

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 24. apríl 2026

Mál nr. E-700/2024:

Ölgerðin Egill Skallagrímsson hf.

(Páll Rúnar M. Kristjánsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Jóhanna Katrín Magnúsdóttir lögmaður)

Dómur

Málsmeðferð og dómkröfur aðila

- Mál þetta, sem dómtekið var 30. mars 2026, var höfðað 31. janúar 2024 af Ölgerðinni Egill Skallagrímsson hf., Grjóthálsi 7–11 í Reykjavík, gegn íslenska ríkinu, Arnarholmi við Lindargötu í Reykjavík.
- Stefnandi krefst þess að ógiltur verði með dómi úrskurður yfirskattaneftndar nr. 144/2023, frá 27. september 2023. Þá krefst stefnandi málskostnaðar úr hendi stefnda.
- Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnanda verði gert að greiða stefnda málskostnað.

Helstu málsatvik

A

- Stefnandi er fyrirtæki sem bæði framleiðir og flytur inn áfengar og óáfengar drykkjarvörur. Þar á meðal eru svonefndir Somersby-drykkir sem stefnandi flytur inn frá fyrirtækinu Carlsberg í Danmörku.
- Hinn 8. mars 2022 óskaði Skatturinn með tölvubréfi eftir upplýsingum frá stefnanda um nákvæma innihaldslýsingu vörunnar Somersby Blackberry Cider 4,5% auk upplýsinga um hvort og þá hvernig varan væri bragðbætt. Stefnandi svaraði tölvubréfinu samdægurs og gerði grein fyrir innihaldsefnum vörunnar. Hinn 3. október 2022 tilkynnti Skatturinn stefnanda um fyrirhugaða endurákvörðun aðflutningsgjalda vegna samtals 330 vörusendinga á vegum stefnanda árin 2017–2022, vegna umræddrar vöru. Í bréfi Skattsins kom

m.a. fram að rétt væri að tollflokka vöruna undir tollskrárnúmerið 2206.0082 en stefnandi hafi flokkað vöruna við innflutning undir tollskrárnúmerið 2206.0042.

6. Stefnandi andmælti framangreindu með bréfi til Skattsins 21. október 2022 og vísaði m.a. til þess að fyrirhuguð endurákvörðun væri byggð á bæði röngum forsendum og laga-grundvelli. Varan hafi verið færð í réttan tollflokk og áfengisgjöld lögð réttilega á samkvæmt lögum nr. 96/1995 um gjald af áfengi, tóbaki, nikótíni o.fl.
7. Með úrskurðum Skattsins 9. desember 2022, í málum 019/2022END, 020/2022END og 021/2022END, var komist að þeirri niðurstöðu að tollflokkun stefnanda á vörunni hafi verið röng. Sagði þar m.a. að ekki væri ágreiningur um að miða skyldi áfengisgjald við eðli vörunnar. Hins vegar væri ágreiningur um eðli vörunnar en Skatturinn teldi hana falla undir 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995, sbr. tollskrárnúmer 2206.0082, en stefnandi héldi því fram að hún félli undir 2. tölul. sama ákvæðis, sbr. tollskrárnúmer 2206.0042. Endurákværðaði Skatturinn aðflutningsgjöld stefnanda vegna innflutnings vörunnar í nánar tilteknum vörusendingum auk álags, sbr. 180. gr. b tollalaga nr. 88/2005, og dráttarvaxta, sbr. 1. mgr. 125. gr. sömu laga.
8. Stefnandi kærði úrskurði Skattsins til yfirskattanefndar 9. febrúar 2023 og krafðist m.a. ógildingar þeirra, bæði á grundvelli form- og efnisannarka. Með úrskurði yfirskatta-nefndar frá 27. september 2023 í máli nr. 144/2023 var öllum kröfum stefnanda hafnað.
9. Í forsendum úrskurðarins var ekki fallist á með stefnanda að verulegir annmarkar hefðu verið á meðferð málsins hjá Skattinum þannig að ógilda bæri úrskurði hans á grundvelli formannmarka. Þá sagði um vöruna Somersby Blackberry að miðað við fyrirbyggjandi gögn málsins færi ekki á milli mála að hin umdeilda drykkjarvara hefði að geyma viðbætt vatn, þ.e. vatn sem bætt væri við vöruna ásamt bragðefni og berjapýkkni eftir að gerjun eplavínsins væri um garð gengin. Ráða mætti þetta bæði af innihaldslýsingu framleiðanda sem bæri með sér að vatni væri bætt við vöruna til viðbótar því vatni sem notað væri við gerjun vörunnar á fyrsta framleiðslustigi hennar, og af flæðiriti frá framleiðanda hennar. Afloftuðu vatni sé bætt við vöruna á öðru framleiðslustigi hennar með öðru hráefni, þ.e. sykri, berjapýkkni, kolsýru og litarefni. Fallist væri á það með tollgæslustjóra að varan væri blönduð annarri óáfengri drykkjarvöru í skilningi vöruliðar 2206 í tollskrá, enda þætti ekki skipta máli í því sambandi hvort hið viðbætta vatn í vörunni væri bragðbætt fyrir eða eftir íblöndun þess. Væri þannig um að ræða viðbót óáfengrar drykkjarvöru (vatns og bragðefna) sem ekki væri að finna í hinni íblönduðu vöru (eplavíni). Bæri af þeim sökum að hafna aðalkröfu stefnanda enda yrði ekki talið að hin innflutta vara gæti

talist óblönduð drykkjarvara í skilningi 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995. Þá var jafnframt hafnað kröfum stefnanda eru vörðuðu álag á aðflutningsgjöld. Kröfu stefnanda um niðurfellingu dráttarvaxta af vangreiddum aðflutningsgjöldum var vísað frá yfirskattanefnd.

B

10. Fyrir dóminum liggja þrjár umsóknir stefnanda um bindandi álit um tollflokkun vöru til Skattsins vegna vörunnar Somersby Apple, í mismunandi umbúðum, dags. 12. desember 2022. Þar er innihaldi þeirrar vöru lýst sem vatni, eplavíni (vatn, sykur, eplabykkni), sykri, eplabykkni, kolsýru, sýrustilli, sítrónusýru, náttúrulegum bragðefnum, rotvarnar-efni kalíum sorbat, lit karamellubrúnum. Hinn 5. janúar 2023 ákvað Skatturinn að um eplasíder væri að ræða sem ekki væri blandaður öðru en eplasafa og féllu vörunar í tollskrárnúmer 2206.0042, 2206.0044 og 2206.0049 eftir eðli umbúða.

C

11. Stefnandi aflaði mats dómkvadds matsmanns við meðferð málsins fyrir dómi. Matsgerð dómkvadds matsmanns, dr. Kristbergs Kristbergssonar, fyrrverandi prófessors við matvæla- og næringarfræðideild Háskóla Íslands, lá fyrir 23. júní 2025. Þeirri spurningu var beint til matsmanns hvort varan Somersby Blackberry væri blanda af gerjaðri drykkjarvöru og annarri óáfengri drykkjarvöru. Í matsgerðinni er m.a. fjallað um vatn, vinnslu matvæla og geymsluþol og vatn sem innihaldsefni. Í niðurlagi matsgerðarinnar segir: „Svarið við upphaflegu spurningunni um hvort vatni sem bætt er í Somersby Blackberry Cider við framleiðslu sé annar drykkur er því nei það er innihaldsefni í þessum ákveðna drykk.“
12. Matsmaður kom fyrir dóm við aðalmeðferð málsins, staðfesti matsgerð sína og svaraði spurningum um hana.

Helstu málsástæður stefnanda

13. Stefnandi byggir á því að fella beri úr gildi úrskurð yfirskattanefndar í máli nr. 144/2023, bæði á grundvelli form- og efnisannmarka. Við meðferð málsins hjá tollyfirvöldum hafi málsmeðferðarreglur verið brotnar. Þannig hafi stefnanda ekki verið kunngjört um laga-grundvöll hinnar fyrirhuguðu endurákvörðunar við meðferð málsins hjá Skattinum, þ.e. að hún væri reist á lögum nr. 96/1995 um gjald af áfengi, tóbaki, nikótíni o.fl., heldur aðeins vísað til ákvæða tollalaga nr. 88/2005. Skatturinn hafi hins vegar í úrskurðum

sínum 9. desember 2022 jafnframt byggt á ákvæðum laga nr. 96/1995 og þannig breytt forsendum sínum. Hafi honum þannig borið að veita stefnanda andmælarétt að nýju. Þá hafi Skatturinn í fyrirhugaðri endurákvörðun sagt vöruna Somersby Blackberry vera blöndu af eplasíder og bragðbættu vatni, en í úrskurðum sínum byggt á því að eplavíni sé blandað við vatn, en ekki tiltekið að vatnið væri bragðbætt. Framangreint feli í sér brot á rannsóknarreglu og reglu um andmælarétt stjórnisýsluréttarins svo og brot gegn málsmeðferðarreglum laga nr. 88/2005, sbr. m.a. 114. gr. þeirra. Yfirskattanefnd hafi hins vegar ranglega komist að þeirri niðurstöðu að umræddir annmarkar valdi ekki ógildingu úrskurða Skattsins.

14. Hvað varðar efnisþætti úrskurðar yfirskattanefndar vísar stefnandi til þess að sakarefnið lúti að áfengisgjaldi sem fari eftir lögum nr. 96/1995 og reglugerð nr. 505/1998 um áfengisgjald. Um sé að ræða drykk sem sé að uppistöðu eplavín og eplapykkni, sem sé í eðli sínu hráefni en ekki drykkjarvara. Við hana sé svo bætt afloftuðu vatni, náttúrulegu bragðefni og litarefni þegar komi að stillingu drykkjarvörunnar en þar sé um að ræða ódrykkjarhæf hráefni. Af því leiði að engum ósamkynja drykkjarvörum sé bætt við vöruna.
15. Þá tiltekur stefnandi að við skýringu 3. gr. laga nr. 96/1995 verði að horfa til forsögu lagaákvæðisins sem hafi verið lögfest með lögum nr. 93/1998. Sjónum skuli einkum beint að meðferð frumvarps til laga nr. 93/1998 á Alþingi en af henni megi ráða að löggjafinn hafi horft til áfengisgosdrykkja í tengslum við skilyrði 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995. Epla- og peruvín skyldu falla undir 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 en sterkt vín yrði ekki útþynnt með gosblöndu þannig að komast mætti hjá herra áfengisgjaldi. Þá styðji 3. gr. reglugerðar nr. 505/1998 framangreint, en þar komi m.a. fram í b-lið 2. tölul. 1. mgr. að undir gjaldflokk áfengisgjalds, sem samsvari 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995, falli m.a. gerjuð drykkjarvara sem flokkist í vörulið 2206, annað hvort óblönduð eða þynnt með sams konar óáfengri drykkjarvöru og sé að finna í hinni íblönduðu drykkjarvöru (t.d. cider).
16. Vísar stefnandi til þess að túlkun löggjafans sé sú að undir 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 falli að meginstefnu til sterk vín. Þá sé ekki hægt að komast hjá hæsta áfengisgjaldinu með því að blanda ósamkynja drykkjarvöru, t.d. gosdrykk, þannig að hluti áfengisgjalds komist inn fyrir gjaldfrelsmörk. Ljóst sé hins vegar í ljósi innihalds og framleiðslu vörunnar Somersby Blackberry að hún sé óblönduð í skilningi 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995, sbr. og b-lið 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 505/1998.

17. Þá vísar stefnandi til þess að ákvæði tollskrár geti ekki leitt til annarrar álagningar áfengisgjalda en beinlínis sé mælt fyrir um í lögum. Í því samhengi verði að horfa til orðalags annars undirliðar vöruliðarins 2206.004x, þar sem m.a. sé gert ráð fyrir því að drykkjarvara sé útpynnt með sams konar drykkjarvöru og sé að finna í hinni íblönduðu drykkjarvöru. Ljóst sé að á engum tímavörpunum sé í drykkjarvöruna Somersby Blackberry blandað óáfengri drykkjarvöru í skilningi tollskrárnúmers 2206.0042 og falli varan undir það númer. Það eitt að bæta við afloftuðu vatni í framleiðsluferlinu breyti ekki eðli vörunnar, en vatn sé að finna í flestum drykkjarvörum. Jafnvel þótt fallist yrði á að viðbætt vatn feli í sér íblöndun sé ljóst að það sé jafnframt fyrir í vörunni.
18. Auk framangreinds byggir stefnandi á því að úrskurður yfirskattaneftndar sé einnig rangur varðandi beitingu álags samkvæmt 180. gr. tollalaga nr. 88/2005 og álagningu dráttarvaxta, sbr. 1. mgr. 125. gr. laganna. Ákvæði laga nr. 96/1995 kveði sérstaklega á um gjaldskyldu, álagningu og viðurlög við vangreiddum áfengisgjöldum en yfirskattaneftnd hafi ranglega byggt á ákvæðum laga nr. 88/2005 þar um. Umrædd villa leiði til þess að úrskurður nefndarinnar sé ógildanlegur.

Helstu málsástæður stefnda

19. Stefndi hafnar öllum málatilbúnaði stefnanda. Hvað varðar formannamarka á meðferð málsins hjá tollyfirvöldum hafi yfirskattaneftnd talið lagatilvísanir í boðunarbréfi Skattsins ekki svo markvissar sem vera skyldi en þeir gætu ekki leitt til ógildingar úrskurða Skattsins, enda hafi stefnandi ekki þurft að velkjast í vafa um forsendur hinna boðuðu breytinga. Mál stefnanda hafi varðað ranga tollflokkun og vísað hafi verið til 111. gr. tollalaga nr. 88/2005 sem sé lagagrundvöllur endurákvörðunar aðflutningsgjalda. Þá hafi stefnandi fjallað um ákvæði laga nr. 96/1995 um gjald af áfengi, tóbaki, nikótíni o.fl. í athugasemdum við fyrirhugaða endurákvörðun Skattsins. Ágalli í boðunarbréfi Skattsins hafi ekki komið niður á vörnum stefnanda og efnisleg niðurstaða hefði ekki orðið önnur. Þá komi skýrt fram í úrskurðum Skattsins að varan Somersby Blackberry sé blanda af síder og bragðbættu vatni. Engum formannmörkum sé til að dreifa sem leitt geti til ógildingar á úrskurðum skattyfirvalda.
20. Hvað varðar efni málsins vísar stefndi til þess að úrskurður yfirskattaneftndar nr. 144/2023 sé efnislega í samræmi við lög. Umrædd vara sé blanda gerjaðrar áfengrar drykkjarvöru og óáfengrar drykkjarvöru enda geti vatn ásamt bragð- og litarefnum ekki talist annað en óáfeng drykkjarvara. Ekki skipti máli hvort hið viðbætt vatn sé bragðbætt fyrir eða eftir íblöndun þess. Um sé að ræða bragðbættan síder og þannig ekki um að

tefla hefðbundinn síder. Það sé m.a. í samræmi við bindandi álit tollyfirvalda um tollflokkun Somersby Apple frá 5. janúar 2024 þar sem síder sem ekki er sérstaklega bragðbættur var felldur í annan tollflokk en Somersby Blackberry. Bragðbættur síder sem innihaldi viðbætt litar- og bragðefni, umfram grunninn sem sé hluti af gerjunarferlinu, falli undir tollskrárnúmer 2206.008x.

21. Hvað varðar lög nr. 96/1995 vísar stefnandi til þess að forsaga 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. laganna og texti 3. gr. styðji að umrædd vara falli undir fyrrnefndan tölulið. Ráða megi af texta laganna svo og lögskýringargögnum með lögum nr. 93/1998 að blandaðar gerjaðar drykkjarvörur skuli falla undir 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 í ljósi lýðheilsusjónarmiða. Orðalag 3. gr. reglugerðar nr. 505/1998 um áfengisgjald sé á sama veg. Þrátt fyrir að síder sé tiltekinn sem dæmi um vörur sem falli undir b-lið 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar sé ekki þar með sagt að allar útfærslur eða tegundir sídera falli þar undir. Ekki sé hægt að skýra ákvæðið með öðrum hætti en með hliðsjón af orðalagi 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 að það eigi aðeins við um hefðbundinn síder en ekki bragðbættan. Þá ráði evrópskir mælikvarðar ekki úrslitum um gjaldflokk áfengisgjalds.
22. Vísar stefndi til þess að varan sé blönduð með bragðbættu vatni, svo sem ráða megi af flæðiriti fyrir framleiðslu vörunnar. Vatn ásamt bragð- og litarefnum geti ekki talist annað en óáfeng drykkjarvara og skipti ekki máli hvort vatn, sem bætt sé við vöruna, sé bragðbætt fyrir eða eftir íblöndun þess.
23. Hvað varðar álag á tolla og önnur aðflutningsgjöld byggir stefndi á því að álag samkvæmt 180. gr. b tollalaga nr. 88/2005 sé skyldubundið og engin heimild til að lækka álagið eða fella það niður að undanskilinni takmarkaðri heimild í niðurlagsákvæði þess. Tollflokkun vöru sé liður í lögbundinni upplýsingagjöf innflytjanda, sbr. 1. mgr. 20. gr. laga nr. 88/2005. Áfengisgjald teljist til aðflutningsgjalda og hafi löggjafinn ákveðið að lög nr. 88/2005 gangi frammar öðrum lögum eftir því sem við geti átt um aðflutningsgjöld sem ákveðin séu samkvæmt öðrum lögum nema annað sé tekið fram, sbr. 194. gr. laganna. Þá varði 5. gr. laga nr. 96/1995 aðeins síðbúin skil áfengisgjalds, en fyrir liggja að stefnandi hafi tollflokkað vöruna með röngum hætti og hafi aðflutningsgjöld því verið endurákvörðuð, sbr. 111. gr. laga nr. 88/2005. Þá sé skylt að innheimta dráttarvexti á vangreidd aðflutningsgjöld frá og með gjalddaga, sbr. 1. mgr. 125. gr. laga nr. 88/2005.

Niðurstaða

24. Mál þetta varðar úrskurð yfirskattanefndar frá 27. september 2023 í máli nr. 144/2023, þar sem nefndin hafnaði kröfum stefnanda um að fella úr gildi þrjá úrskurði Skattsins frá

9. desember 2022 um endurákvörðun aðflutningsgjalda vegna breyttrar flokkunar síderdrykkjarins Somersby Blackberry sem stefnandi flutti inn til landsins í samtals 330 vörusendingum. Stefnandi krefst þess að úrskurður yfirskattanefndar verði felldur gildi, bæði með vísan til form- og efnisannmarka. Þá teflir stefnandi og fram málsástæðum sem varða annars vegar álag sem lagt var á aðflutningsgjöld stefnanda og jafnframt varðandi dráttarvexti sem honum var gert að greiða til stefnda. Af hálfu stefnda er krafist sýknu af kröfum stefnanda.

25. Eins og mál þetta liggur fyrir dóminum þykir rétt að taka fyrst til skoðunar málsástæður stefnanda er lúta að efnisannmörkum á úrskurði yfirskattanefndar, sbr. til hliðsjónar t.d. dóm Landsréttar frá 26. janúar 2024 í máli nr. 192/2023.
26. Ágreiningur málsaðila hverfist um það hvort sú vara sem stefnandi flutti inn, þ.e. síderdrykkur með bragðefnum, falli undir 2. eða 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 um gjald af áfengi, tóbaki, nikótíni o.fl. Í 1. mgr. 3. gr. laganna kemur fram að áfengisgjald skuli vera tilgreind fjárhæð á hvern sentilítra af vínanda í hverjum lítra hins áfenga drykkjar samkvæmt flokkun hans í tollskrá, svo sem mælt er nánar fyrir um í fjórum tölulíðum ákvæðisins. Í 2. tölul. þess kemur nú fram að greiða skuli 142,50 krónur á hvern sentilítra umfram 2,25 sentilítra í áfengisgjald af víni sem flokkist undir vörulíði 2204 og 2205, svo og af *gerjuðum drykkjarvörum* í vörulíð 2206 sem ekki hafi verið *blandaðar annarri gerjaðri drykkjarvöru* eða *óáfengri drykkjarvöru*, enda sé varan að hámarki 15% að styrkleika og innihaldi eingöngu vínanda sem myndist við gerjun, án hvers kyns eimingar. Í 3. tölul. ákvæðisins segir hins vegar nú að af öðru áfengi skuli áfengisgjald vera 192,85 krónur.
27. Við setningu laga nr. 96/1995 var ekki mælt fyrir um mismunandi gjaldhlutfall áfengisgjalds eftir tegundum áfengis heldur var slíkur greinarmunur lögfestur með 2. gr. laga nr. 93/1998. Í frumvarpi til þeirra laga var m.a. ráðgert að 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 skyldi gilda um vín og aðrar gerjaðar drykkjarvörur sem flokkist undir vörulíði 2204, 2205 og 2006, enda væri varan að hámarki 15% að styrkleika og innihéldi eingöngu vínanda sem myndaðist við gerjun, án hvers kyns eimingar. Í athugasemdum með frumvarpi til laganna sagði m.a. um 2. gr. þess að aðrir gerjaðir drykkir en vín og öl væru t.d. eplavín, peruvín og kirsuberjavín (vörulíður 2206). Undir 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. laganna skyldi hins vegar falla vín sem væri sterkara en 15% og hvers kyns áfengisblöndur og áfengir gosdrykkir sem innihaldi vínanda sem myndast hafi við eimingu.

28. Við meðferð frumvarpsins á Alþingi var gerð breytingartillaga á 2. gr. þess hvað varðar áfengisgjald samkvæmt nú 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 af hálfu efnahags- og viðskiptanefndar. Í nefndaráliti nefndarinnar 18. apríl 1998 kom fram að hún hefði rætt sérstaklega hvort rétt væri að drykkjarvörur sem féllu undir vörulið 2206 yrðu flokkaðar með sama hætti við ákvörðun áfengisgjalds og vín sem flokkist undir vöruliði 2204 og 2205. Nefndin teldi rétt að drykkjarvörur sem féllu undir vörulið 2206 flokkuðust með öðrum hætti til gjaldskyldu en vín sem félli undir vöruliði 2204 og 2205. Lagði nefndin til að tilvísun til vöruliðar 2206 í ákvæðinu félli brott.
29. Í kjölfarið var gerð breytingartillaga við þá breytingartillögu sem fram kom í nefndinni, þ.e. að nú 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 skyldi jafnframt ná til drykkjarvöru í vörulið 2206 sem ekki hefði verið blönduð annarri gerjaðri drykkjarvöru eða óáfengri drykkjarvöru, að gættum öðrum fyrrgreindum skilyrðum. Í framsöguræðu formanns efnahags- og viðskiptanefndar 4. júní 1998 kom m.a. fram um umrædda breytingu að nokkur umræða hefði verið í nefndinni um svokallað *áfengisgos* og hvernig með það ætti að fara. Breytingartillögur nefndarinnar hefðu gengið út á að flokka það frá þannig að skattlagning á *áfengisgosi* væri í samræmi við skattlagningu á áfenginu sjálfu. Hins vegar féllu undir flokk 2206 auk áfengisgoss svonefndir síderar sem féllu eðli málsins samkvæmt undir sams konar tegund og vín almennt. Um væri að ræða eplavín og peruvín sem væri algjörlega bruggað og gerjað en ekki blandað með neinu gosi. Var frumvarpið svo samþykkt á Alþingi í þeirri mynd sem greinir hér að framan, þ.e. um annað en fjárhæð áfengisgjalds, hvað varðar 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995, varðandi sérstakt skilyrði fyrir gerjaðar drykkjarvörur er falla undir vörulið 2206.
30. Í tollskrá, sem lögfest var með viðauka við tollalög nr. 88/2005, er í 22. kafla m.a. fjallað um drykkjarvörur, áfenga vökva og edik. Þar segir m.a. að undir vörulið 2206 falli aðrar gerjaðar drykkjarvörur, blöndur gerjaðra drykkjarvara svo og blöndur gerjaðra drykkjarvara og óáfengra drykkjarvara, ót.a. Vöruliður 2206 skiptist í fjóra hluta en óumdeilt er að fyrsti og þriðji hlutinn eiga ekki við um hina innfluttu vöru stefnanda. Í öðrum hluta vöruliðarins, sbr. undirliði 2206.0041 til 2206.0049, falla gerjaðar drykkjarvörur, hvorki blandaðar öðrum gerjuðum drykkjarvörum né óáfengum drykkjarvörum öðrum en þeim sem sé að finna í hinni íblönduðu drykkjarvöru, enda sé varan meira en 2,25% og að hámarki 15% að styrkleika og innihaldi eingöngu vínanda sem myndast hafi við gerjun án hvers kyns eimingar. Í fjórða hluta falla hins vegar aðrar vörur með meira en 2,25% af hreinum vínanda að rúmmáli, sbr. undirliði 2206.0081 til 2206.0089.

31. Stefnandi byggir á því að varan sem sætti endurálagningu falli undir 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995, sbr. vörulið 2206.0042. Í úrskurði yfirskattanefndar er hins vegar lagt til grundvallar að varan falli undir 3. tölul. umrædds lagaákvæðis, sbr. og vörulið 2206.0082. Lýtur ágreiningur málsaðila í grunninn að því hvort sú sídertegund sem stefnandi flutti til landsins hafi aðeins samanstaðið af gerjaðri drykkjarvöru eða gerjaðri drykkjarvöru sem hafi verið blandað við aðra óáfenga drykkjarvöru.
32. Fyrir dóminum liggja m.a. upplýsingar um innihaldslýsingu umræddrar vöru, þ.e. Somersby Blackberry, og jafnframt lýsing á framleiðsluferli hennar. Að auki liggja fyrir upplýsingar um drykkinn Somersby Apple, eplasíder, sem stefnandi flytur inn og sem felldur hefur verið undir 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 samkvæmt bindandi álitum Skattsins um tollflokkun þeirrar vöru.
33. Af framlagðri innihaldslýsingu Somersby Blackberry er ljóst að varan inniheldur vatn (62,357%), eplavín (29,128%), sykur, eplaþykkni, kolsýru, bragðefni, svart gulrótarpýkkni, sýrustilli og litarefni. Samkvæmt upplýsingum frá framleiðanda vörunnar, Carlsberg Supply Company Denmark A/S fer framleiðsla drykkjarins fram þannig að eplaþykkni og sykri er blandað saman við heitt vatn. Við gerjun vörunnar er síðan blandað við hana hliðarefnum og geri. Varan er látin gerjast og kæld og ger síðan síað úr henni. Næst fari fram blöndun og stilling sídersins, en þá er bætt við vöruna afloftuðu vatni, sykri, eplaþykkni, kolsýru, sítrónusýru, bragðefnum og litarefnum. Að því loknu er næsta framleiðsluskref fylliefni (e. filling), varan svo gerilsneydd og þá er framleiðsluferlinu lokið. Varan Somersby Apple inniheldur vatn, eplavín (vatn, sykur, eplaþykkni), sykur, eplaþykkni, kolsýru, sýrustilli, sítrónusýru, náttúruleg bragðefni, rotvarnarefni kalíum sorbat og litarefni.
34. Í úrskurði yfirskattanefndar, sem stefndi byggir og á til stuðnings sýknukröfu sinni, segir m.a. um vöruna Somersby Blackberry að miðað við fyrirbyggjandi gögn fari ekki á milli mála að hin umdeilda drykkjarvara hafi að geyma viðbætt vatn, þ.e. vatn sem bætt sé við vöruna ásamt bragðefni og berjaþykkni eftir að gerjun eplavínsins sé um garð gengin. Varan sé blönduð annarri óáfengri drykkjarvöru í skilningi vöruliðar 2206 í tollskrá, enda þyki ekki geta skipt máli í því sambandi hvort hið viðbætta vatn í vörunni sé bragðbætt fyrir eða eftir íblöndun þess. Sé þannig um að ræða viðbót óáfengrar drykkjarvöru (vatns og bragðefna) sem ekki sé að finna í hinni íblönduðu vöru (eplavíni).
35. Stefnandi byggir m.a. á því að varan Somersby Blackberry sé drykkur sem sé að uppi-stöðu eplavín og eplaþykkni, sem sé í eðli sínu hráefni en ekki drykkjarvara. Við hana sé

bætt afloftuðu vatni, náttúrulegu bragðefni og litarefni þegar komi að stillingu drykkjarvörunnar en þar sé um að ræða ódrykkjarhæf hráefni. Engum ósamkynja drykkjarvörum sé bætt við vöruna.

36. Samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 þarf *tveimur drykkjarvörum, annarri gerjaðri og hinnu jafnframt gerjaðri eða óáfengri*, að hafa verið *blandað saman* svo drykkur verði felldur undir 3. tölul. sama ákvæðis. Orðalag ákvæðisins gefur til kynna að um tvær drykkjarvörur þurfi að vera að ræða með sjálfstæð auðkenni, þ.e. drykkjarvörur sem greina má í sundur. Framsöguræða formanns efnahags- og viðskiptanefndar 4. júní 1998 í tengslum við lögfestingu ákvæðisins styður þá lögskýringu enda verður ráðið að sjónum löggjafans hafi einkum verið beint að *áfengisgosi*.
37. Ekki verður fallist á það með stefnda að vatn og bragðefni í umræddri drykkjarvöru geti talist *óáfeng drykkjarvara* í skilningi 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995 sem *blandað* hafi verið við gerjaða drykkjarvöru. Við mat á því hvort um slíka blöndu sé að ræða verður að líta til þess hvort hið viðbætta efni hafi sjálfstætt eðli drykkjarvöru eða hvort það sé einungis innihaldsefni sem hefur áhrif á bragð eða samsetningu drykkjarins án þess að breyta eðli hans. Fyrir liggur að vatn er notað við gerð síderdrykkja, bæði hreinna og bragðbættra, og verður vatn eitt og sér því ekki talið drykkjarvara í þessu samhengi, sbr. og einnig orðalag vöruliðar 2206.0042 í tollskrá um hvort hina óáfengu drykkjarvöru sé að finna í hinnu íblönduðu drykkjarvöru. Sama á við um bragðefni, sem hafa það hlutverk að breyta bragðeinkennum drykkjar en hafa ekki sjálfstætt eðli drykkjarvöru í skilningi 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995. Þá er ljóst að grunnur hins innflutta drykkjarstefnanda er gerjað eplavín líkt og í hefðbundnum síder. Bragðefni vörunnar, þótt þau blandist viðbættu vatni líkt og önnur innihaldsefni hennar, hafa ekki þau sértæku auðkenni að þau teljist *óáfeng drykkjarvara* í skilningi 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995. Varan heldur öllum grunneinkennum sínum sem síder, þótt bragðefnum sé blandað við hana við framleiðslu hennar. Skoðast framangreint og í ljósi þess hve óverulegur munur er á innihaldi vörunnar sem deila aðila lýtur að og drykkjarins Somersby Apple, sem flokkaður hefur verið af Skattinum undir vörulið 2206.004x, sbr. 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995, en sú vara inniheldur jafnframt bæði vatn og bragðefni. Voru því ekki skilyrði fyrir hendi til þess að fella umrædda drykkjarvöru undir 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 96/1995, sbr. og vörulið 2206.0082 í tollskrá.
38. Með vísan til framangreinds er fallist á það með stefnanda að niðurstaða yfirskaðanefndar í umræddum úrskurði, sem fól í sér staðfestingu þriggja úrskurða Skattsins frá 9.

desember 2022, sé ekki efnislega rétt og verður því þegar af þeim sökum fallist á kröfur stefnanda svo sem í dómsorði greinir.

39. Með hliðsjón af úrslitum máls þessa og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála verður stefndi dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað sem ákvarðaður er með hliðsjón af efni og umfangi málsins, svo sem nánar greinir í dómsorði.
40. Páll Rúnar M. Kristjánsson lögmaður flutti málið fyrir stefnanda og Jóhanna Katrín Magnúsdóttir lögmaður fyrir stefnda.
41. Sindri M. Stephensen héraðsdómari kveður upp dóm þennan. Það athugast að dómari fékk máli þessu úthlutað 7. janúar sl. en hafði fram að þeim tíma enga aðkomu að meðferð þess.

Dómsorð:

Úrskurður yfirskattanefndar frá 27. september 2023 í máli nr. 144/2023 er felldur úr gildi.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Ölgerðinni Egill Skallagrímsson hf., 2.000.000 króna í málskostnað.