forum
LÖGMENN

MINNISBLAÐ

Til: **Sveitarfélaganna:**

Bláskógabyggð
Grímsnes og Grafningshreppur
Hrunamannahreppur
Skeiða og Gnúpverjahreppur

Frá: **Forum lögmönnum: Stefáni Geir Þórissyni hrl.**

Dags.: **9. nóvember 2026**

Efni: **Mat á því hvort gjaldtaka náttúru- og innviðagjalds á Geysi, Gullfossi og Þingvöllum samkvæmt fyrirliggjandi frumvarpi til laga um náttúru- og innviðagjald sé samrýmanlegt ákvæðum EES-samningsins.**

Að beiðni framangreindra fjögurra sveitarfélaga hef ég tekið saman almenna umfjöllun sem felur í sér lögfræðilegt mat á því hvort gjaldtaka náttúru- og innviðagjalds á Geysi, Gullfossi og Þingvöllum samkvæmt fyrirliggjandi frumvarpi til laga um náttúru- og innviðagjald sé samrýmanleg ákvæðum EES-samningsins.

Þær reglur EES-samningsins sem til álita koma eru ákvæði 4. gr. meginmáls EES-samningsins um bann við mismunun á grundvelli þjóðernis og ákvæði 36., 39. sbr. 33. gr. meginmáls samningsins um þjónustufrelsi.

1. **Stutt umfjöllun um efni frumvarpsdraganna**.

Samkvæmt vef Alþingis fór frumvarpið í samráðsgátt 22. september 2026. Samkvæmt upplýsingum (í samráðsgátt) á island.is eru helstu efnisatriði frumvarpsins eftirfarandi:

Samkvæmt 1. gr. frumvarpsins er markmið laganna að tryggja sanngjarna þátttöku ferðamanna í fjármögnun uppbyggingar og viðhalds innviða ferðamannastaða, rannsókna í ferðaþjónustu og markaðssetningar Íslands sem ferðamannastaðar. Til að ná því markmiði er í lögunum mælt fyrir um álagningu náttúru- og innviðagjalds.

Í frumvarpinu er lagt til að tekið verði upp náttúru- og innviðagjald fyrir aðgang að þremur fjölsóttustu ferðamannastöðum í eigu ríkisins, Geysi, Gullfossi og þjóðgarðinum á Þingvöllum. Gjaldtakan er sögð á lögð í þeim tilgangi að stuðla að verðmætasköpun, öryggi og álagsstýringu í ferðaþjónustu. Í frumvarpinu kemur m.a. eftirfarandi fram:

- Einstaklingar sem ekki hafa skattalega heimilisfesti á Íslandi þurfa að greiða náttúru- og innviðagjald að fjárhæð kr. 4.500 fyrir skírteinið sem gildir í eitt ár. Utan háannatíma ferðaþjónustunnar, þ.e. á tímabilinu 1. nóvember til 31. maí ár hvert lækkar gjaldið í kr. 3.000. Þeir einstaklingar sem eru með skattalega heimilisfesti á Íslandi þurfa ekki að greiða gjaldið. Það er réttlætt með því að þeir hafi þegar tekið þátt í fjármögnun innviða og náttúruverndar sem skattgreiðendur. Ríkisfang ræður ekki gjaldskyldunni. Hins vegar þurfa allir einstaklingar 18 ára og eldri að afla rafræns aðgangsskírteinis (QR - kóði) fyrir umrædd svæði. Ferðaskrifstofum og ferðasölum verður gert kleift að kaupa skírteini fyrir fram fyrir sína viðskiptavini.

- Áætlaðar tekjur ríkissjóðs vegna gjaldsins eru sex til sjö milljarðar króna á ári. Fyrir árið 2027 eru tekjur áætlaðar um fimm milljarðar króna sé við það miðað að lögin taki gildi 1. maí 2027.

- Samkvæmt frumvarpsdrögunum verður ekki lengur heimilt að innheimta bílastæðagjöld innan afmarkaðra gjaldskyldra landsvæða í eigu eða umsjón ríkisins og verða bílastæðagjöld innan Þjóðgarðsins á Þingvöllum þar með ekki lengur innheimt.

- Eftirlit með skírteinum verður á vegum Ferðamálastofu. Eftirlitsaðilum verður heimilt að krefjast framvísunar aðgangsskírteina, persónuskilríkjum eða öðrum nauðsynlegum upplýsingum. Einnig má fletta einstaklingi upp í skrá ef hann getur af afsakanlegum ástæðum ekki sýnt skírteinið. Eftirlitsaðilar geta einnig lagt á sektir og innheimt á vettvangi.

Í frumvarpsdrögunum eru meðal annars færð eftirfarandi rök fyrir þeirri aðferð að miða gjaldtökuna við skattalega heimilisfesti gesta sem eru 18 ára og eldri: *„Þá greiða ferðamenn virðisaukaskatt af þeirri vöru og þjónustu sem þeir kaupa hér á landi. Þar sem stór hluti útgjalda þeirra fellur undir lægra virðisaukaskattþrep má þó ætla að skattframlag þeirra vegna neyslu hér á landi sé að jafnaði lægra en skattframlag einstaklinga sem hafa skattalega heimilisfesti hér á landi. Skattframlag ferðamanna verður því ekki lagt að jöfnu við skattframlag þeirra sem hafa fasta búsetu og skattalega heimilisfesti hér á landi. Því er talið sanngjarnt og eðlilegt að festa í lög hóflega og fyrirsjáanlega gjaldtöku vegna heimsókna á fjölsótta ferðamannastaði í eigu eða umsjón ríkisins, sem taki til einstaklinga 18 ára og eldri sem ekki hafa skattalega heimilisfesti hér á landi. Það viðmið*

er valið fremur en ríkisfang meðal annars til að tryggja samræmi við jafnræðisreglur EES-réttar en jafnframt vegna þess að skattaleg heimilisfesta endurspeglar með skýrari hætti hvort viðkomandi beri þegar hluta af kostnaði við íslenska innviði og náttúruvernd í gegnum almennar skattgreiðslur. Tekjurnar renna í ríkissjóð og eiga samkvæmt markmiðum frumvarpsins að nýtast bæði til náttúruverndar og uppbyggingar almennra innviða sem gagnast ferðamönnum og samfélaginu í heild. Fjárhæð gjaldsins er þannig ætlað að endurspegla það álag sem ferðamenn leggja á náttúru og innviði landsins. Þrátt fyrir að gjaldtakan sé afmörkuð við heimsóknir á þrjá fjölsótta ferðamannastaði skal tekið fram að gjaldinu er ekki ætlað að endurspegla sérstaklega kostnað eða álag sem leiðir af einstakri heimsókn á þá staði. Gjaldtakan er þess í stað liður í heildstæðu fyrirkomulagi um sanngjarna þátttöku ferðamanna í sameiginlegri fjármögnun viðhalds, verndunar og uppbyggingar náttúru og innviða sem tengjast ferðaþjónustu.“

Þannig virðast rök ríkisstjórnarinnar fyrir því að leggja gjaldið aðeins á þá sem ekki eiga skattalega heimilisfesti hér á landi vera þau að þeir sem hér hafi skattalega heimilisfesti hafi þegar lagt sitt af mörkum við að kosta íslenska innviði og náttúruvernd með greiðslu annarra skatta. Í þessu samhengi er rétt að geta þess að ætla má að fjöldi fólks sem hefur skattalega heimilisfesti hér á landi greiði enga skatta. Þá má ætla að eftir því sem einstaklingar sem hafa skattalega heimilisfesti hér á landi eru yngri hafi þeir að jafnaði greitt lægri skatta til íslenska ríkisins. Eins er tekið fram að engir útreikningar liggja fyrir í frumvarpsdrögunum að neinu leyti.

2. Reglur Evrópuréttar.

Ótvírætt er af dómaframkvæmd Evrópudómstólsins að efnislega felst það í 4. gr. meginmáls EES-samningsins að bann við mismunun á grundvelli þjóðernis tekur til allra svokallaðra frelsisþátta samningsins, þ.á m. þjónustufrelsisins sem fjallað er m í 36., 39. sbr. 33. gr. meginmáls EES-samningsins.

2.1. Óbein mismunun samkvæmt Evrópurétti.

Óbein mismunun (e. *indirect discrimination*) felst í því að regla, viðmið eða framkvæmd sem virðist hlutlaus við fyrstu sýn hefur í reynd óhagstæð áhrif á einstaklinga eða hóp fólks sem nýtur verndar gegn mismunun á grundvelli ríkisfangs skv. 4. gr. EES. Kjarni hugtaksins er því sá að ekki þarf að vera um að ræða beina eða meðvitaða mismunun. Það nægir að hlutlaus regla hafi mismunandi áhrif á tiltekna hópa, að uppfylltum skilyrðum um óbeina mismunun. Mikilvægt er að hafa í huga að óbein mismunun getur verið fyrir hendi þótt sá sem setur regluna hafi ekki haft ásetning til að mismuna. Meginreglan um bann við óbeinni mismunun hefur ítrekað verið staðfest af EFTA

dómstólnum.[1] Í þessu samhengi er það þó nefnt að það er sérstaklega tekið fram í athugasemdum með fyrirliggjandi frumvarpi að skattaleg heimilisfesti hafi verið valið sem viðmið fremur en ríkisfang meðal annars til að tryggja samræmi við jafnræðisreglur EES-réttar.

Sú aðferð, að beita reglum sem varða skattalega heimilisfesti gestanna sem ákvörðunarástæðu um það hvort gjald verður innheimt af þeim, virðist þannig vera tilraun til að klæða óbeina mismunun í skilningi Evrópuréttarins í þannig búning að gjaldtakan standist fremur framangreind ákvæði EES-samningsins. Rétt er að geta þess að Atvinnuvegaráðherra hefur opinberlega upplýst að greiðendur gjaldsins muni verða erlendir ferðamenn.

Framangreindar tillögur að gjaldtöku á ferðamannastöðunum þremur fela að mínu mati í sér hindrun á þjónustufrelsisákvæðum 3. kafla meginmáls EES-samningsins gagnvart gestum sem koma frá ríkjum sem eru aðilar að samningnum um Evrópska efnahagssvæðið og ekki hafa skattalega heimilisfesti á Íslandi. Vafalaust er að frelsisreglur Evrópuréttar eiga við fullum fetum um fólk frá EES-ríkjum sem þiggja þjónustu í öðru EES-ríki sem ferðamenn[2]. Því kemur það næst til skoðunar hvort einhverjar réttlætingarástæður kunni að vera fyrir hendi sem réttlæta þá mismunun sem þessi þjónustufrelsishindrun felur í sér

2.2 Réttlætingarástæður fyrir takmörkun á þjónustufrelsi með óbeinni mismunun.

Við mat á því hvort aðildarríki ESB eða EFTA-ríkjanna geti réttlætt takmörkun á þjónustufrelsi með óbeinni mismunun er mikilvægt að greina á milli tveggja meginflokka réttlætingarástæðna:

1. Sérstakra réttlætingarástæðna sem eru tilgreindar í 36., 39. sbr. 33. gr. meginmáls EES-samningsins, þ.e. sjónarmið um allsherjarreglu, almannaöryggi eða almannaheilbrigði.

2. Óskráðra réttlætingarástæðna sem byggjast á ríkum almannahagsmunum (*overriding reasons relating to public interest* eða *imperative requirements in the general interest*), sem hafa þróast í dómaframkvæmd Evrópudómstólsins og EFTA-dómstólsins.

---

[1] Sjá t.d. dóm EFTA-dómstólsins í máli nr. E-8/04, ESA gegn Liectenstein, en þar var m.a. fjallað um það hvernig búsetuskilyrði geta leitt til óbeinnar mismununar :
[2] Sjá t.d. dóm Evrópudómstólsins í máli nr. C-186/87 Cowan.

Þessi aðgreining hefur grundvallarþýðingu. Ótvírætt virðist að engar af hinum skráðu réttlætingarástæðum 36., 39. sbr. 33. gr. EES-samningsins koma til álita vegna gjaldtökunnar; þ.e. gjaldtakan virðist hvorki verða réttlætt með vísan til allsherjarreglu, almannaöryggis eða lýðheilsu. Koma þá til skoðunar hinar óskráðu réttlætingarástæður sem lesnar hafa verið út úr dómaframkvæmd dómstólanna tveggja; Evrópudómstólsins og EFTA-dómstólsins. Hér á eftir verður fjallað um réttlætingarástæður sem að mínu viti koma til greina við mat á því hvort mismununin sem felst í boðaðri gjaldtöku feli í sér óheimila takmörkun á þjónustufrelsi EES-réttar eins og málið liggur fyrir á þessu stigi.

2.3. Óskráðar réttlætingarástæður – Brýnir almannahagsmunir (overriding reasons in the public interest)

Auk hinna skráðu réttlætingarástæðna hefur því verið slegið föstu að innlendar ráðstafanir sem fela í sér takmörkun á frelsi geti verið réttlætanlegar ef þær þjóna lögmætum og brýnum almannahagsmunum, að því gefnu að reglur hafi ekki verið fullsamræmdar á vettvangi ESB/EES. Af gögnum sem fyrir liggja um fyrirhugaða gjaldtöku er umhverfisvernd sú óskráða réttlætingarástæða sem virðist helst geta komið til álita við mat á því hvort mismununin sem felst í gjaldtökunni sé heimil með vísan til reglna EES-réttar.

2.3.1. Umhverfisvernd – (environmental protection)

Umhverfisvernd er viðurkennd sem ein af mikilvægum almannahagsmunum innan innri markaðarins og getur eftir atvikum réttlætt takmarkanir á þjónustufrelsinu.

Umhverfisvernd getur meðal annars falið í sér:

- Vernd náttúruauðlinda.
- Vernd líffræðilegrar fjölbreytni.
- Mengunarvarnir.
- Sjálfbæra nýtingu náttúruauðlinda.

Þótt umhverfisvernd komi víða við sögu í dómaframkvæmd Evrópudómstólsins þegar frelsisreglurnar eru annars vegar er mikilvægt að skoða hvert mál sérstaklega.

Í frumvarpsdrögunum er meðal annars fjallað á eftirfarandi hátt um umhverfisvernd: *„Á undanförnum árum hefur verið ráðist í umfangsmikla uppbyggingu innviða á fjölsóttum ferðamannastöðum. Hvað varðar náttúruvernd hefur verið brugðist við auknum komum ferðamanna með uppbyggingu innviða til verndar náttúru og menningarminjum og með aukinni landvörslu á svæðum í umsjón ríkisins. Jafnframt hefur þjónusta á fjölförnustu áfangastöðum ferðamanna í eigu ríkisins verið aukin. Byggðar hafa verið gestastofur, salernum fjölgað og umfang þjónustu verulega aukið. Þessi uppbygging hefur meðal annars verið fjármögnuð með fjármagni úr Framkvæmdasjóði ferðamannastaða, Landsáætlun um uppbyggingu innviða til verndar*

náttúru og menningarsögulegum minjum og með bílastæðagjöldum. Uppbygging á innviðum á ferðamannastöðum getur stuðlað að vernd náttúru, en einnig bætt aðgengi, aukið aðdráttarafl og þar með aukið aðsókn og álag á viðkvæm svæði. Ástandsmat friðlýstra svæða sýnir að víða hefur náðst góður árangur. Hins vegar eru enn staðir þar sem hætta er á að verndargildi glatist ef ekki verður áfram fjárfest í vernd og viðhaldi. Mikill fjöldi umsókna í Framkvæmdasjóð ferðamannastaða og verkefni styrkt af framkvæmdaáætlun Landsáætlunar um uppbyggingu innviða til verndar náttúru og menningarsögulegum minjum bendir jafnframt til þess að fjárþörf til verndar og uppbyggingar sé umfram þær fjárheimildir sem fyrir hendi eru." Þá segir í kafla 4.1.2. í frumvarpsdrögunum orðrétt að: *"Gjaldskyldan sjálf tekur hins vegar aðeins til einstaklinga 18 ára og eldri sem ekki hafa skattalega heimilisfesti hér á landi. Sú afmörkun byggist á málefnalegum sjónarmiðum, enda hafa einstaklingar með skattalega heimilisfesti hér á landi þegar tekið þátt í fjármögnun náttúruverndar og opinberra innviða með skattgreiðslum sínum hér á landi, sbr. nánari umfjöllun í kafla 4.2. hér að neðan."*

3. Mikilvæg atriði við beitingu réttlætingarástæðnanna

Það er ekki nóg að ríki geti bent á lögmætt markmið. Í dómaframkvæmdinni eru nokkur viðbótarskilyrði sem skipta miklu máli. Eftirfarandi viðbótarskilyrði koma til álita við skoðun á lögmæti gjaldtökunnar.

3.1. Bann við efnahagslegum réttlætingarástæðum

Ríki getur almennt ekki réttlætt takmörkun á þjónustufrelsinu með því einu að hún verndi innlenda atvinnustarfsemi, auki ríkistekjur eða verndi innlenda þjónustuveitendur fyrir erlendri samkeppni.[3] Í þessu samhengi er sérstaklega á það bent að skv. frumvarpinu munu innheimt gjöld renna í ríkissjóð en ekki sérstaklega vera eyrnamerkt því markmiði að tryggja umhverfisvernd (eða önnur lögmæt markmið). Því er ekkert sem tryggir að gjaldtakan muni eða geti stuðlað að því að tryggja lögmæt markmið ef talið er að lögmætar réttlætingarástæður teljist vera til staðar.

3.2. Nauðsyn og meðalhóf

Takmörkun verður að vera nauðsynleg og ekki má vera unnt að ná sama lögmæta markmiði með vægara úrræði sem skerðir þjónustufrelsið minna.[4]

---

[3]Sjá meðal annars C-212/08, *Zeturf*, og E-8/17, *Kristoffersen*.

[4] E-8/04: *The Court must then consider whether the restriction is justified by reasons referred to in Article 33 EEA or by considerations of overriding public interest. In order to be so justified, the national legislation must be suitable for securing the objective which it pursues, and must not exceed what is necessary in order to achieve it, so as to accord with the principle of proportionality. If there are other ways of protecting the relevant public interest, which are less*

4. Dómaframkvæmd EFTA-dómstólsins

EFTA-dómstóllinn hefur ítrekað staðfest að við mat á takmörkunum samkvæmt 36. gr. EES-samningsins skuli horft til dómaframkvæmdar Evrópudómstólsins. Nánari umfjöllun um það verður í kafla 6 hér á eftir.

5. Umræður í Noregi

Í Noregi var nýlega samþykkt lagaheimild fyrir sveitarfélög til að leggja á sérstakt gistináttagjald kjósi þau að gera það (*lov om besøksbidrag*). Áður en þau lög voru samþykkt voru uppi hugmyndir í Noregi um það hvernig væri unnt að haga gjaldtöku á ferðamenn m.a. í þeim tilgangi að tryggja sveitarfélögunum fjármagn til að standa straum af auknum kostnaði sem leggst á innviði vegna ferðamanna. Á árinu 2022 var skipuð nefnd til þess að skoða útfærslumöguleika, skilaði hún af sér opinberri skýrslu NOU 2023: 10 (Leve og oppleve – Reisemål i utvikling) þar sem m.a. takmarkanir vegna EES-réttar voru ræddar. Ekki fæst betur séð en að afrakstur þessarar vinnu sé enn sem komið er a.m.k. aðeins sá að löggjafarvaldið í Noregi taldi sig ekki geta samþykkt aðrar heimildir en þær sem nú er að finna í fyrrnefndum lögum.

6. Dómaframkvæmd

C-388/01: Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu

Eins og að framan getur tel ég að til stuðnings niðurstöðu minni í kafla 7 sé dómur Evrópudómstólsins í máli nr. C-388/01 Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu öflugt dómafordæmi. Málið varðaði bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs og búsetu, einkum í tengslum við aðgangsgjöld að menningar- og ferðamannastöðum. Framkvæmdastjórn Evrópusambandsins höfðaði mál gegn Ítalíu vegna þess að ítölsk sveitarfélög og svæðisbundin stjórnvöld veittu eldri einstaklingum, 60 eða 65 ára, afslátt af aðgangseyri að meðal annars söfnum. Afslættirnir voru hins vegar aðeins veittir ítölskum ríkisborgurum eða einstaklingum sem voru búsettir á viðkomandi svæði. Ferðamenn frá öðrum aðildarríkjum ESB, sem uppfylltu sömu aldursskilyrði, fengu ekki afsláttinn. Álitaefnið í málinu var hvort þessi mismunandi meðferð bryti gegn 12. gr. ESB-sáttmálans, sem bannaði mismunun á grundvelli ríkisfangs og 49. gr. ESB-sáttmálans, sem fjallaði um frjálsa þjónustustarfsemi innan Evrópubandalagsins. Í grundvallaratriðum þurfti dómstóllinn að meta hvort Ítalía mætti veita eigin ríkisborgurum og íbúum fjárhagsleg fríðindi sem öðrum ESB-borgurum stóðu ekki til

---

restrictive on the freedoms exercisable under EEA law, the national legislation must be deemed to exceed what is necessary in order to achieve its objective.

boða. Dómstóllinn féllst á málatilbúnað framkvæmdastjórnarinnar og komst að þeirri niðurstöðu að Ítalía hefði brotið gegn ákvæðum 12. og 49. gr. ESB-sáttmálans. Dómstóllinn taldi að mismunandi aðgangsgjöld eftir ríkisfangi eða búsetu fælu í sér óheimila mismunun. Ferðamenn frá öðrum aðildarríkjum ættu að njóta sömu kjara og ítalskir ríkisborgarar og íbúar, að uppfylltum sömu hlutlægu aldursskilyrðum. Ekki væri hægt að réttlæta mismununina með vísan til rekstrarkostnaðar menningarstofnana. Ekki væri heldur hægt að réttlæta hana með vísan til samræmis skattkerfisins, enda væri ekki nægilegt beint samband milli skattlagningar og afsláttarins. Meginreglan sem lesa má úr dóminum er sú að aðildarríki Evrópusambandsins mega ekki mismuna borgurum annarra aðildarríkja með því að takmarka fjárhagsleg fríðindi við eigin ríkisborgara eða íbúa, þegar um sambærilegar aðstæður er að ræða.

C-169/08: Presidente del Consiglio dei Ministri gegn Regione Sardegna
Á Sardiníu á Ítalíu var lagður sérstakur skattur vegna viðkomu einkaflugvéla og skemmtibáta á tímabilinu 1. júní til 30. september. Skatturinn var aðeins lagður á aðila sem sem höfðu skattalega heimilisfesti annarsstaðar en í héraðinu sjálfu. Skattskyldan stofnaðist í hvert sinn einkaflugvél átti viðkomu í héraðinu en skattur skemmtibáta var árlegur.

Svæðisstjórn Sardiníu byggði m.a. á því að í ljósi eðlis skattsins og tilgangs hans, sem væri náttúruvernd, þá væru íbúar og þeir sem ekki væru íbúar (resistents and non-residents) ekki hlutlægt séð í sambærilegri stöðu og því fæli þessi ólíka meðferð ekki í sér takmörkun á þjónustufrelsi. Þeir sem búsettir væru á Sardiníu tækju þátt í fjármögnun héraðsins í gegnum almenna skatta, einkum með greiðslu tekjuskatts og hluti þeirra skattgreiðslna rynni í sjóði héraðsins. Þannig legðu búsettir sitt af mörkum til að fjármagna náttúruvernd (conservation purposes, restoration and the protection of environmental assets). Þeir sem ekki væru búsettir á svæðinu nýttu hins vegar auðlindir (resources) svæðisins án þess að taka þátt í kostnaði við verndun þeirra.

Þá byggði Sardinía á því að ef í álagningu skattsins fælist takmörkun á þjónustufrelsi þá væri takmörkunin réttlætanleg með vísan til náttúruverndar sem félli undir lögmætar takmarkanir með vísan til almannaheilbrigðis. Sardinía hefði sett sér nýja stefnu varðandi umhverfisvernd í héraðinu og í henni fælist annars vegar að draga úr ágangi á náttúruna og hins vegar efnahagslegar aðgerðir. Skatturinn gæti líka verið réttlætanlegur með vísan til þess að sá sem mengi skuli borga.

Dómstóllinn tók það fram að þó að takmörkun á frelsisákvæðum ESB sáttmálans fæli í sér lögmæta réttlætingarástæðu vegna almannahagsmuna þá væri hún aðeins réttlætanleg ef hún væri viðeigandi til að ná settu markmiði og meðalhófs væri gætt.[5] Taldi dómstólinn að jafnvel þó ástæðurnar fyrir skattlagningunni gætu falið í sér lögmætar réttlætingarástæður þá gæti Sardinía ekki réttlætt þá leið sem farin var við innleiðingu skattsins, þ.e. sérstaklega þá staðreynd að aðilar sem ættu skattalega heimilisfesti annarsstaðar en í héraðinu, sem væru þeir einu sem greiddu skattinn, væri mismunað.

Taldi dómstóllinn ljóst að þessi skattlagning, sem fæli í sér takmörkun á þjónustufrelsi, væri hvorki viðeigandi né nauðsynleg til að ná þeim almennu markmiðum sem að væri stefnt. Jafnvel þó talið væri að í viðkomu á eyjunni fælist mengun, þá væri mengunin óháð því hvort viðkomandi ætti skattlega heimilisfesti eða ekki í héraðinu. Því væri ekki unnt að réttlæta þá takmörkun á þjónustufrelsi sem í skattlagningunni fælist með vísan til umhverfisverndarsjónarmiða enda fæli skattlagningarheimildin það í sér að gerður væri greinarmunur á aðilum sem væru ótengdir því náttúruverndarsjónarmiði. Þá væri slík takmörkun ekki heldur réttlætt með vísan til almannaheilsu þar sem héraðið hefði ekki teflt fram neinum gögnum sem rynnu stoðum undir þá staðhæfingu að löggjöfinni væri ætlað að vernda almannaheilsu.

Sardinía byggði einnig á réttlætingarsjónarmiðum tengdum samræmingu á skattakerfinu (cohesion of the tax system). Þannig byggði héraðið á því að mismunun eftir því hvar aðili átti skattalega heimilisfesti væri réttlætanleg með vísan til þeirrar staðreyndar að þeir sem ættu skattalega heimilisfesti í héraðinu greiddu aðra skatta sem færu m.a. í aðgerðir tengdar verndun umhverfisins. Dómstólinn benti á að sjónarmið tengd samræmingu skattkerfisins gætu falið í sér lögmæta réttlætingu en það þyrfti að vera hægt að sýna fram á beint samhengi á milli viðkomandi skattalegs hagræðis og þess að það væri vegið upp með tiltekinni skattlagningu. Við mat á því hvort slík bein tengsl væru fyrir hendi bæri að líta til þess markmiðs sem stefnt væri að með viðkomandi reglum.[6]

---

[5] *In that regard, it should be borne in mind that, according to settled case-law, irrespective of the existence of a legitimate objective which serves overriding reasons relating to the public interest, a restriction on the fundamental freedoms guaranteed by the EC Treaty may be justified only if the relevant measure is appropriate to ensuring the attainment of the objective in question and does not go beyond what is necessary to attain that objectiv [...].*

[6] *In that regard, it should be borne in mind that the Court has acknowledged that the need to preserve the cohesion of a tax system may justify a restriction on the fundamental freedoms guaranteed by the Treaty, but has pointed out that such a justification requires a direct link between the tax advantage concerned and the offsetting of that advantage by a particular tax levy, with the direct nature of that link falling to be examined in the light of the objective pursued by the rules in question (see, inter alia, Case C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha [2009] ECR I-5145, paragraphs 71 and 72).*

Dómstóllinn ítrekaði að skatturinn hefði ekki sama markmið og almennir skattar skattgreiðanda svæðisins sem væri að afla með almennum hætti tekna fyrir ríkið (héraðið) og þar með standa straum af öllum kostnaði héraðsins. Ekki yrði litið svo á að það að undanskilja íbúa frá skattinum væri vegið upp á móti með öðrum sköttum sem á þá væru lagðir. Var því ekki talið að takmörkunin á frelsi sem í skattlagningunni fælist gæti verið réttlætanlegt með vísan til sjónarmiða tengdum samræmingu skattkerfisins.[7]

C-45/93: Framkvæmdastjórnin gegn Spáni
Spænsk stjórnvöld veittu aðeins spænskum ríkisborgurum, erlendum ríkisborgurum með búsetu á Spáni og einstaklingum yngri en 21 árs ókeypis aðgang að ríkissöfnum, aðrir þurftu að greiða aðgangseyri.

Framkvæmdastjórnin byggði m.a. á því að í þjónustufrelsinu fælist einnig frelsi fyrir þjónustuþega, þ.á m. ferðamanna, til að fara til annarra bandalagsríkja í þeim tilgangi að þiggja þjónustu á sömu forsendum og heimamenn. Þá byggði framkvæmdastjórnin m.a. á því að heimsóknir á söfn væru ein af ákvörðunarástæðum þess að ferðamenn sem þjónustuþegar tækju ákvörðun um að ferðast til annars aðildarríkis. Var það niðurstaða dómstólsins að í spænsku gjaldtökureglunum fælist ólögmæt mismunun gagnvart ferðamönnum frá öðrum aðildarríkjum sem væru eldri en 21 árs sem færi gegn 7. og 59. gr. ESB sáttmálans (4. og 36. gr. EES-samningsins).

C-591/17: Austurríki gegn Þýskalandi
Í Þýskalandi voru samþykkt lög sem lögðu á sérstakt innviðagjald á fólksbíla sem notuðu þýska vegakerfið, m.a. hraðbrautir. Samhliða voru samþykkt lög þess efnis að eigendur ökutækja sem skráð voru í Þýskalandi fengju lækkun á almennum þýskum bifreiðaskatti sem nam a.m.k. fjárhæð innviðagjaldsins. Leiddi þetta til þess að tryggt var að þýskir ríkisborgarar yrðu ekki fyrir auknum útgjöldum vegna þessa nýja innviðagjalds.

Var talið að samspil þessara ráðstafana fæli í reynd í sér mismunun á grundvelli ríkisfangs og fæli í sér ólögmæta takmörkun á m.a. þjónustufrelsinu.

Af hálfu Þýskalands var því haldið fram að ekki væri um mismunun að ræða, um væri að ræða breytingu á innheimtu skatts þar sem innheimta ætti skatt á grundvelli

---

7 *In those circumstances, the answer to the first and third questions is that Article 49 EC must be interpreted as precluding tax legislation, adopted by a regional authority, such as that provided for under Article 4 of Regional Law No 4/2006, which establishes a regional tax on stopovers for tourist purposes by aircraft used for the private transport of persons, or by recreational craft, to be imposed only on undertakings whose tax domicile is outside the territory of the region.*

sjónarmiða um að sá sem noti, hann borgi. Dómstóllinn féllst ekki á þetta og taldi að það ætti aðeins við í tilviki þeirra bílaeiganda sem ekki væru skráðir í Þýskalandi. Eigendur skráðra bíla í Þýskalandi væru áfram að greiða almenna skatta óháð notkun.

Af hálfu Þýskalands var byggt á því að ef um mismunun væri að ræða þá væri hún réttlætanleg með vísan til náttúruverndar, samræmingu skattkerfisins og breytingum á fyrirkomulagi á fjármögnun innviða.

Dómstólinn tók fram að náttúruvernd væri lögmætt markmið sem réttlætt gæti mismunun. Þýskalandi hefði hins vegar ekki tekist að sýna fram á með hvaða hætti innleiðing gjaldtöku fyrir afnot af innviðum, sem hefði í reynd einungis áhrif á eigendur og ökumenn ökutækja sem skráð væru í öðrum aðildarríkjum en Þýskalandi, væri til þess fallin að ná þessu markmiði.

Dómstóllinn tók það fram hvað varðaði málatilbúnað þess efnis að markmiðið væri að hverfa frá fjármögnunarkerfi innviða sem byggðist á skattlagningu yfir í fjármögnunarkerfi sem byggðist á greiðslum notanda, þá væri ljóst að jafnvel þótt slíkt markmið gæti réttlætt mismunandi meðferð þá væri samspil þeirra innlendu ráðstafana sem undir væru í málinu ekki til þess fallið að ná því markmiði. Þá hafnaði dómstóllinn röksemdum Þýskalands um að nauðsynlegt væri að tryggja samræmi í innlendu skattkerfi með réttlátri skiptingu þeirra byrða sem fælust í gjaldtöku fyrir afnot af innviðum. Ítrekaði dómstóllinn að af samspili þeirra innlendu ráðstafana sem undir væru í málinu leiddi í reynd það af sér að eigendur ökutækja sem skráð væru í Þýskalandi væru undanþegnir gjaldinu og byrðin af gjaldtökunni lenti því eingöngu á eigendum og ökumönnum ökutækja sem skráð væru annars staðar en í Þýskalandi.

E-1/03: Eftirlitsstofnun EFTA gegn Íslandi
Samkvæmt lögum nr. 31/1987 um flugmálaáætlun og fjáröflun til framkvæmda í flugmálum var lagður hærri farþegaskattur vegna flugferða frá Íslandi til annarra EES ríkja (1.250 kr.) vegna innanlandsflugs og flugs til Færeyja og Grænlands (165 kr.).
Dómstóllinn komst að þeirri niðurstöðu að með því að haga gjaldtökunni með þessum hætti (meira en sjöfalt hærra gjald á farþega í millilandaflugi) fælist ólögmæt takmörkun á þjónustufrelsi skv. 36. gr. EES-samningsins.

Dómstóllinn taldi að röksemdir íslenska ríkisins um að önnur og meiri þjónusta væri veitt vegna millilandaflugsins hefðu ekki þýðingu enda væri byggt á því af hálfu íslenska ríkisins í málinu að tilgangur löggjafarinnar væri sá að tryggja sérstakan tekjustofn til að fjármagna framkvæmdir og viðhald flugvallainnviða sem nauðsynlegir væru fyrir flugþjónustu á Íslandi. Í þessu samhengi vísaði dómstóllinn einnig til þess að ef mismunandi þjónusta ætti að leiða til þess að mismunandi gjald væri réttlætt þá þyrfti að

vera raunverulegt samhengi á milli kostnaðar við veitingu viðkomandi þjónustu annars vegar og fjárhæðar gjaldsins hins vegar, íslenska ríkið hefði ekki sýnt fram á að slíkt samhengi væri til staðar.

Dómstóllinn benti á að takmörkun á þjónustufrelsi gæti verið réttlætanleg með vísan til lögmætra almannahagsmuna eins og markmiða um að tryggja íbúum á afskekktum svæðum Íslands aðgang að heilbrigðisþjónustu, menningarstarfsemi og atvinnulífi sem og að sporna gegn búferlaflutningum úr dreifbýli. Slík réttlæting yrði þó að uppfylla kröfur um meðalhóf en í því fælist að ráðstöfunin sem gripið væri til yrði bæði að vera til þess fallin að ná því markmiði sem að væri stefnt og nauðsynleg. Var talið að íslenska ríkið hefði ekki sýnt fram á ólík gjaldtaka væri nauðsynleg til þess að tryggja þá almannahagsmuni sem undir væru í málinu.

7. Niðurstaða

Það er skoðun mín að öllu ofangreindu virtu, að verulegar líkur séu á því að fyrirhuguð gjaldtaka standist ekki ákvæði EES-samningsins, einkum 4. og 36., 39. sbr. 33. gr. meginmáls samningsins. Horfi ég þá einkum til þess að þó náttúruvernd sé tilgreind sem ein af röksemdunum fyrir gjaldtökunni þá sætir hún þeirri takmörkun að það sjónarmið að auka ríkistekjur er ófullnægjandi réttlætingarástæða. Þá horfi ég til þss að ekki fæst séð að nægilegt beint samband sé milli skattlagningar og afsláttarins sbr. dómana sem reifaðir eru hér að framan. Auk þess er dregið í efa að gjaldtakan standist það meðalhófspróf að sama markmiði megi ekki ná með vægara úrræði, þ.e. úrræði sem ekki felur í sér mismunun eða skerðir þjónustufrelsið minna.

8. Fyrirvari

Gera verður þann fyrirvara við minnisblað þetta að ekki fæst sé að fyrir hendi séu fullbúnar lögfræðilegar varnir íslenska ríkisins fyrir réttlætingu gjaldtökunnar.