

# Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 23. mars 2022

Mál nr. E-1989/2021:

## ST ehf.

(Birgir Már Björnsson lögmaður)

gegn

## Íslenska ríkinu

(Rakel Jensdóttir lögmaður)

## Dómur

Mál þetta, sem dómtekið var að lokinni aðalmeðferð þess, þann 2. mars sl., var höfðað með stefnu, birtri þann 29. mars 2021, af stefnanda, ST ehf., [...], Reykjavík, á hendur stefnda, Íslenska ríkinu, Arnarhvoli við Lindargötu í Reykjavík.

Stefnandi gerir þær dómkröfur í málinu að stefndi verði dæmdur til þess að greiða stefnanda 99.599 krónur, með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, frá 9. desember 2020 til þess dags er mánuður er liðinn frá birtingardegi stefnu þessarar, en frá þeim degi með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 til greiðsludags.

Þá krefst stefnandi málskostnaðar úr hendi stefnda.

Stefndi krefst sýknu af dómkröfum stefnanda.

Þá krefst stefndi málskostnaðar úr hendi stefnanda en til vara að hann falli niður.

### Ágreiningsefni og málsatvik

Stefnandi krefst í málinu endurgreiðslu frá stefnda á gjaldi er hann hafi óumdeilt innt af hendi til Áfengis- og tóbaksverslunar ríkisins (ÁTVR) í formi heildsöluálagningar á tóbak. Stefnandi telur að sér hafi ekki borið að greiða gjaldið þar sem hann stundi ekki heildsölu, sbr. ákvæði laga nr. 86/2011 og reglugerðar nr. 1082/2004.

Atvik í máli þessu varða þannig heildsöluálagningu ÁTVR á tóbak og einkaleyfi hennar til heildsölu á tóbaki. Aðdraganda heildsöluálagningarinnar má rekja til þess að árið 1922 öðlaðist Íslenska ríkið einkarétt til innflutnings og heildsölu á öllu tóbaki. Árið 1926 var einkaréttur afnuminn en í ársbyrjun 1932 öðlaðist ríkið einkasöluréttinn að nýju með lögum nr. 58/1931. Ríkið hafði síðan einkarétt á innflutningi og heildsölu tóbaks allt fram til ársins 2004 en með lögum nr. 24/2004 var lögum um verslun með áfengi og tóbak nr. 63/1969 breytt á þann veg að einkaréttur ríkisins til innflutnings

og framleiðslu tóbaks var afnuminn. Fyrir lagabreytinguna hafði ákvæði 2. mgr. 1. gr. laga nr. 63/1969 mælt fyrir um að ríkisstjórninni einni væri heimilt að flytja inn frá útlöndum tóbak, hvort heldur væri unnið eða óunnið, og til hvers sem það væri ætlað. Með lagabreytingunni var gerð breyting á 2. mgr. 1. gr. laganna og kveðið á um að ÁTVR skyldi tryggja að allt tóbak sem flutt væri inn frá útlöndum eða framleitt hér á landi, hvort heldur unnið eða óunnið, væri merkt. Um merkingar færi síðan eftir ákvæði 6. gr. laga nr. 6/2002, um tóbaksvarnir. Samhliða var 6. gr. laga nr. 6/2002 breytt á þá leið að ÁTVR væri „einni heimilt að selja tóbak innanlands í heildsölu“.

Umræddri lagabreytingu var ætlað að afnema einkarétt ríkisins til að flytja inn og framleiða tóbak. Ástæða breytinganna var breyting á bókun 3 við EES-samninginn, sem tók gildi 1. janúar 2002, þar sem vörusviði samningsins hafði verið breytt þannig að eftirleiðis félli tóbak undir almennar reglur EES-samningsins um frjálst flæði vara. Eftirlitsstofnun EFTA (ESA) hafði jafnframt gert athugasemdir við einkarétt ríkisins á innflutningi og framleiðslu tóbaks sem leiddi til framangreindrar lagabreytingar.

Í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 24/2004 var m.a. tekið fram að markmið löggjafans væri að breyta sem minnst því fyrirkomulagi sem gilt hefði varðandi eftirlit ÁTVR með innflutningi. Tekið var fram að frumvarpið gengi út frá því að ÁTVR myndi áfram tryggja merkingar tóbaks og álagningu tóbaksgjalds. Þannig yrði tryggt að allt tóbak sem flutt yrði inn til landsins eða framleitt hér á landi yrði fært til ÁTVR sem tryggði að merkingar á tóbakinu færu fram sem og álagning tóbaksgjalds.

Við setningu laga nr. 24/2004 giltu um merkingar tóbaks og álagningu tóbaksgjalds lög um gjald af áfengi og tóbaki nr. 96/1995 og lög nr. 6/2002 um tóbaksvarnir. Þann 30. desember 2004 var jafnframt sett reglugerð nr. 1082/2004 um tóbaksgjald og merkingar tóbaks, sem er enn í gildi, og var reglugerðin sett með stoð í 12. gr. laga nr. 96/1995 um gjald af áfengi og tóbaki og 14. gr. laga nr. 63/1996 um verslun með áfengi og tóbak. Í 7. gr. reglugerðar nr. 1082/2004 segir að allt innflutt tóbak, sem ætlað er til aðvinnslu eða sölu innanlands, skuli geymt í vörslu farmflytjanda, í tollvörugeymslu eða á frísvæði þar til ÁTVR óskar eftir því til heildsöludreifingar. Aukinheldur segir í 1. málsl. 1. mgr. 8. gr.: „Vörsluhöfum tóbaks samkvæmt 7. gr., er óheimilt að afhenda öðrum en starfsmönnum Áfengis- og tóbaksverslunar ríkisins innflutt tóbak.“ Eins og segir í 1. gr. reglugerðarinnar varðar hún álagningu tóbaksgjalds og eftirlit með merkingum tóbaks.

Leggur stefnandi hér sérstaka áherslu á það að hvergi í reglugerð nr. 1082/2004 sé mælt fyrir um álagningu heildsöluálags á tóbak, enda hafi á þeim tíma sem reglugerðin var sett hvergi verið mælt fyrir um slíkt álag, hvorki í lögum né reglugerð.

Ákvæði um álagningu gjalds á tóbak, annars en tóbaksgjalds, var síðan fyrst fært í lög með lögum nr. 149/2008, sem breyttu lögum nr. 63/1969 um verslun með áfengi og tóbak. Var þá lögfest ný grein er sagði: „Álagning Áfengis- og tóbaksverslunar

ríkisins á tóbak skal vera 18%.“ Tildrög lagabreytinganna voru þau að áður hafði verið ákvæði í reglugerð nr. 883/2005 um Áfengis- og tóbaksverslun ríkisins sem kvað á um að verð á áfengi frá vínbúð skyldi ákveðið þannig að við afhendingarverð frá birgjum skyldi bætt álagningu sem ákveðin væri með tilliti til kostnaðar við smásöludreifingu og þess að hún skilaði arði. Með álitni Umboðsmanns Alþingis nr. 5035/2007 komst umboðsmaður að þeirri niðurstöðu að þágildandi lagaumhverfi heimilaði ekki að álagning ÁTVR væri ákveðin með þessum hætti. Var því sett í lög ákvæði um álagningu ÁTVR á áfengi. Í reglugerð nr. 883/2005 um áfengis og tóbaksverslun ríkisins, sem athugun umboðsmanns Alþingis beindist að, hafði hins vegar hvergi verið mælt fyrir um álagningu gjalds á tóbak. Engu að síður var sett í lög framangreint ákvæði um að álagning ÁTVR á tóbak skyldi vera 18%. Sagði í greinargerð þeirri er fylgdi frumvarpi því sem varð að lögum nr. 149/2008 að álagning á tóbak yrði lögbundin sem 18% en það væri sú álagning „sem Áfengis- og tóbaksverslun ríkisins hefur lagt á allt tóbak um allan skeið“.

Þann 30. júní 2011 tóku gildi núgildandi lög um verslun með áfengi og tóbak nr. 86/2011. Leggur stefnandi hér sérstaka áherslu á það að með þeim hafi ekki verið gerð nein efnisbreyting á þeim reglum um tóbak sem hér að framan að greinir. Var þetta sérstaklega tiltekið í athugasemdum að baki 2. mgr. 7. gr. og 3. mgr. 9. gr. laganna. Með lögunum hafi þannig ekki verið skilgreint nánar hvað átt væri við með „heildsölu“ né „heildsöluálagningu“ í skilningi framangreindra lagaákvæða.

Þann 13. október 2020 óskaði stefnandi, á grunni 11. mgr. 8. gr. laga nr. 6/2002 um tóbaksvarnir, eftir leyfi heilbrigðisnefndar Reykjavíkur til smásölu tóbaks og var stefnanda veitt slíkt leyfi 27. október 2020. Þann 12. nóvember 2020 tilkynnti stefnandi Tollstjóra um innflutning á tóbaki í atvinnuskyni. Tollstjóri staðfesti tilkynninguna og gaf út heimildarnúmer til innflutnings á tóbaki þann 16. nóvember 2020. Í kjölfarið hóf stefnandi síðan innflutning á vindlum hingað til lands til sölu í netverslun sinni [www.vindill.is](http://www.vindill.is). Þetta er sérverslun með vindla en áform stefnanda stóðu til þess að flytja vindlana til landsins og selja þá beint í smásölu til neytenda.

Með tölvupósti 13. nóvember 2020 tilkynnti stefnandi ÁTVR um innflutning sinn á tóbaki, og hafði hann þá þegar tilkynnt um innflutninginn til tollstjóra, sbr. 4. gr. reglugerðar nr. 1082/2004. Með tölvupóstinum lýsti stefnandi því að hann hygðist ekki dreifa tóbakinu í heildsölu til annarra smásala heldur selja það beint í smásölu. Teldi hann þ.a.l. að einkaréttur ÁTVR á heildsölu tóbaks væri máli hans óviðkomandi.

Með tölvupósti stefnda, 25. nóvember 2020, var stefnanda tilkynnt að ÁTVR felldi sig ekki við nálgun stefnanda. Þar sagði stefndi að samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 86/2011 um verslun með áfengi og tóbak hefði ÁTVR einkaleyfi til að selja tóbak innanlands í heildsölu og að samkvæmt 7. gr. reglugerðar nr. 1082/2004 um tóbaksgjald og merkingar tóbaks, þá skyldi allt innflutt tóbak sem ætlað væri til sölu

innanlands geymt í vörslu farmflytjanda, í tollvörugæmslu eða á frísvæði, þar til ÁTVR óskaði eftir því til heilðsöluðreifingar. Þá vísaði stefndi til þess að samkvæmt 1. mgr. 8. gr. reglugerðarinnar væri vörsluðöfum tóbaks óheimilt að afhenda tóbakið öðrum en starfsmönnum ÁTVR. Af því leiddi að vörsluðöfum tóbaks væri óheimilt að afhenda tóbakið þeim aðila sem flytti það inn og engu breytti þó innflutningsaðilinn væri handhafi smásöluðeyfis og hygði eingöngu á smásölu til neytenda.

Í tölvupósti stefnda segir og að forsenda þess að stefndi taki innflutta tóbaksvöru til heilðsölu sé að stefnda berist almennar upplýsingar um viðkomandi tóbaksbirgi auk staðfestingar á að viðkomandi birgir hafi sinnt fyrrgreindri tilkynningarskyldu sinni samkvæmt 1. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 1082/2004 um tóbaksgjald og merkingar tóbaks. Að auki segir þar: „Rétt er að geta þess skýrlega að heilðsöluðöfli tóbaksvöru er ÁTVR, þ.e. viðkomandi innflutningsaðili er ekki heilðsöluðöðilinn. Nánar tiltekið á smásöluðeyfishafi sem kaupir tóbaksvöru í heilðsölu í viðskiptasambandi við ÁTVR. Aftur á móti á smásöluðeyfishafinn ekki í viðskiptasambandi við innflutningsaðila vörunnar. ÁTVR gerir ekki upp á milli smásöluðeyfishafa í þessu sambandi og skiptir afstaða innflutningsaðila vörunnar ekki máli í því sambandi. Innkaupsverð tóbaksvöru til ÁTVR er á forræði birgis. Birgir tiltekur verð í fyrrgreindu umsóknarformi á birgjavef. Við heilðsölu leggur ÁTVR á og innheimtir tóbaksgjald skv. 1. mgr. 9. gr. laga nr. 96/1995 um gjald af áfengi og tóbaki. Fjárhæð tóbaksgjaldsins ræðst af tóbakstegund skv. 1. mgr. 9. gr. síðastnefndra laga. Heilðsöluðalagning ÁTVR er 18% og leggst hún á verð vöru að viðbættum öllum gjöldum nema virðisaukaskatti skv. 3. og 4. mgr. 9. gr. laga nr. 86/2011 um verslun með áfengi og tóbak.“

Frá því í nóvember árið 2020 hefur stefnandi, með vísan til framangreinds, flutt inn tóbak til smásölu og fylgt því verklagi sem stefndi hefur skyldað hann til að fylgja. Ferlinu við innflutning á tóbakinu háttar þannig til að stefnandi flytur inn vöruna sem er síðan færð á frísvæði þar til stefnandi óskar eftir því við ÁTVR að stofnunin taki vöruna til heilðsöluðreifingar. ÁTVR gerir þannig kröfu um það að stefnandi selji ÁTVR tóbak sitt á verði sem stefnandi ákveður og þarf stefnandi svo að kaupa vöruna aftur af ÁTVR, að genginni álagningu tóbaksgjalds sem og 18% heilðsöluðalagningu.

Lítur stefnandi svo á ÁTVR hafi því skyldað stefnanda til þess að stofna til viðskiptasambands við stofnunina og greiða hið umþrætta heilðsöluðalag en ellegar fái stefnandi ekki innfluttar vörur sínar til afhendingar til smásölu. Stefnanda hafi verið nauðugur sá kostur að fylgja þessu verklagi og hafi 9. desember 2020 bæði greitt tóbaksgjald og heilðsöluðalag með fyrirvara um lögmæti heilðsöluðalagningar ÁTVR.

#### *Málsástæður og lagarök stefnanda*

Krafa stefnanda byggist aðallega á því að ÁTVR hafi verið óheimilt að skylda stefnanda til að greiða heilðsöluðalagningu sem skilyrði fyrir því að hann fengi tóbak

sitt afhent. Stefnandi sé enda smásali og vörur hans ætlaðar til smásöludreifingar, ekki heilðsöluudreifingar, og falli innflutningur hans ekki undir heilðsölu í skilningi 3. og 4. mgr. 9. gr. laga nr. 86/2011. Lagastoð skorti fyrir hinni þvinguðu umbreytingu innflutnings stefnanda, sem smásala, yfir í heilðsöluudreifingu ÁTVR og telji stefndi að lögmæti heilðsöluálagningar verði ekki byggt á túlkun ÁTVR á lögum nr. 86/2011 og 7. og 8. gr. reglugerðar nr. 1082/2004 um tóbaksgjald og merkingar tóbaks.

Byggi ÁTVR það verklag sitt að taka allt innflutt tóbak í sínar vörslur og selja það með 18% heilðsöluálagningu aftur til innflytjanda á 2. mgr. 7. gr. laga nr. 86/2011, sem kveði á um einkaleyfi ÁTVR til að selja tóbak innanlands í heilðsölu, og 7. gr. reglugerðar nr. 1082/2004 sem mæli fyrir um að allt innflutt tóbak er ætlað sé til sölu innanlands sé geymt í vörslu farmflytjanda, í tollvörugeymslu eða á frísvæði þar til ÁTVR óski eftir því til heilðsöluudreifingar.

Stefnandi geri ekki athugasemdir við eftirlit ÁTVR með merkingum tóbaks enda eðlilegt að slíkt eftirlit fari fram. Aftur á móti telji stefnandi að lagaheimildir séu ekki fyrir hendi til þess að þvinga hann sem innflytjanda og smásala til þess að standa í heilðsöluviðskiptum við ÁTVR. Stefnandi sé innflytjandi og smásali og því hafi heilðsala, hvorki samkvæmt skilningi laga né almennri málvenju, neitt með starfsemi hans að gera og geti ekki orðið grundvöllur álagningar heilðsöluálags í hans tilviki.

Lög nr. 86/2011 og reglugerð nr. 1082/2004, sem túlkun ÁTVR varðandi hina þvinguðu heilðsölu af hálfu ÁTVR byggist á, mæli fyrir um tilflutning tóbaks til ÁTVR til tryggingar á merkingum og álagningu tóbaksgjalds. Hvergi hafi verið mælt fyrir um að slíkur tilflutningur fæli í sér umbreytingu á innflutningi smásala yfir í heilðsöluviðskipti sem heimilað gæti álagningu heilðsöluálags á tóbak í tilviki stefnanda. Ákvæði um heilðsöluálagningu tóbaks hafi enda ekki komið inn í lög fyrr en árið 2008 með lögum nr. 149/2008, og hafi þá verið bundið við heilðsöluudreifingu tóbaks, en ákvæði laga nr. 86/2011 taki enn fremur einungis til heilðsölu tóbaks.

Fái skilningur stefnanda m.a. stoð í greinargerð er fylgt hafi frumvarpi til laga nr. 24/2004 þar sem fram komi að tilflutningur tóbaks til ÁTVR grundvallist aðeins á kröfum um merkingar á tóbaki og álagningu tóbaksgjalds. Sú þvingaða heilðsala sem leiði af framkvæmd ÁTVR og liggi til grundvallar 18% heilðsöluálagi því sem um sé deilt gagnvart stefnanda sem smásala teljist því ekki hafa fullnægjandi stoð í lögum.

Með heilðsöluálagningu samkvæmt 3. mgr. 9. gr. laga nr. 86/2011 sé ljóst að verið sé að leggja á stefnanda skatt. Heilðsöluálagningin sé lögð á eftir almennum mælikvarða og stefnandi ekki veitt nein þjónusta í skiptum fyrir hana. Fram komi í 3. gr. reglugerðar nr. 756/2011 um ÁTVR að starfsemi hennar skuli miða við það að hún afli tekna er nægi til að greiða rekstrarkostnað og skila arði í ríkissjóð. Í framkvæmd hafi verið litið svo á að ef lög gera ráð fyrir að tekjum af gjaldi sem tekið sé af hinu opinbera sé að minnsta kosti að hluta varið til annarra verkefna en þeirra sem talist

geti til þjónustu við þá sem gjaldið sé lagt á þá verði lagaheimildir um tekjuöflun ríkisins að uppfylla kröfur 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár. Sé þetta m.a. rakið í dómi Hæstaréttar frá 30. nóvember 2000 í máli nr. 159/2000. Ekki verði þá annað ráðið af opinberum upplýsingum en að ÁTVR nýti téð heildsöluálag á tóbaki til niðurgreiðslu á vörum með minni framlegð, s.s. áfengi, sem ÁTVR selji sjálf í eigin smásölu.

Af lögmætisreglunni leiði að við skýringar íþyngjandi skattareglna þá beri að túlka þær skattborgara í hag. Leiði þetta m.a. af 40. og 77. gr. stjórnarskrár og verði ákvörðun um gjaldtöku þar af leiðandi að rúmast, án alls vafa, innan orðalags þeirra laga sem um sé deilt og skattur ekki lagður á nema traust lagastoð sé fyrir hendi, sbr. dóma Hæstaréttar Íslands í málum réttarins nr. 325/2006, 333/2006 og 345/2006.

Við setningu laga um álagningu gjalds vegna tóbaks og heildsöluálagningu hafi hvergi verið útskýrt eða skilgreint hvað felist í „heildsölu“ eða „heildsöluálagningu“ á grundvelli laganna. Orðalag þeirra laga og reglugerða sem ÁTVR byggi álagningu heildsöluálagningar á verði ekki skýrt rýmra en samkvæmt orðanna hljóðan. Af því leiði að skýra lagastoð skorti fyrir því að leggja heildsöluálagningu á stefnanda sem innflytjanda og smásala. Allan vafa er uppi kunni að vera um skýrleika skattlagningarreglna varðandi álagningu heildsöluálags beri enda að túlka stefnanda í hag.

Dómkrafan sundurliðist svo að stefnandi hafi greitt reikninga nr. SR636013 og nr. SR636012 alls 809.631 krónur að meðtöldum gjöldum og virðisaukaskatti. Kaupin hafi farið fram í kjölfar þess að stefnandi hafði selt stefnda framangreindar vörur fyrir alls 215.596 krónur. Ofan á þá fjárhæð hafi stefnandi lagt tóbaksgjald, alls 337.733 krónur, og 18% heildsöluálag, alls að fjárhæð 99.599 krónur, og 24% virðisaukaskatt sem sé samtals að fjárhæð 156.703 krónur. Nemi heildarsamtala greiðslu alls 809.631 krónu, en krafa stefnanda grundvallist aðeins á 18% heildsöluálaginu, alls 99.599 krónum, sem stefnandi hafi greitt 9. desember 2020, með fyrirvara um lögmæti þess.

Um lagarök vísist til stjórnarskrárinnar, einkum 40. og 77. gr., og laga nr. 86/2011 um verslun með tóbak og áfengi. Þá vísist til laga nr. 96/1995 um gjald af áfengi og tóbaki og reglugerðar nr. 1082/2004 um tóbaksgjald og merkingar tóbaks. Þá vísist til lagaáskilnaðarreglu stjórnarskrár um álagningu gjalda og almennra túlkunarheimilda um skýrleika gjaldtökuheimilda. Málskostnaðarkrafa styðjist við 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, en um varnarþing í málinu vísist til 3. mgr. 33. gr. þeirra sömu laga.

#### *Málsástæður og lagarök stefnda*

Stefndi vísi til þess að málatilbúnaður stefnanda í málinu virðist annars vegar byggjast á því að ÁTVR sé óheimilt að krefja stefnanda um greiðslu á 18% heildsöluálagningu, eins og alla aðra innflytjendur tóbaks, þar sem varan sé eingöngu ætluð til smásölu. Hins vegar virðist stefnandi byggja á því að um óheimila skattlagningu sé að tefla sem standist ekki stjórnarskrá, en hvoru tveggja sé mótmælt af hálfu stefnda.

Stefndi byggir á því að 18% heildsöluálagning ÁTVR á tóbak eigi sér skýra lagastofð í 3. mgr. 9. gr. laga nr. 86/2011, um verslun með áfengi og tóbak, en álagning þar sé auk þess hófleg og málefnaleg og í fullu samræmi við þá heildsöluálagningu sem almennt tíðkist hér á landi fyrir umsýslu heilsölufyrirtækja um aðra neysluvöru.

ÁTVR hafi að lögum margháttaða aðkomu að tóbakssölu hér á landi enda sé um það almenn samfélagssátt að tóbaksvörur séu heilsuspillandi. Tóbaksvörur, meðferð þeirra og markaðssetning hafi því sætt ýmsum afskiptum bæði af hálfu löggjafar- og framkvæmdavaldsins um langa hríð, þá aðallega út frá lýðheilsusjónarmiðum. Þess sjái víða stað, eða allt frá auglýsingabanni og sölubanni til ungmenna til víðtækrar reglufestu þegar komi að innflutningi, sölu og dreifingu á vörunni. Stjórnvöld vilji og hafi lengi viljað hafa þar hönd í bagga af ýmsum ástæðum.

ÁTVR hafi í marga áratugi farið með tiltekna framkvæmdaþætti varðandi sölu og dreifingu á tóbaki hér á landi en eðlilega hafi hlutverk fyrirtækisins breyst í gegnum tíðina í takt við réttarþróun og samfélagsbreytingar. Stærsta einstaka breytingin síðari árin sé ef til vill sú sem orðið hafi í kjölfar aðildar Íslands að EES-samningunum, sem fjalli í grunninn um frjálst vöruflæði á samningssvæðinu, en með undantekningum þó.

Það sem skipti mestu máli í þessu samhengi sé að með breytingu á bókun 3 við EES-samninginn (EESS), sem tekið hafi gildi 1. janúar 2002, hafi vörusviði hans verið breytt þannig að tóbak hafi þá fallið undir almennar reglur hans um frjálst flæði vara. Í 16. gr. EESS sé sú skylda lögð á samningsaðila að tryggja breytingar á ríkis-einkasölum í viðskiptum þannig að enginn greinarmunur sé gerður milli ríkisborgara aðildarríkja ESB- og EFTA-ríkja hvað snerti skilyrði til aðdráttá og markaðssetningar vara. Eftirlitsstofnun EFTA (ESA) hafi í kjölfar þess að tóbak var felld undir vörusvið EESS frá og með 1. janúar 2002 gert athugasemdir við einkarétt ríkisins á innflutningi og framleiðslu á tóbaki. Talið hafi verið að einkaréttur ríkisins á innflutningi og á framleiðslu á tóbaki væri nú andstæður ákvæðum EESS um frjálst flæði á vörum.

Í kjölfarið hafi á 130. löggjafarþingi árin 2003–2004, verið lagt fram frumvarp á Alþingi, 342. mál, sem orðið hafi að lögum nr. 24/2004, um breytingar á eldri lögum um ÁTVR nr. 63/1969 (nú lög nr. 86/2011). Með lagabreytingunni er tekið hafi gildi 1. júlí 2004 hafi verið felldur niður einkaréttur ríkisins á innflutningi og framleiðslu á tóbaki en ÁTVR áfram verið falinn einkaréttur á heildsölu á tóbaki. Í athugasemdum með frumvarpinu segi að við niðurfellingu á einkaleyfi á innflutningi tóbaks muni allir sem vilja geta flutt inn tóbak að uppfylltum þeim skilyrðum sem sett séu fyrir slíkum innflutningi. Því verði að telja það líklegt að innflytjendum tóbaks muni fjölga nokkuð en hlutverk ÁTVR verði engu að síður verulegt. Eins og frumvarpið geri ráð fyrir muni ÁTVR tryggja merkingar tóbaks og álagningu tóbaksgjalds. Verði því allt það tóbak sem flutt sé inn til landsins eða framleitt hér á landi fært til ÁTVR þar sem tryggt verði að merkingar á tóbakinu hafi farið fram, sem og álagning.

ÁTVR flytji ekki inn tóbak frá erlendum birgjum og sé sú starfsemi alfarið í höndum einkaaðila. Þegar tóbakið komi til landsins fari það um hendur tollyfirvalda og sé svo geymt í tollvörugeymslu. Aðkoma tollyfirvalda að öðru leyti sé sú að tryggja að innflytjandi hafi tilskilin leyfi til innflutningsins og að innheimta virðisaukaskatt. Tóbakið megi svo einungis afhenda ÁTVR, sbr. 7. og 8. gr. reglugerðar nr. 1082/2004 um tóbaksgjald og merkingar tóbaks. ÁTVR kaupi svo tóbakið af innflytjendum og flytji það í vörugeymslur sínar en þaðan fari það áfram í dreifingu til smásala. ÁTVR þurfi að sinna sínum lagaskyldum um eftirlit, vörslu, álagningu lögboðinna gjalda, endursölu og svo dreifingu til smásöluaðila. Hlutverk ÁTVR við tóbaksinnflutninginn sé því margþætt að lögum; kaup, móttaka, álagning tóbaksgjalds, varsla og eftirlit með vörunni og álagning lögboðins 18% heildsöluálags, sbr. 3. mgr. 9. gr. laga nr. 86/2011, og loks sala og dreifing til smásöluaðila, þá líka netsöluaðila, enda séu þeir smásalar.

Stefnda sé bæði rétt og skylt að leggja 18% heildsöluálag á tóbak í þeim tilvikum þegar kaupandi vörunnar, smásali, sé sami aðili og innflytjandi. Það sé ekki sjálfgefið að það þýði minni eða einfaldari aðkomu ÁTVR en þegar um sé að ræða innflytjendur sem ekki stundi smásölu. Staðreyndin sé oft sú að litlir aðilar kalli á hlutfallslega meiri vinnu en hinir stærri þar sem verkferlar séu í fastari skorðum hjá stærri aðilum. ÁTVR hafi að sjálfsögðu vissan kostnað af því að gegna lögbundnu hlutverki sínu við þessa vörumeðhöndlun og umsýslu. Ekki verði séð að lög nr. 86/2011 setji því skorður að ÁTVR sem heildsali selji vörur í endursölu aftur til þess aðila sem keypt hafi verið af, þ.e. innflytjandanum. Það væri beinlínis ólöglegt að mati stefnda að fella álagninguna niður eða lækka hana gagnvart þessum aðilum þar sem 3. mgr. 9. gr. laga nr. 86/2011 kveði á um að heildsöluálagning á tóbak skuli vera 18%, og veiti ekkert svigrúm til þess að víkja frá því. Það séu því afar langsótt rök hjá stefnanda að halda því fram að ef innflytjandi ætlar einungis að selja innflutt tóbak í smásölu, en ekki heildsölu, þá sé hann undanþeginn einkaleyfi ÁTVR til heildsölu. Ef slíkt væri raunin þá væri hægt að sniðganga aðkomu ÁTVR að tóbaksheildsölu. ÁTVR gegni þannig mikilvægu miðlægu hlutverki við umsýslu tóbaks sem erfitt sé að hreyfa við að óbreyttum lögum.

Ljóst sé að 9. gr. laga nr. 86/2011 taki til heildsölustarfsemi stefnda en ekki til starfsemi stefnanda. Í þessu liggi e.t.v. aðalmisskilningurinn í málinu. Löggjafinn láti sér í léttu rúmi liggja hvaða starfsemi viðtakandi tóbaksins stundi enda taki lög nr. 86/2011 aðeins til heildsölustarfsemi stefnda en ekki stefnanda. ÁTVR hafi einkaleyfi til að selja tóbak innanlands í heildsölu, sbr. 1. másl. 2. mgr. 7. gr. laga nr. 86/2011.

Krafan um sýknu sé þannig á því byggð að heildsöluálagningin eigi sér lagastoð en því sé jafnframt mótmælt að heildsöluálagningin sé skattheimta. En jafnvel ef svo færi að álagningin væri talin fela í sér skattlagningu stæðist hún kröfur 40. og 77. gr. stjórnarskrár til skattheimtu enda komi það með skýrum hætti fram í lögum nr. 86/2011 á hvaða vörur gjaldið sé lagt og eins hversu hátt gjaldið skuli vera. Vísist hér

einkum til 2. mgr. 7. gr. laga nr. 86/2011 og 3.–5. mgr. 9. gr. laganna. Ef undanskilja ætti stefnanda frá greiðslu gjaldsins þyrfti að koma til sérstök lagaheimild þess efnis.

Stefndi fái ekki séð hvaða þýðingu tilvísun stefnanda til dóma Hæstaréttar í málum nr. 325/2006, 333/2006 og 354/2006 hafi en dómarnir fjalli um lagagrundvöll upplýsingaskyldu til skattfirvalda en ekki um lagagrundvöll skattlagningar.

Fullyrðingu stefnanda um að ÁTVR nýti heiltsöluálag á tóbaki til niðurgreiðslu á vörum með minni framlegð, s.s. áfengi, er ÁTVR selji sjálf í eigin smásölu sé mótmælt sem órökstuddri og ósannaðri. Loks sé því mótmælt að engin þjónusta búi að baki álagningunni, sbr. framangreint, en hún svari til almennrar heiltsöluálagningar og sé raunar heldur lægri en gerist og gengur ef eitthvað er.

Stefndi vísi til laga um verslun með áfengi og tóbak nr. 86/2011 (áður lög nr. 63/1969), einkum 9. gr., laga um gjald af áfengi og tóbaki nr. 96/1995 og laga um tóbaksvarnir nr. 6/2002. Þá vísist til reglugerðar nr. 1082/2004 um tóbaksgjald og merkingar tóbaks, er sé með stoð í 12. gr. laga nr. 96/1995 og 14. gr. laga nr. 63/1969 (nú lög nr. 86/2011). En varðandi málskostnað vísist til XXI. kafla laga nr. 91/1991.

#### *Niðurstaða*

Ágreiningur málsaðila afmarkast alfarið við það hvort stefnanda hafi með réttu borið að greiða þá 18% heiltsöluálagningu á tóbak sem hann flutti inn og að framan greinir og hann segir einungis ætlað til smásölu í gegnum hans eigin vefsölu hérlendis en stefnandi telur umrædda gjaldtöku ólögmetta og krefst endurgreiðslu frá stefnda.

Umrædd gjaldtökuheimild er nú í 3. mgr. 9. gr. laga nr. 86/2011 þar sem segir: „Heiltsöluálagning ÁTVR á tóbak skal vera 18%.“ Ekki verður séð að greinargerð með lögnum varpi frekara ljósi á þýðingu þessa tiltekna ákvæðis lagagreinarinnar. En ótvírætt virðist um að ræða 18% skatt á allt það tóbak sem flutt er inn til landsins og ber að fara með í gegnum ÁTVR áður en það fer svo í smásöludreifingu hérlendis. Verður einnig að líta svo á að um sé að ræða gilda skattlagningarheimild í lögum þar sem mælt er fyrir um skattþrosentu, 18%, skattstofninn, tóbak, og skattskylduna, þ.e. heiltsöluálagningu, en það er hið síðastgreinda sem virðist þarfnast nánari skýringa.

Sé tekið mið af því er liggur fyrir þá telur dómurinn að fallast verði á með stefnda að heiltsala í þessum skilningi sé ÁTVR, sbr. 1. másl. 2. mgr. 7. gr. laga nr. 86/2011, þar sem segir: „ÁTVR hefur einkaleyfi til að selja tóbak innan lands í heiltsölu“. Af því leiðir þá að umrædd 18% heiltsöluálagning á við í öllum tilvikum varðandi tóbak, enda teldist ótæk mismunun að fallast fremur á þann skýringarkost að unnt væri fyrir framleiðanda eða innflytjanda að sniðganga gjaldtökuna með því að segjast flytja inn tóbaksvörur einungis í því skyni að selja sjálfur í smásölu. Verður heiltsöluálagningin því að réttu lagi framkvæmd þá innflytjandi eða framleiðandi tóbaks axlar þá almennu

skyldu sína að koma tóbakinu á framfæri við ÁTVR, er hefur sem fyrr segir einkaleyfi til heildsölu, en um fyrirkomulag fjallar nánar í 7. og 8. gr. reglugerðar nr. 1082/2004.

Að öllu hér framangreindu virtu verður það því niðurstaða dómsins að umrædd gjaldtaka hafi verið heimil og að sýkna beri stefnda af dómkröfu stefnanda í málinu.

Eins og málið liggur fyrir þykir þó rétt að málskostnaður verði látinn niður falla.

Málið flutti fyrir stefnanda Birgir Mór Björnsson lögmaður, en Rakel Jensdóttir lögmaður flutti málið fyrir stefnda.

Pétur Dam Leifsson héraðsdómari kvað upp dóminn.

### **Dómsorð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af dómkröfum stefnanda, ST ehf., í máli þessu.

Málskostnaður fellur niður.

Pétur Dam Leifsson