningen. Alkoholskatter har i hög grad varit aktuell i EU-domstolens praxis och också föranlett ett viktigt mål som kommissionen drivit mot Sverige.[11] Vad är liknande, vad är konkurrerande när det gäller alkohol och hur kan jämförelser göras mellan olika produkter?

En många gånger prövad fråga har gällt olika spritsorters förhållande till varandra och särskilt om de ska bedömas som ”liknande”. Ska exempelvis alkoholsvag fruktlikör anses vara liknande whisky? Vad gäller beträffande rom och whisky? I det förra fallet[12] ansågs EU-domstolen svaret vara nekande, då whiskyn innehöll dubbelt så mycket alkohol som fruktlikören. I det senare fallet blev svaret jakande; rom och whisky ansågs ”liknande”.[13] EU-domstolen har vidare funnit utländska spritsorter vara

9 Uttalandet gjordes i det nedan behandlade målet C-167/05, kommissionen mot Sverige, EU:C:2008:202 punkt 60.

10 Mål C-383/01, De Danske Bilimporter, EU:C:2003:352. Importskatter kan dock vara att bedöma som otillåtna tullavgifter som faller under förbudet häremot i artikel 30 FEUF.

11 Direktiv 1992/84/EEG om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker föreskriver i huvudsak endast minimiskattesatser.

12 Mål 243/84, John Walker & Sons Ltd mot Ministerium for Skatter og Afgifter, EU:C:1986:100.

13 Mål 169/78, kommissionen mot Italien, EU:C:1980:52.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

till stor del likartade, utbytbara och konkurrerande med dansk aquavit.[14] Går man in mer i detalj är dock domstolens bedömning av vad som utgör liknande och konkurrerande produkter på alkoholområdet rätt komplicerad.[15]

Ett grundläggande avgörande är ett mål mellan kommissionen och Storbritannien som slutligen avgjordes 1983 och som gällde frågan om Storbritannien beskattade vin hårdare än öl och därigenom skyddade inhemsk ölproduktion.[16] Vin var nästan uteslutande en importprodukt, medan öl till helt övervägande del producerades inom landet. EU-domstolen kom till slutsatsen att billigare viner konkurrerade med inhemskt öl, däremot inte med vin i dyra prislägen. Som jämförelsepunkt för beskattningen valde domstolen alkoholhalten. Domstolen fann det alltså tillåtet med en högre punktskatt på vin i lägre prislägen än på öl till den del detta motsvarades av skillnader i alkoholhalt. Domstolen fann dock att landet tillämpade en förhållandevis högre punktskatt än så på vin och fällde Storbritannien för överträdelse av förbudet i artikel 110 andra stycket FEUF.

Utgången i det brittiska ölfallet föranledde skattesänkningar på vin i Sverige efter påtryckningar från kommissionen. Den ansåg dock inte dessa sänkningar vara tillräckliga utan anhängiggjorde en liknande fördragsbrottstalan mot Sverige som EU-domstolen avgjorde 2008.[17] Fallet gällde frågan om Sverige tillämpade en punktskatt på vin som innebar en diskriminering i förhållande till punktskatten på starköl. EU-domstolen fann även här att vin är en importprodukt medan öl huvudsakligen produceras inom landet. Domstolen fann lättare viner och viner i mellanklassen stå i konkurrensförhållande med starköl, dvs. öl som bara får säljas på Systembolaget. Domstolen fann vidare att jämförelsen mellan skattesatserna skulle ske med utgångspunkt i alkoholhalten mätt i volymprocent. Den svenska alkoholbeskattningen hade blivit anpassad till detta och domstolen fann skillnaderna i beskattning inte vara större än vad som svarade mot skillnaderna i alkoholhalt. Kommissionen lyckades alltså inte styrka att skillnaden i beskattning verkligen hade en indirekt skyddande effekt på den inhemska produkten (starköl), trots att domstolen som nämnt inte nödvändigtvis kräver statistisk bevisning utan kan finna en överträdelse

14 Mål 171/78, Kommissionen mot Danmark, EU:C:1980:54.

15 Närmare om denna praxis Olsson, Punktskatter s. 299 ff.

16 Mål 170/78, kommissionen mot Storbritannien, EU:C:1980:53 samt uppföljaren EU:C:1983:202.

17 Mål C-167/05, kommissionen mot Sverige, EU:C:2008:202.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

föreligga om skattemekanismerna är så utformade att de kan ha en protektionistisk effekt. Sverige vann alltså målet.

4 CIGARETT- OCH SNUSBESKATTNINGEN, EN JÄMFÖRELSE

I Sverige gäller väsentligt olika beräkningsgrunder för beskattningen av cigaretter och snus.[18] För cigaretter tillämpas styckeskatt per enhet, medan för snus gäller skatt beräknad efter vikt. Utformningen ger som ska belysas väsentligt olika effekter på produkternas pris, och frågan kan ställas om skillnaden i skattemässig behandling kan vara förenlig med Sveriges åtaganden enligt EU:s regelverk. Något klart svar föreligger ännu inte men frågan kan diskuteras mot bakgrund av den praxis som föreligger.

En viktig utgångspunkt är att cigaretter och snus har olika ursprung. Sverige saknar numera någon egen tillverkning av cigaretter. Alla i Sverige sålda cigaretter är importerade. Importen sker delvis från andra EU-länder. Snus är däremot en produkt som nästan enbart tillverkas inom Sverige, importandelen är försumbar. Det är en naturlig konsekvens av att snus av svensk typ inte får säljas i övriga EU.

Beskattningen av tobak genom punktbeskattning regleras av lagen om tobaksskatt.[19] Lagen bygger i nuvarande form främst på ett EU-direktiv om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (2011/64/EU) såvitt gäller beskattning av cigaretter och annan röktobak. Direktivet gäller dock inte snusbeskattningen, där reglerna har en annorlunda, rent svensk utformning.[20]

För cigaretter beräknas skatten per enhet.[21] För ett cigarettpaket om 19 cigaretter är tobaksskatten nära 30 kr per paket. För 1000 cigaretter blir skatten drygt 1 500 kr. Priset i detaljhandeln för cigarettpaket av billigare märken ligger i dagens läge på ca 47 kr eller litet däröver.

Skatten på snus beräknas efter vikt och är i nuläget 432 kr per kilogram snus. Snus säljs normalt i dosor, oftast med portionsförpackat snus (s.k. prillor). Det ter sig därför befogat att lägga portionsförpackat snus till grund för bedömningen. En dosa innehåller vanligen 20 prillor eller

18 Om tobaksbeskattningens utveckling och allmänna utformning Olsson, Punktskatter s. 277 ff.

19 SFS 1994:1563 med senare ändringar.

20 Det framgår av artikel 2 i direktivet att det endast omfattar röktobak och vad som jämställs därmed.

21 För punktskatter förekommer olika beräkningssätt, såsom beräkning per enhet, vikt, volym eller värde, Olsson, Punktskatter s. 263 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

något fler. Vikten på varje prilla är ca 1 gram. Skatten på 1000 snusprillor blir alltså ca 432 kr. Räknar man (något högt) med 25 prillor per dosa blir punktskatten på en snusdosa 10 kr 80 öre. Priset i detaljhandeln för en dosa portionsförpackat snus av billigare märke är i dagens läge ca 17 kr eller något däröver.

Mot bakgrund av att snus är en inhemsk vara medan cigaretter är en importvara uppkommer frågan om de nämnda skillnaderna i beskattning av snus och cigaretter utgör en EU-rättsligt otillåten diskriminering i strid mot artikel 110 FEUF. Man kan diskutera om cigaretter och snus är att se som ”liknande” varor så att förbudet mot olika beskattning i bestämmelsens första stycke skulle vara tillämpligt.[22] Det rör sig ju i båda fallen om tobaksprodukter som konsumeras i huvudsyfte att tillföra människokroppen nikotin. Med hänsyn till att samma förbud mot diskriminerande beskattning också gäller i andra fall där importvaror och inhemska varor är utbytbara och konkurrerar med varandra saknas dock anledning att ta ställning till om snus och cigaretter är ”liknande” varor.

Vid en bedömning utifrån förbudsregeln i stadgandets andra stycke ger EU-domstolens praxis viktiga hållpunkter. Avgöranden som rör tobak torde saknas men de behandlade avgörandena om alkoholhaltiga drycker ger hållpunkter. Här har det som framgått särskilt gällt att bedöma om det varit fråga om utbytbara produkter i konkurrens med varandra. Om så befunnits vara fallet har det gällt att bedöma om olikheter i tillämpade skatteregler utformats så att de gett inhemska varor en förmånligare ställning.

Först måste alltså bedömas om cigaretter och snus står i ett konkurrensförhållande. Såsom EU-domstolen framhållit behöver man inte ha tillgång till statistiska data för att bedöma detta. Det ska räcka att göra en bedömning på grundval av produkternas karaktär och typiska användning. Det är i båda fallen fråga om tobaksprodukter som används i stor omfattning av enskilda konsumenter i huvudsyfte att tillföra kroppen nikotin som en form av stimulantia. Det är den enskilda konsumenten som gör ett val mellan att röka cigaretter och att snusa och det förekommer att konsumenterna går över från den ena formen av tobaksbruk till den andra eller växlar mellan dem. Det är också brukligt att se snus som ett substitut

22 När det gäller vad som utgör liknande vara kan nämnas mål C-302/00, Kommissionen mot Frankrike, EU:C:2002:123 som gällde fransk punktbeskattning av cigaretter. Cigaretter av mörk tobak, som nästan uteslutande tillverkades i Frankrike, var lägre beskattade än cigaretter av ljus tobak, som huvudsakligen var importerade. EU-domstolen fann produkterna liknande och skillnaden i beskattning otillåten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

för cigarettrökning. Mot denna bakgrund synes cigaretter och snus stå i ett konkurrensförhållande likaväl som vin i lägre prislägen och starköl gör detta.

Härefter gäller att göra en bedömning om punktbeskattningen av cigaretter och snus är så utformad att cigaretter beskattas hårdare. Det gäller då att avgöra vilken jämförelsegrund som ska användas. Som framgått ska man vid jämförelse av punktbeskattningen på alkoholområdet ta skillnaderna i alkoholhalt som utgångspunkt. En komplikation i detta sammanhang är att den svenska lagen om tobaksskatt använder helt annorlunda beräkningsnormer för cigaretter och snus. Medan punktskatten på cigaretter utgår från ett skattebelopp per cigarett bygger punktskatten på snus på snusets vikt, dvs. ett helt annat mått. Det ter sig dock i vart fall numera mer relevant att se till vad de aktuella skattesatserna innebär om man räknar fram vad som är punktskatten på ett cigarettpaket jämfört med en dosa snus. I likhet med hur man jämför beskattningen av alkohol utgår man då från hur konsumenten numera främst konsumerar snus. Resultatet är som framgått att ett paket cigaretter beskattas cirka tre gånger högre än en dosa snus och ett styck cigarett ca 3,6 gånger högre än en portion snus.

5 ÄR SKATTESKILLNADEN CIGARETTER/SNUS FÖRSVARBAR?

Finns det några särskilda omständigheter som gör det möjligt att objektivt motivera den mycket markanta skillnaden i punktbeskattningen i Sverige av cigaretter och snus och som skulle kunna vara godtagbara enligt unionsrätten? Den kan acceptera skattebestämmelser som ger indirekt diskriminerande effekter, under förutsättning att den beskattande medlemsstaten kan presentera övertygande objektiva skäl (dvs. legitima skäl som inte baseras på varornas ursprung) till varför skattesystemet utformats som det gjort. Det hänger samman med att beskattning ju kan användas att påverka medborgarnas handlande och uppnå samhälleliga och politiska mål som inte behöver ha något samband med en önskan att gynna egen varuproduktion. Här, liksom när det gäller bedömning av andra slag av handelshinder, gäller dock att den tillämpade åtgärden även måste vara proportionerlig.[23]

23 Praxis enligt artikel 36 FEUF angående tvingande hänsyn som kan göra handelshinder godtagbara utgör här en utgångspunkt för bedömningen, Bernitz – Kjellgren, Europarättens grunder, 5 uppl. s. 307 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

Tobaksbeskattningen är liksom alkoholbeskattningen i vart fall delvis motiverad av folkhälsoskäl. Vad som skulle kunna anföras här är folkhälsoargumentet att snus är en mindre hälsofarlig produkt än cigaretter och den radikalt lägre punktskatten på snus har till syfte att främja en övergång från cigarettrökning till snusning. Argumentets bärkraft ter sig dock tveksamt. Även om man anser snusning vara mindre hälsofarligt än cigaretter är snus dock en hälsovådlig produkt jämfört med att avstå från tobaksbruk. Ansträngningar från svensk sida att häva eller mildra EU:s förbud mot försäljning av snus av svensk typ inom EU utanför Sverige har som bekant inte mött någon framgång, varvid man från EU:s sida hänvisat till att snus är en skadlig produkt. I realiteten synes inte heller den radikalt lägre svenska beskattningen av snus ha utformats på grundval av hälsopolitiska överväganden utan bottna i att man sedan länge tillämpat ett annat beräkningssätt baserat på vikt. Slutsatsen torde bli att den väsentligt lägre svenska punktbeskattningen av snus knappast låter sig försvaras med hälsopolitiska argument.

Det har framgått att cigaretter, en importprodukt, står i konkurrensförhållande med snus, en inhemsk produkt. Punktbeskattningen av cigaretter är tre till tre och en halv gång hårdare än punktbeskattningen av snus. Några speciella faktorer, såsom tillräckligt vägande folkhälsosynpunkter, som skulle göra denna stora diskrepans försvarlig har knappast framkommit. Eftersom punktbeskattningen av snus hållits utanför den sekundärrättsliga harmoniseringen måste den bedömas direkt på grundval av primärrätten. Mycket talar för att utformningen av den svenska tobaksbeskattningen när det gäller förhållandet mellan punktbeskattningen av cigaretter och snus kan utgöra en fiskal diskriminering i strid med EU-rätten (artikel 110 andra stycket FEUF). Eftersom det är fråga om fördragsregler med direkt effekt skulle saken kunna bli bedömd inför svensk skattedomstol som då får överväga om den vill begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

Ulf Bernitz är professor i europarätt vid Stockholms universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25