

Álitsgerð

**um umhverfismiðaða gjaldtöku sveitarfélagshafna
sem reknar eru skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga nr. 61/2003**

8. desember 2023

Friðrik Árni Friðriksson Hirst

Stefán Már Stefánsson

Trausti Fannar Valsson

Efnisyfirlit

1. Inngangur	2
2. Hugtökin skattur og þjónustugjald og aðgreining þeirra	3
2.1. Inngangur	3
2.2. Almenn um hugtaksatriði skatta og þjónustugjalda.....	4
2.3. Mismunandi kröfur til lagaheimilda eftir eðli gjaldtöku.....	7
2.4. Takmörk á framsali skattlagningarvalds til stjórnvalda.....	8
2.5. Samantekt.....	10
3. Reglur hafnalaga nr. 61/2003 um rekstrarform og gjaldtökuheimildir hafna	12
3.1. Rekstrarform og starfsheimildir sveitarfélagshafna.....	12
3.2. Gjaldtaka sveitarfélagshafna	14
4. Umhverfismiðuð gjaldtaka hafna.....	18
4.1. EPI-vísitalan.....	18
4.2. Reglugerð ESB 2017/352	19
4.3. Umhverfismiðuð gjaldtaka hafna sem reknar eru á einkaréttarlegum grunni.....	20
4.4. Norskur réttur.....	21
5. Ályktanir og niðurstöður.....	22
5.1. Úrlausnarefnið.....	22
5.2. Um eðli gjaldtöku sem byggð er umhverfisframmistöðu skipa skv. EPI-vísitölu.....	23
5.3. Almenn sjónarmið um mögulega útfærslu umhverfismiðaðrar gjaldtöku í lögum.....	24
5.4. Sérregla 2. mgr. 78. gr. stjkskr.....	25
5.5. Niðurstaða	26

1. Inngangur

Innviðaráðuneytið óskaði 29. ágúst 2023 eftir álitserð frá Lagastofnun um hvort samrýmanlegt sé 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar (stjkskr.) að veita höfnum sveitarfélaga, sbr. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 8. gr. hafnalaga nr. 61/2003, heimild í lögum til að veita afslætti eða leggja álag á hafnargjöld í samræmi við umhverfisframmistöðu skipa með hliðsjón af umhverfisvísitölu sem nefnist *Environmental Port Index (EPI)*.¹ Í álitserð þessari verður

¹ Til einföldunar verður tilvísun til „1. mgr.“ sleppt þegar vísað er til einstakra töluliða 1. mgr. 8. gr. hafnalaga í eftirfarandi umfjöllun.

tekin afstaða til þessa álitaefnis auk þess sem reifuð verða sjónarmið sem hafa þyrfti í huga við útfærslu slíkrar gjaldtöku með tilliti til krafna fyrrnefndra stjórnarskrárákvæða, ef til kæmi. Álitsgerðin er samin í tilefni af áformum um að leggja fram á yfirstandandi löggjafarþingi frumvarp til laga um breytingu á hafnalögum nr. 61/2003, þar sem lögð verða til ákvæði um umhverfismiðaða gjaldtöku sveitarfélagshafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, til innleiðingar á viðeigandi ákvæðum reglugerðar ESB 2017/352.² Hafnir sem reknar eru á einkaréttarlegu rekstrarformi skv. 3. tölul. 8. gr. hafnalaga njóta nú þegar heimildar til umhverfismiðaðrar gjaldtöku, sbr. 3. mgr. 20. gr. hafnalaga, sem lögfest var með lögum nr. 31/2023. Frumvarp til þeirra laga náði upphaflega einnig til sveitarfélagshafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga. Hins vegar voru ákvæði um slíka gjaldtöku sveitarfélagshafna felld úr frumvarpinu í meðförum Alþingis vegna vafa um hvort slíkar heimildir samrýmdust 40. og 77. gr. stjkskr., en sem fyrr segir verður í álitsgerð þessari fjallað um það álitaefni.

2. Hugtökin skattur og þjónustugjald og aðgreining þeirra

2.1. Inngangur

Í ljósi þess hvernig viðfangsefni álitsgerðarinnar er afmarkað er nauðsynlegt að gera grein fyrir hugtakinu skattur í merkingu stjórnarskrárinnar, sbr. einkum 40. og 77. gr. hennar. Til nánari skýringar verður einnig fjallað um hugtakið þjónustugjald, sem er tegund opinberrar gjaldtöku, og þann greinarmun sem gerður er í íslenskum rétti á skatti og þjónustugjaldi. Í því sambandi er mikilvægt að hafa hugfast að heiti gjalds ræður ekki úrslitum um hvort það teljist stjórnskipulega til skatts eða þjónustugjalds.³ Þvert á móti verður að leysa úr því hvorum megin hryggjar gjaldtaka fellur að þessu leyti með könnun á eðli hennar hverju sinni og túlkun á þeirri lagaheimild sem hún hvílir á.

² Reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) 2017/352 um að setja ramma um veitingu hafnarþjónustu og um sameiginlegar reglur um gagnsæi í fjármálum fyrir hafnir, sem vísað er til í tölul. 56z í V. kafla XIII. viðauka samningsins um Evrópska efnahagssvæðið eins og honum var breytt með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar 8. maí 2019 nr. 128/2019.

³ Páll Hreinsson: *Almennar efnisreglur stjórnsýsluréttarins*, bls. 431.

2.2. *Almennt um hugtaksatriði skatta og þjónustugjalda*

Grunnreglur um skattlagningu eru afmarkaðar í stjórnarskránni. Samkvæmt 1. málslíð 40. gr. stjkskr. má engan skatt leggja á né breyta né af taka nema með lögum. Í 77. gr. stjkskr., sbr. 15. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 97/1995, segir enn fremur:

Skattamálum skal skipað með lögum. Ekki má fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann.

Enginn skattur verður lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu.

Í 2. mgr. 78. gr. stjkskr., sbr. 16. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 97/1995, kemur fram að tekjustofnar sveitarfélaga „skulu ákveðnir með lögum, svo og réttur þeirra til að ákveða hvort og hvernig þeir eru nýttir.“ Í því samhengi sem hér um ræðir skiptir mestu að með þessu ákvæði er gerð viss undantekning frá 2. málslíð 1. mgr. 77. gr. stjkskr. um bann við framsali skattlagningarvalds til stjórnvalda. Á grundvelli 2. mgr. 78. gr. stjkskr. er t.d. heimilt að fela sveitarfélögum visst ákvörðunarvald um álagningu útsvars og fasteignaskatta, en slík heimild verður ekki veitt öðrum stjórnvöldum að íslenskum rétti. Að öðru leyti verða skattar sem sveitarfélög hafa heimild til að leggja á að fullnægja sömu kröfum og skattar sem stjórnvöldum ríkisins er falið með lögum að leggja á og innheimta.⁴

Með *skatti* í fyrrgreindum stjórnarskrárákvæðum er almennt átt við peningagreiðslu sem skattgreiðendur verða að gjalda til hins opinbera samkvæmt einhliða ákvörðun löggjafans á grundvelli settra laga, eftir almennum efnislegum mælikvarða og án sérgreinds endurgjalds frá hinu opinbera.⁵ Meginmarkmið skatta lúta að tekjuöflun hins opinbera svo að það geti staðið undir útgjöldum sínum, án þess að skattgreiðandinn eigi tilkall til sérgreinds endurgjalds í staðinn.

Skattlagning er þó ekki eina tekjuöflunarleiðin sem hið opinbera hefur. Í íslenskum rétti er viðurkennt að stjórnvöld geti einnig aflað tekna með svonefndum *þjónustugjöldum* með heimild í lögum. Hugtakið hefur verið skilgreint þannig að um sé að ræða greiðslu sem hið opinbera innheimtir af einstaklingum eða lögaðilum fyrir sérgreint endurgjald (þjónustu) á

⁴ Greinargerð með frumvarpinu sem varð að stjórnarskipunarlögum nr. 97/1995 (118. löggjafarþing 1994-1995, þskj. 389 - 297. mál).

⁵ *H 64/1999* og *H 22/2021*. Sjá einnig, Jónatan Þórmundsson: *Fyrirlestrar í skattarétti*, bls. 2.

grundvelli lagaheimildar, og að þeirri gjaldtöku sé ætlað að standa að hluta eða öllu leyti undir kostnaði við endurgjaldið.⁶

Skattar og þjónustugjöld eiga það sammerkt að í báðum tilvikum er um að ræða opinbera gjaldtöku sem fer fram á grundvelli heimildar í lögum. Á hinn bóginn er ýmislegt sem greinir skatta og þjónustugjöld í sundur. Fyrir það fyrsta lúta skattar sérstökum ákvæðum í stjórnarskránni, sbr. 40. og 77. gr. stjkskr., en um heimildir til töku þjónustugjalda fer eftir lögætisreglunni og almennum reglum stjórnsýsluréttar. Þá er grundvallarmunur á eðli og tilgangi skatta og þjónustugjalda. Skattar byggjast jafnan á almennum sjónarmiðum um tekjuöflun hins opinbera, þótt skattlagning kunnig einnig að byggjast öðrum þræði á annars konar samfélagslegum markmiðum (t.d. sykur- og losunarskattar). Þjónustugjöld hafa hins vegar að markmiði að mæta útgjöldum hins opinbera vegna *ákveðinnar þjónustu* sem greiðandi þjónustugjaldsins nýtur hverju sinni. Það er m.a. skilyrði að gjaldandi njóti í reynd þeirrar þjónustu sem gjaldið á að standa undir.⁷ Sú regla gildir jafnframt um þjónustugjöld að upphæð þeirra þarf að miðast við raunverulegan kostnað af því að veita viðkomandi þjónustu.⁸

Þá er almenna reglan sú að tekjum af þjónustugjöldum skal varið til að standa undir kostnaði af því að veita þá þjónustu sem gjaldtakan lýtur að.⁹ Öðru máli gegnir almennt um skatta, þ.e. fjárhæð skatta þarf ekki nauðsynlega að svara beint til ákveðinna útgjaldaliða hins opinbera.¹⁰ Jafnframt stendur almennt engin nauðsyn til þess að skatttekjum sé varið til ákveðinna verkefna hins opinbera framfar öðrum, nema lög mæli beinlínis á annan veg.¹¹

⁶ Páll Hreinsson: *Almennar efnisreglur stjórnsýsluréttarins*, bls. 419. Sjá einnig, Sindri M. Stephensen: *Skattaréttur: Meginreglur og málsmeðferð*.

⁷ Sjá t.d. *H 50/1976*, *H 397/2013* og *H 160/2014*.

⁸ Ákvörðun á fjárhæð þjónustugjalds verður að byggjast á traustum útreikningi á þeim kostnaði sem almennt hlýst af því að veita þjónustuna. Sjá nánar, Páll Hreinsson: *Almennar efnisreglur stjórnsýsluréttarins*, bls. 431-437.

⁹ Sjá nánar um ákvörðun fjárhæðar þjónustugjalda og ráðstöfun þeirra, Páll Hreinsson: *Almennar efnisreglur stjórnsýsluréttarins*, bls. 431-440. Sjá einnig t.d. *H 159/2000*: „Um tekjuöflun opinberra aðila gildir sú meginregla, að hún verður að byggjast á heimild í settum lögum, hvort sem um er að ræða skattheimtu eða álagningu gjalda fyrir þá þjónustu, sem látin er í té. Þjónustugjöldum er ekki ætlað annað hlutverk en að standa straum af þeim kostnaði, sem lagaheimildin kveður á um.“ Sjá einnig *álit UA 1992:220* (gjaldtaka fyrir tollskýrslueyðublöð nam u.þ.b. 10 sinnum hærri upphæð en nam kostnaðarverð þeirra, en umboðsmaður taldi að heimild til hennar skorti, hvort sem litið væri á hana sem skatt eða þjónustugjald).

¹⁰ Sjá t.d. *H 705/2010*, en þar var litið á eftirlitsgjald sem skatt og bar því „... enga lagalega nauðsyn til þess að samræmi væri milli gjaldsins og kostnaðar við eftirlitið, eins og þörf hefði verið á ef um þjónustugjald hefði verið að ræða ...“, sbr. einnig *H 161/2014*.

¹¹ Sjá m.a. *H 3/2022*: „Þá er haft í huga að gatnagerðargjald sem lagt er á samkvæmt lögum nr. 153/2006 tekur ekki mið af raunkostnaði eða áætluðum kostnaði við tilteknar gatnaframkvæmdir og álagning þess og innheimta skapar sveitarfélagi ekki skyldu til að láta af hendi sérgreint endurgjald í formi tiltekinnar gatnagerðar.“ Sjá á hinn

Með vísan til ofangreindra grundvallareinkenna þjónustugjalda og skatta er ljóst að löggjafinn hefur ekki óheft svigrúm til að klæða gjaldtöku í búning þjónustugjalda án þess að þurfa að gæta að 40. og 77. gr. stjkskr.¹²

Skattar og þjónustugjöld eiga það sameiginlegt að fela í sér opinbera gjaldtöku sem er allsherjarréttarlegs eðlis, öndvert við ýmiss konar greiðslur til stjórnvalda sem byggjast á einkaréttarlegum samningum o.þ.h. Mikilvægt er að greina slík tilvik frá sköttum og þjónustugjöldum. Í *H 3/2022* var því t.d. hafnað að innheimta sveitarfélags á svonefndu innviðagjaldi af lóðarhöfum væri ólöglegt, en gjaldinu var ætlað var að standa straum af byggingu viðkomandi svæðis til íbúðabyggingar. Var meðal annars hafnað þeirri málsástæðu aðila að gjaldtakan fæli í sér ólöglegu heimtu skatta eða þjónustugjalda, heldur væri um að ræða greiðslu á grundvelli samnings sem væri einkaréttarlegs eðlis þótt hann hafi verið gerður við opinberan aðila.

Í *H 22/2021* var aftur á móti talið að gjaldtaka fyrir tollkvóta væri allsherjarréttarlegs eðlis og teldist skattheimta, þannig að lagaheimildir til hennar þyrftu að uppfylla skilyrði 40. og 77. gr. stjkskr. Sú skattlagning hefði þó sérstöðu þar sem um væri að ræða endurgjald fyrir nýtingu tollkvóta, sem fæli í sér takmörkuð gæði og ívilnun frá almennum reglum tollalaga vegna þjóðréttarskuldbindinga íslenska ríkisins. Fyrirnefndur dómur er til marks um að skatthugtakið geti náð til gjaldtöku af einkaaðilum fyrir afnot af tilteknum gæðum eða réttindum á forræði hins opinbera, þótt í flestum tilvikum séu greiðslur skatta inntar af hendi án „sérgreinds endurgjalds“ frá hinu opinbera, sbr. fyrri umfjöllun.¹³

bóginn *H 91/2015* (úr héraðsdómi sem staðfestur var með vísan til forsendna): „Það gjald eða framlag sem aðildarfyrirtækjum sóknaraðila er ætlað að greiða honum með fyrirmælum 6. gr. laga nr. 98/1999 getur vart talist skattur í skilningi 40. gr. stjórnarskrárinnar þar sem því er einungis ætlað að veita innstæðueigendum í þeim viðskiptabönkum og sparisjóðum, sem eru aðilar að sóknaraðila, lágmarksvernd gegn greiðsluferfiðleikum viðkomandi fyrirtækis. Varnaraðili heldur því ekki fram að það gjald, sem aðildarfyrirtækjum er ætlað að leggja sóknaraðila til, samkvæmt 6. gr. laga nr. 98/1999, þannig að hann geti gætt lögboðinnar skyldu sinnar, renni engu að síður í ríkissjóð og sé nýtt til almenns reksturs þjóðfélagsins.“ Sjá einnig *H 177/2012* (útflutningsálag sem leiddi til skerðingar á aflaheimildum samkvæmt lögum um stjórn fiskveiða var ekki talið skattur heldur „aðferð við fiskveiðistjórnun“).

¹² Sjá nánar, um takmörk á svigrúmi löggjafans í þessum efnum, Tryggvi Gunnarsson: „Krafan um tengsl þjónustu og kostnaðar við töku þjónustugjalda í ljósi gjaldtöku vegna opinbers eftirlits“, m.a. bls. 601-604.

¹³ Sjá einnig t.d. *H 213/2016* (veiðigjöld): „Að því gættu hve skatthugtakið hefur verið skýrt rúmt í 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar verður að líta svo á að veiðigjald það, sem hér er fjallað um, sé skattur í merkingu þeirra stjórnarskrárákvæða [...], sbr. einnig *H 461/2015*. Sjá enn fremur, að því er varðar tollkvóta, *H 317, 318 og 319/2015*, sem vikið verður að hér á eftir.

Þá er það ekki fortakslaust skilyrði skattthugtaksins að tekjur af skatti renni án takmarkana í opinbera sjóði, t.d. ríkissjóð eða sveitarsjóð, heldur geta lög kveðið á um að skatttekjur skuli renna til ákveðinna verkefna eða aðila. Má þar t.d. nefna *L 432/2021*, þar sem talið var að skilagjald sem lagt var á innflytjendur og framleiðendur skilagjaldsskyldra vara fæli í sér skatt í skilningi 40. og 77. gr. stjkskr. Það gildi þótt tekjur af gjaldtökunni hefðu samkvæmt lögum runnið til Endurvinnslunnar hf., þ.e. hlutafélags í eigu ríkisins og Sambands íslenskra sveitarfélaga, auk félagasamtaka og einkafyrirtækja. Af framangreindu má ráða að skattthugtakið er ekki bundið við að skatttekjum sé varið á ákveðinn hátt.¹⁴

Þótt löggjafinn hafi ótvíræða stjórnskipulega heimild til að leggja á skatta til að fjármagna rekstur hins opinbera og þjóðfélagsins, eru hendur hans vitanlega ekki óbundnar í þeim efnum. Meðal annars er gerð sú krafa að skattlagning byggist á lögmætu markmiði og taki mið af almennum og efnislegum mælikvarða þannig að jafnræðis sé gætt.¹⁵ Ekki eru tók á því hér að rekja þá fjölmörgu dóma þar sem skattgreiðendur hafa látið reyna á hvort skattlagning stæðist fyrrgreindar kröfur. Þó er ljóst að dómstólar játa löggjafanum víðtækt svigrúm við beitingu skattlagningarvaldsins, m.a. til að meta þörf fyrir hvort skattar skuli lagðir á, hvert markmiðið sé með skattlagningunni og hvernig hún skuli útfærð.¹⁶

2.3. Mismunandi kröfur til lagaheimilda eftir eðli gjaldtöku

Hagnýt þýðing þess að greina milli skatta og þjónustugjalda lýtur ekki síst að mismunandi kröfum sem gerðar eru til inntaks og skýrleika lagaheimilda í hvorum flokki um sig. Bæði skattlagning og innheimta þjónustugjalda þarf ætíð að styðjast við lagaheimild. Á hinn bóginn horfir lögmætisreglan mjög ólíkt við sköttum og þjónustugjöldum, m.a. með því að mun strangari kröfur eru gerðar til inntaks og skýrleika skattheimilda í lögum en á við um þjónustugjaldaheimildir. Þessi niðurstaða leiðir af 40. og 77. gr. stjkskr. sem mæla fyrir um að skattar verði einungis lagðir á með heimild í lögum.¹⁷ Hafa þessi stjórnarskrárákvæði verið skýrð svo að lagaákvæði feli ekki í sér gilda skattheimild nema það kveði á um tiltekin

¹⁴ Páll Hreinsson: *Almennar efnisreglur sjórnsýsluréttarins*, bls. 419.

¹⁵ Björg Thorarensen: *Sjórnskipunarréttur – Mannréttindi*, bls. 511.

¹⁶ Má hér t.d. benda á *L 432/2021* (umhverfisvernd talið lögmætt markmið skattlagningar í formi skilagjalds sem byggðist á lögum nr. 52/1989 um ráðstafanir gegn umhverfismengun af völdum einnota umbúða fyrir drykkjarvörur). Sjá einnig t.d. *H 424-426/2015* og *H 416/2012*.

¹⁷ Sjá t.d. *H 478/2005*, *H 306/2004* og *H 255/2009* (í síðastnefnda málinu var talið að lagaákvæði um skyldu til greiðslu stimpilgjalds, sem fól í sér skatt, yrði ekki beitt með löggjöfnun um ólögákvæðið tilvik með vísan til 1. mgr. 77. gr. stjkskr.).

*meginatriði, þá einkum hverjir séu skattskyldir, við hvað skatturinn skuli miðast og hveurrar fjárhæðar hann sé.*¹⁸ Til töku þjónustugjalda nægir aftur á móti einföld lagaheimild, þ.e. að tekið sé fram í lögum að heimilt sé að taka gjald fyrir tiltekna þjónustu, eftir atvikum með nánari útlistun í reglugerð og/eða gjaldskrá settri af viðkomandi stjórnvaldi.¹⁹ Með hliðsjón af fyrrgreindum atriðum má yfirleitt ráða með könnun á viðkomandi lagaheimild hvort hún feli í sér gilda skattheimild, sbr. 40. og 77. gr. stjkskr., eða feli einvörðungu í sér heimild til töku þjónustugjalda.

2.4. Takmörk á framsali skattlagningarvalds til stjórnvalda

Það hefur einnig veigamikla þýðingu að greina þjónustugjöld frá sköttum fyrir þær sakir að um valdframsal löggjafans til handhafa framkvæmdarvalds gilda ekki jafnstrangar reglur þegar þjónustugjöld eru ákveðin eins og þegar um skattlagningu er að ræða. Eins og fyrr greinir þarf þjónustugjald aðeins að styðjast við einfalda lagaheimild, sem veitir stjórnvaldi heimild til að taka gjald fyrir nánar tilgreinda þjónustu. Getur stjórnvaldið þá tekið ákvörðun um fjárhæð gjaldsins, t.d. í reglugerð eða gjaldskrá, að teknu tilliti til kostnaðar við að veita viðkomandi þjónustu.

Um álagningu skatta gildir hins vegar sú regla skv. 1. mgr. 77. gr. stjkskr. að löggjafinn má ekki fela stjórnvöldum ákvörðun um *hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann.*²⁰ Þessum fyrirmælum var bætt við 1. mgr. 77. gr. stjkskr. með stjórnarskipunarlögum nr. 97/1995, en tilgangur þeirrar breytingar var að „leitast við að taka af skarið með miklu ákveðnari hætti en er gert í 40. gr. stjkskr. um að löggjafinn megi ekki framselja til framkvæmdarvaldsins ákvörðunarrétt um fyrrnefnd atriði, heldur verði að taka afstöðu til þeirra í settum lögum“.²¹ Af 1. mgr. 77. gr. stjkskr. leiðir því að löggjafinn verður að kveða

¹⁸ Hér má nefna *H 705/2010, H 726/2013, H 161/2014 og H 22/2021*, sbr. einnig *L 188-189/2021 og L 744/2020*.

¹⁹ Páll Hreinsson: *Almennar efnisreglur sjórnsýsluréttarins*, bls. 430. Í þessu samhengi nægir ekki almenn reglugerðarheimild, þ.e. að ráðherra eða annað stjórnvald skuli eða sé heimilt að setja reglugerð um „nánari framkvæmd“ viðkomandi laga.

²⁰ Sjá nánar, Tryggvi Gunnarsson: „Krafan um tengsl þjónustu og kostnaðar við töku þjónustugjalda í ljósi gjaldtöku vegna opinbers eftirlits“, bls. 586-587 og 594-605 o.áfr.; Björg Thorarensen: *Sjórnskipunarréttur - Undirstöður og handhúfar ríkisvalds*, bls. 530.

²¹ Greinargerð með frumvarpinu sem varð að stjórnarskipunarlögum nr. 97/1995 (118. löggjafarþing 1994-1995, þskj. 389 - 297. mál). Umrædd regla 1. mgr. 77. gr. stjkskr. nam úr gildi stjórnarskipunarvenju sem fól í sér að löggjafanum hafði verið játað svigrúm til að framselja handhöfum framkvæmdarvalds skattlagningarvald innan vissra marka, sjá m.a. *H 1985:1544*. Sjá einnig, Björg Thorarensen: *Sjórnskipunarréttur - Mannréttindi*, bls. 529-532.

á um meginatriði skattheimtunnar í lögum, sbr. einnig fyrri umfjöllun um lágmarkskröfur til inntaks skattheimilda.²²

Í *H 317, 318 og 319/2015* varð niðurstaðan sú að tilgreind ákvæði búvörulaga um gjaldtöku fyrir tollkvóta hefðu falið í sér óheimilt framsal á skattlagningarvaldi til ráðherra. Nánar tiltekið hefðu ákvæði laganna veitt ráðherra frjálst val milli tveggja leiða, þegar umsóknir bárust um meiri innflutning vöru en tollkvóta hennar nam, þ.e. hvort hlutkesti skyldi ráða úthlutun eða hvort leita skyldi tilboða í heimildir til innflutnings samkvæmt tollkvótunum. Fólst í þessari skipan að ráðherra gat einhliða ákveðið hvort greiða skyldi gjald (skatt) fyrir tollkvóta eða ekki, sem talið var brjóta í bága við 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjkskr. Í forsendum Hæstaréttar var m.a. tekið fram í því sambandi að slík gjaldtaka væri allsherjarréttarlegs eðlis og teldist skattheimta þannig að lagaheimildir til hennar þyrftu að uppfylla skilyrði þau, sem gerð eru til fullgildrar sköttunarheimildar.

Í *H 22/2021*, sem áður var vikið að, reyndi á sambærileg álitaefni tengd gjaldtöku fyrir tollkvóta, ef umsóknir bárust um meiri innflutning en nam tollkvóta vörunnar. Þegar atvik þess máls gerðust höfðu ákvæði búvörulaga tekið breytingum, þ.e. lögin mæltu nú fyrir um skyldu til að leita tilboða í heimildir til innflutnings samkvæmt tollkvótum. Var því ljóst að ráðherra hafði ekki lengur heimild til að taka einhliða ákvörðun um hvort greiða skyldi gjald fyrir tollkvóta eða láta fara fram útboð á þeim, ólíkt því sem hafði verið uppi á teningnum í *H 317, 318 og 319/2015*. Niðurstaðan varð því sú í *H 22/2021* að breytt fyrirkomulag búvörulaga á úthlutun tollkvóta fæli ekki í sér framsal skattlagningarvalds til ráðherra í andstöðu við 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjkskr. Ekki var heldur fallist á að lögin hefðu veitt ráðherra óhefta heimild til að setja ákvæði í reglugerð um hvernig velja skyldi á milli þeirra sem gerðu tilboð í tollkvóta og við hvaða boð skyldi miða hið álagða gjald, en viðkomandi reglugerðir gerðu líkt og ákvæði búvörulaga ráð fyrir að taka skyldi hæsta boði hverju sinni. Að öðru leyti fjölluðu reglugerðirnar aðeins um greiðsluhátt fyrir

²² Sjá m.a. *H 705/2010* (eftirlitsgjald var fastákvæðið í lögum og var því „ekki á færi annarra en löggjafans að gera á því breytingar, enda þótt þær kostnaðarforsendur sem fyrir Alþingi lágu við samþykkt frumvarpsins hefðu síðar breyst“). Sjá enn fremur *L 432/2021* (skýrlega mælt fyrir um fjárhæðir skilagjalds og umsýsluþóknunar í lögum). Sjá á hinn bóginn *L 188-189/2021* (lög skilgreindu ekki nákvæmlega og aðeins að nokkru leyti hvernig flutningskostnaður, sem flutningsjöfnunargjald skyldi miðast við, væri ákveðinn og fólu öðru stjórnvaldi að taka ákvörðun um hvað skyldi falla þar undir – brot gegn 1. mgr. 77. gr. stjkskr.).

tollkvóta, greiðslufresti og ábyrgðir, sem ekki hafði þýðingu fyrir ákvörðun um fjárhæð greiðslu fyrir tollkvóta.²³

Sérstjórarmið gilda að ákveðnu leyti um framsal skattlagningarvalds til sveitarfélaga. Í 1. mgr. 78. gr. stjkskr. er kveðið svo á að sveitarfélög njóti sjálfstjórnar innan marka laga. Í 2. mgr. sama ákvæðis er mælt fyrir um að tekjustofnar sveitarfélaga skuli ákveðnir með lögum, „svo og réttur þeirra til að ákveða hvort og hvernig þeir eru nýttir“. Þannig hafa sveitarfélög forræði á tekjustofnum sínum eftir því sem ákveðið er í lögum, þ.m.t. á nýtingu tekjustofna innan marka laga og stjórnarskrárinnar.²⁴ Ákvæði 2. mgr. 78. gr. stjkskr. var bundið í stjórnarskrá með stjórnarskipunarlögum nr. 97/1995. Af skýringum við ákvæðið má ráða að tilgangur þess hafi einkum verið að árétta heimild löggjafans til að fela sveitarfélögum að ákveða hlutfall útsvars innan lögbundinna marka, sbr. lög nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, en útsvar telst til skatts.²⁵ Í 2. mgr. 78. gr. stjkskr. felst því, hvað sveitarfélög varðar, afmarkað frávik frá þeirri reglu 1. mgr. 77. gr. stjkskr. að löggjafinn megi ekki fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Skattheimildir sveitarfélaga, sem þeim eru fengnar með lögum, verða þó að öðru leyti að uppfylla kröfur 40. og 77. gr. stjkskr., líkt og tekið er fram í lögskýringargögnum með 2. mgr. 78. gr. stjkskr.²⁶

Í ljósi þeirra ríku takmarkana sem reistar eru við framsali skattlagningarvalds til stjórnvalda í 1. mgr. 77. gr. stjkskr., sbr. einnig 40. gr. stjkskr., er sjálfgefið að löggjafanum er heldur ekki unnt að framselja skattlagningarvald til aðila sem standa alfarið utan stjórnkerfisins.²⁷

2.5. Samantekt

Hér að framan hefur verið leitast við að henda reiður á markalínuna milli skatta og þjónustugjalda. Hugtakið skattur í 40. og 77. gr. stjkskr. er í meginatriðum skýrt rúmt fremur

²³ Sjá einnig *H 461/2015* (ekki andstætt 40. og 1. mgr. 77. gr. stjkskr. að miða gjaldstofn veiðigjalds við þorskígildi sem reiknuð voru út með ákveðnum hætti) og *H 749/2012* (heimild ráðherra til að útfæra nánar í reglugerð skilyrði fyrir undanþágu frá vörugjaldi vegna bílaleigubifreiða fól ekki í sér óheimilt valdframsal).

²⁴ *H 3/2022*, sbr. einnig *H 34/2018* og *H 106/2017*.

²⁵ Greinargerð með frumvarpinu sem varð að stjórnarskipunarlögum nr. 97/1995 (118. löggjafarþing 1994-1995, þskj. 389 - 297. mál). Sjá einnig umfjöllun í *H 34/2018*.

²⁶ *L 301/2021*: „Af lögskýringargögnum með [2. mgr. 78. gr. stjkskr.] er ljóst að það heimilar löggjafanum að framselja sveitarfélögum skattlagningarvald innan ákveðinna marka en skattlagningarheimild sveitarfélaga verður að öðru leyti að uppfylla þær kröfur sem fram koma í 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.“ Sjá einnig, Trausti Fannar Valsson: *Sveitarsjórnarréttur*, bls. 200 o.áfr.

²⁷ Sjá m.a. *H 1985:1544*.

en þröngt. Undir hugtakið falla greiðslur sem aðila er skylt að inna af hendi samkvæmt einhliða ákvörðun löggjafans í formi laga, eftir almennum efnislegum mælikvarða og án sérgreinds endurgjalds frá hinu opinbera. Ef um skatt er að ræða skiptir þannig ekki máli hvort skattgreiðandi fái ákveðið endurgjald í staðinn eða hvort samhengi sé milli fjárhæðar endurgjaldsins og skattsins ef því er að skipta. Þá útilokar það ekki að gjaldtaka geti talist skattheimta að lög kveði á um að skatttekjum skuli ráðstafað á annan hátt en að þær renni í opinbera sjóði.

Til töku þjónustugjalda nægir aftur á móti einföld lagaheimild sem þarf ekki að uppfylla sömu kröfur um skýrleika og skattheimildir, eins og áður hefur verið rakið. Á grundvelli þjónustugjaldaheimildar hafa stjórnvöld því svigrúm til að útfæra gjaldtökuna og ákveða fjárhæð hennar innan marka lagaheimildarinnar og meginreglna stjórnsýsluréttar, þ.m.t. að gjaldið svari til kostnaðar við að veita þá þjónustu sem um ræðir.

Við útfærslu á lagaheimildum hins opinbera til töku gjalda þarf að hafa í huga þann kjarnaþátt í framangreindum samanburði skatta og þjónustugjalda að stjórnarskráin gerir ríkar kröfur til þess hvernig álagning skatta skal útfærð í lögum. Gjöld sem lögð eru á af hinu opinbera og falla undir skattahugtakið, eins og það er notað í stjórnarskránni, verða ekki á lögð með réttu nema að þeim ríku kröfum fullnægðum. Ef fyrirhugað gjald, eða gjaldtökuheimild hins opinbera, fullnægir þeim skilyrðum að um sé að ræða ákveðna greiðslu fyrir sérgreint endurgjald (þjónustu) og gjaldinu sé ætlað að standa að hluta eða öllu leyti undir kostnaði við endurgjaldið, þá telst heimilt að útfæra þá gjaldtöku í formi þjónustugjalda. Ef á þetta skortir, t.d. þannig að gjald fyrir opinbera þjónustu er fyrir hærri fjárhæð en kostar að veita þjónustuna eða ef ekki eru viðhlítandi tengsl á milli gjaldsins sem er greitt og endurgjaldsins (þjónustunnar) sem kemur í staðinn, þá á sú heimild hins vegar ekki við. Slíka gjaldtöku verður þá að fella í þann búning að hún fullnægi kröfum stjórnarskrárinnar um skatta.

3. Reglur hafnalaga nr. 61/2003 um rekstrarform og gjaldtökuheimildir hafna

3.1. Rekstrarform og starfsheimildir sveitarfélagshafna

Hafnalög nr. 61/2003 taka til allra hafna sem notaðar eru til afgreiðslu og þjónustu skipa, afgreiðslu á vörum, ökutækjum og farþegum og við löndun á fiski, sbr. 1. gr. laganna.²⁸ Fyrirmæli hafnalaga, svo og ákvæði hafnarreglugerða sem ráðherra setur um sérhverja höfn á grundvelli 4. gr. laganna, fela í grunninn í sér ófrávíkjanlegar lagareglur. Geta hafnir sem falla undir gildissvið laganna því ekki starfað nema í samræmi við ákvæði hafnalaga og hafnarreglugerð. Meðal annars setur 8. gr. hafnalaga því skorður á hvaða rekstrarformi höfn verður rekin. Leyfileg rekstrarform hafna eru eftirtalin, sbr. 1. mgr. 8. gr. laganna:

1. *Höfn án sérstakrar hafnarsjórnar í eigu sveitarfélags.*
2. *Höfn með hafnarsjórn í eigu sveitarfélags.*
3. *Hlutfélag, hvort sem það er í eigu opinberra aðila eða ekki, einkahlutfélag, sameignarfélag eða sem einkaaðila í sjáfstæðum rekstri. Hafnir sem reknar eru samkvæmt þessum tölulið teigast ekki til opinbers rekstrar.*
4. *Höfn í eigu íslenska ríkisins.*

Hafnir skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga eiga það sammerkt að vera í eigu sveitarfélaga. Hafnarrekstur telst til lögbundinna verkefna sveitarfélaga, en þó ekki skyldubundinna.²⁹ Þótt það sé þannig sameiginlegt einkenni rekstrarforma 1. og 2. tölul. 8. gr. laganna að þau eru bundin við eignarhald sveitarfélaga, er töluverður munur á stjórnskipulagi hafna og sjálfstæði gagnvart eiganda sínum eftir því hvort þær eru reknar skv. 1. eða 2. tölul.

Hafnir skv. 2. tölul. 8. gr. hafnalaga eru langalgengasta rekstrarform íslenskra hafna. Slíkar hafnir eru reknar sem „opinbert fyrirtæki“ í eigu sveitarfélags, sbr. 1. mgr. 13. gr. hafnalaga. Hafnarstjórn er kosin af sveitarstjórn til að stjórna viðkomandi höfn og hafnarsjóði, sbr. fyrrnefnt lagaákvæði. Hafnarstjórn skal innan valdsviðs síns gæta hagsmuna hafnar og ber

²⁸ Gildissvið hafnalaga hefur í framkvæmd ekki verið talið jafnrúmt og gefið er til kynna í skýringum í frumvarpinu sem varð að lögunum. Til að mynda er þar tekið dæmi um skemmtibátahöfnina á Seltjarnarnesi og jafnframt tekið fram að eftir gildistöku ákvæða frumvarpsins beri að setja slíkum höfnum hafnarreglugerð skv. 4. gr. Slík reglugerð hefur þó ekki verið sett um fyrrnefnda höfn. 128. lögþ. 2002–2003, þskj. 1075 - 661. mál.

²⁹ Af ákvæðum hafnalaga og framkvæmd þeirra í gegnum tíðina verður ráðið að engin lagaskylda hvílir á sveitarfélögum um að reka hafnir. Í leiðbeinandi yfirliti ráðuneytisins um lögbundin verkefni sveitarfélaga, sbr. 1. mgr. 7. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 138/2011, er hafnarrekstur ekki flokkaður sem skyldubundið verkefni.

hún ábyrgð á rekstri og viðhaldi hennar gagnvart sveitarstjórn, sbr. 2. mgr. sama ákvæðis. Hafnarstjórn ræður jafnframt hafnarstjóra og ákveður verksvið hans.³⁰

Hafnir skv. 1. tölul. 8. gr. hafnalaga eru aftur á móti reknar sem „sérstakur málaflokkur undir stjórn sveitarstjórnar“, sbr. 1. mgr. 10. gr. laganna, og er sérstakri hafnarstjórn því ekki fyrir að fara. Sveitarstjórn er þó samkvæmt sama lagaákvæði heimilt að kjósa sérstaka hafnarnefnd fyrir sveitarfélagið. Slík hafnarnefnd telst þá til fastanefndar sveitarstjórnar, sbr. 37. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 138/2011, og hefur slík nefnd því ekki sambærilega stöðu og sérstök hafnarstjórn yfir höfn skv. 2. tölul. 8. gr. hafnalaga.³¹

Á grundvelli framangreinds má flokka sveitarfélagshafnir í *hreinar* sveitarfélagshafnir (1. tölul. 8. gr. hafnalaga) og *sjálfstæðar* sveitarfélagshafnir (2. tölul. sama lagaákvæðis). Sjálfstæðar sveitarfélagshafnir eru langalgengasta rekstrarform hafna hér á landi, sem fyrr segir, og njóta slíkar hafnir ríkara fjárhagslegs og stjórnunarlegs sjálfstæðis en hreinar sveitarfélagshafnir.³² Af þessum tveimur rekstrarformum geyma hafnalög jafnframt ítarlegri lagafyrirmæli um sjálfstæðar sveitarfélagshafnir. Þó lúta þessi tvö rekstrarform hafna í stórum dráttum sömu reglum samkvæmt hafnalögum, m.a. hvað varðar gjaldtöku, sbr. umfjöllun hér á eftir.

Starfsheimildir sveitarfélagshafna, hreinna og sjálfstæðra, eru takmarkaðar við rekstur hafnar í skilningi 5. tölul. 3. gr. hafnalaga, sbr. 2. mgr. 10. gr. og 15. gr. sömu laga. Af því leiðir að slíkum höfnum er óheimilt að sinna öðrum verkefnum en falla undir rekstur hafnar, en hugtakið er þó skilgreint með rúmum hætti í hafnalögum.³³ Á hinn bóginn er ekki þar með girt fyrir það að einkaaðilar stundi aðra starfsemi á hafnarsvæði en fellur undir rekstur

³⁰ Eigendur hafna skv. 2. tölul. 8. gr. hafnalaga geta jafnframt myndað hafnasamlög um rekstur þeirra, sbr. 1. mgr. 14. gr. laganna, auk þess að semja um samrekstur einstakra þátta í starfsemi hafna, sbr. 2. mgr. sama ákvæðis.

³¹ Í greinargerð með frumvarpinu sem varð að hafnalögum kemur fram að ekki sé gert ráð fyrir að rekstur hafna skv. 1. tölul. 8. gr. laganna sé í samkeppni við aðrar hafnir, „þó svo að það sé ekki andstætt“ ákvæðum laganna. Þetta rekstrarform sé einkum ætlað fyrir „litlar hafnir, t.d. smábátahafnir eða jafnvel skemmtibátahafnir“. 128. lögþ. 2002–2003, þskj. 1075 - 661. mál.

³² Sjá t.d. L 746/2021 (Hafnasjóður Norðurljóða var talinn aðildarhæfur í skilningi 16. gr. laga nr. 91/1991).

³³ Samkvæmt 5. tölul. 3. gr. hafnalaga tákna *rekstur hafnar* það að byggja, reka, viðhalda og endurnýja hafnarmannvirki sem og rekstur hafntengdrar atvinnuástöðu, þ.e. leigu á landi, vöruhúsum, tækjum og þess háttar, upptökumannvirkjum hvers konar í því skyni að þjóna skipum eða fyrirtækjum á hafnarsvæðum sem sinna þjónustu við skip, farþega og farm, og jafnframt rekstur hafntengdrar þjónustu, þ.e. hafnsöguþjónustu, festarþjónustu, vigtarþjónustu, sorphirðu, sölu vatns og rafmagns og sambærilega þjónustu er lýtur að skipum. Undir rekstur hafna fellur einnig rekstur vöruhúsa og þjónustumiðstöðva á hafnarsvæðum.

hafnar í skilningi hafnalaga, enda séu önnur lagaskilyrði slíkrar starfsemi uppfyllt, þ.m.t. að tilskilin leyfi liggi fyrir ef því er að skipta.

Eins og áður kom fram takmarkast umfjöllun þessarar álitsgerðar við sveitarfélagshafnir skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, í samræmi við þá afmörkun á viðfangsefnum hennar sem gerð er grein fyrir í inngangskafli. Engu að síður er rétt að nefna samhengisins vegna að hafnir, sem reknar eru á einkaréttarlegu félagsformi skv. 3. tölul. 8. gr. hafnalaga, njóta þeirrar sérstöðu að þær „teljast ekki til opinbers rekstrar“, eins og það er orðað í ákvæðinu. Þær geta hins vegar ýmist verið í eigu opinberra aðila eða einkaaðila.³⁴ Með „opinberum aðilum“ í 3. tölul. 8. gr. laganna er væntanlega í meginatriðum aðeins átt við sveitarfélög, enda getur ríkið einungis átt og rekið höfn á grundvelli sérstakrar lagaheimildar hverju sinni, eins og fram kemur í 4. tölul. sama ákvæðis og áður var rakið. Starfsheimildir hafna sem starfa á einkaréttarlegum grunni skv. 3. tölul. 8. gr. laganna eru heldur ekki bundnar sérstökum takmörkunum, sbr. 1. mgr. 20. gr. laganna, ólíkt því sem gildir um sveitarfélagshafnir. Þá lýtur gjaldtaka slíkra hafna öðrum ákvæðum í hafnalögum en gjaldtaka sveitarfélagshafna, nánar tiltekið 19. gr. og 2. og 3. mgr. 20. gr. laganna, sbr. einnig umfjöllun hér á eftir.³⁵

3.2. Gjaldtaka sveitarfélagshafna

Sveitarfélagshöfnum er heimilt að innheimta ýmis gjöld af notendum sínum á grundvelli 17. gr. hafnalaga, m.a. skipum og lóðarhöfum, sbr. einnig 11. gr. sömu laga. Sérhver höfn setur sér eigin gjaldskrá, sem sett er af hafnarstjórn ef sjálfstæð sveitarfélagshöfn á í hlut. Í 1. mgr. 17. gr. hafnalaga er kveðið á um að miða skuli við að gjaldtaka standi undir rekstri hafnarinnar, sbr. 5. tölul. 3. gr., þ.m.t. fjármagnskostnaði, afskriftum, kostnaði við endurnýjun hafnarinnar og stofnkostnaði samkvæmt langtímaáætlun hafnarinnar. Í 2. mgr. 17. gr. hafnalaga eru svo taldar upp með ítarlegum hætti þær tegundir gjalda sem höfnum er heimilt að innheimta af notendum og hvernig upphæð þeirra skuli ákveðin. Eftirfarandi tafla veitir yfirlit yfir tegundir hafnargjalda skv. 2. mgr. 17. gr. hafnalaga, svo og grundvöll þeirra, sem mælt er fyrir um í einstökum töluliðum lagaákvæðisins:

³⁴ Sjá 3. tölul. 8. gr. hafnalaga („[Félag] hvort sem það er í eigu opinberra aðila eða ekki [...]“).

³⁵ Það athugast að hafnir skv. 3. tölul. 8. gr. hafnalaga geta verið í eigu sveitarfélaga í heild eða að hluta. Þær teljast þó ekki til „sveitarfélagshafna“ í eiginlegum skilningi, enda einskorðast það hugtak við hafnir sem reknar eru sem hluti af sveitarfélagi eða sem opinbert fyrirtæki í eigu sveitarfélags, sbr. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga.

Tegund / heiti gjalda	Grundvöllur gjalda (kostnaður o.fl.)
<p>1. Hafnargjald.</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Skipagjöld. <ul style="list-style-type: none"> - Bryggjugjöld. - Lestargjöld. b. Vörugjöld af vörum sem umskipað er, lestaðar eru eða losaðar í höfnun. c. Hafnsögugjöld og gjöld fyrir þjónustu hafnarbáta. d. Leigugjald fyrir svæði til lestunar og losunar á vöru. e. Aflagjald af sjávarafurðum sem umskipað er, lestaðar eru eða losaðar í höfnun. f. Gjald fyrir móttöku, meðhöndlun og förgun úrgangs og farmleifa frá skipum, sbr. 11. gr. og 11. gr. a – 11. gr. d laga nr. 33/2004 um varnir gegn mengun hafs og stranda. 	<p>Hafnargjald skal standa undir kostnaði við að byggja, reka, viðhalda og endurnýja viðlegumannvirki, dýpkanir og legu í höfn, aðstöðu við bryggjur og á hafnarbakka, hafnarbáta og hafnsögu þar sem það á við.</p> <p>Skipagjöld (bryggju- og lestargjöld) miðast við stærð skipa, dvalartíma á hafnarsvæðinu og veitta aðstöðu.</p> <p>Aflagjald skal vera minnst 1,25% og mest 3% af heildaraflaverðmæti. Þó skal gjaldið vera minnst 0,70% af heildaraflaverðmæti frystra sjávarafurða.</p> <p>Gjöld skv. f. lið skulu standa undir kostnaði við móttöku, meðhöndlun og förgun úrgangs og farmleifa frá skipum sem og eftirliti Umhverfisstofnunar með aðstöðunni.</p>
<p>2. Farþegagjald og gjald fyrir bifreiðar sem ekið er um borð eða frá borði í ferju.</p>	<p>Skal standa straum af kostnaði við uppbyggingu á aðstöðu og búnaði fyrir farþega og bifreiðar, sem og kostnaði við rekstur og viðhald.</p>
<p>3. Geymslugjald fyrir geymslu vöru og gáma á hafnarsvæði, hvort sem er innan húss eða utan.</p>	<p>Skal standa straum af kostnaði við uppbyggingu, viðhald, endurnýjun og rekstur á geymsluaðstöðunni.</p>
<p>4. Leigugjald fyrir afnot af mannvirkjum eða tækjum hafnarinnar.</p>	<p>Skal standa undir kostnaði við uppbyggingu, rekstur, viðhald og endurnýjun mannvirkjana.</p>
<p>5. Leyfisgjald fyrir bryggjur og önnur mannvirki sem gerð hafa verið skv. 5. gr. laganna.</p>	<p>Skal standa straum af undirbúningskostnaði veittra leyfa.</p>
<p>6. Lóðargjald og lóðarleiga.</p>	<p>Greitt fyrir leigu á svæðum innan hafnarinnar.</p>
<p>7. Festargjald.</p>	<p>Skal nýtt til að greiða kostnað við festarþjónustu sem höfnin veitir.</p>

8. Gjöld fyrir endursölu á vatni og rafmagni.	Stendur straum af tilheyrandi kostnaði.
9. Sorpgjöld.	Skal standa straum af kostnaði við sorphirðu frá skipum og fyrirtækjum á hafnarsvæði, sem og eyðingu sorpsins.
10. Vigtar- og skráningargjald.	Skal standa straum af kostnaði við rekstur, viðhald og endurnýjun hafnarvogar.
11. Umsýslugjald (getur verið innifalið í gjaldtöku skv. 1.–10. tölul. með sérstöku álagi á viðkomandi gjald).	Skal standa straum af kostnaði við umsýslu og yfirstjórn, t.d. laun og skrifstofuhald.

Af efni og framsetningu 17. gr. hafnalaga er ljóst að ákvæðið felur í sér heimild til töku þjónustugjalda.³⁶ Af því leiðir að gjaldtaka sveitarfélagshafna, sbr. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, verður að eiga sér viðhlítandi stoð í 17. gr. hafnalaga, hvað einstaka gjaldflokka varðar, auk þess sem gjaldtakan og útfærsla hennar verður að samrýmast reglum um þjónustugjöld sem fjallað var um í 2. kafla hér að framan. Af 17. gr. hafnalaga má einnig ráða að ákvæðið leggi ekki beinlínis skyldu á sveitarfélagshafnir að innheimta hafnargjöld sem þar greinir.³⁷ Þó er skylt að taka gjald fyrir móttöku, meðhöndlun og förgun úrgangs og farmleifa frá skipum, sbr. 11. gr. og 11. gr. a – 11. gr. d laga nr. 33/2004 um varnir gegn mengun hafs og stranda.

Sérregla gildir um gjaldtöku fyrir viðlegumannvirki innan hafnarsvæðis sem er í eigu annars en hafnarinnar. Eigandi skal þá semja við höfnina um hversu hátt gjald skal greiða til hennar til þess að standa straum af sameiginlegum rekstri, sbr. 4. mgr. 17. gr. hafnalaga. Þá er höfn heimilt að gera langtímasamning við notendur um gjöld sem falla undir 1. og 2. tölul. 2. mgr. 17. gr. laganna fyrir afnot af bryggjum, sbr. 5. mgr. sama ákvæðis. Þess skal síðan getið að skv. 6. mgr. 17. gr. hafnalaga geta notendur hafnar krafðið hafnarstjórn um upplýsingar um „afkomu hafnar“ og „almennar forsendur gjaldtöku“ samkvæmt gjaldskrá.

³⁶ Sérstaklega er tekið fram í 1. mgr. 17. gr. hafnalaga að miða skulið við að gjaldtaka standi undir rekstri hafnar, auk þess sem sömu ályktun má draga af þeim forsendum gjaldtöku sem lýst er í 2. mgr. 17. gr. (sbr. yfirlit yfir tegundir hafnargjalda sem fram kemur í töflu). Ákvæðið í 2. mgr. 17. gr. mælir fyrir um gjöld sem almennt er heimilt að ákveða einhliða fyrir höfnina, með setningu gjaldskrár. Um er að ræða opinbera starfsemi (rekstur hafna sem fram fer á grundvelli laga, á vegum sveitarfélaga) og gjaldtakan fellur því ekki í flokk einkaréttarlegra greiðslna eða samninga. Gjaldtökuheimild 17. gr. hafnalaga fullnægir heldur ekki skilyrðum stjórnarskrárinnar um skýrleika til að teljast gild skattlagningarheimild og verða gjöld samkvæmt 17. gr. hafnalaga því almennt aðeins á lögð að uppfylltum skilyrðum almennra reglna um þjónustugjöld.

³⁷ Sjá þó 13. gr. reglugerðar ESB 2017/352 vegna hafna sem falla undir þá reglugerð og vikið er að hér á eftir.

Ef höfn verður ekki við því getur aðili skotið ákvörðun til Samgöngustofu, sbr. 1. mgr. 27. gr. laganna. Það athugast þó að „gjaldskrárákvarðanir“ sæta sem slíkar ekki kærur til Samgöngustofu, eins og segir berum orðum í síðastnefndu ákvæði.

Sérstakar reglur gilda um samráð við ákvörðun um gjalddöku hafna innan samevrópska flutningsnetsins (TEN-T: trans-European transport network).³⁸ Í 1. mgr. 9. gr. a hafnalaga kemur fram að hafnir innan samevrópska flutninganetsins skuli eiga samráð við notendur hafna um „gjaldtökustefnu“ sína, þ.m.t. vegna umtalsverðra breytinga á gjalddökunni. Þær skulu jafnframt veita notendum hafna upplýsingar um breytingar á eðli eða fjárhæð hafnargjalds a.m.k. tveimur mánuðum áður en breytingarnar taka gildi. Fyrirnefnd 9. gr. a hafnalaga var lögfest með lögum nr. 31/2023 til innleiðingar á reglugerð ESB 2017/352, sem felur í sér sameiginlegar reglur um veitingu hafnarþjónustu og gagnsæi í fjármálum fyrir hafnir, en gildissvið hennar miðast við hafnir innan samevrópska flutningsnetsins.³⁹

Í 3. mgr. 9. gr. a hafnalaga er ráðgert að ráðherra tilgreini í reglugerð þær íslensku hafnir sem eru innan samevrópska flutningsnetsins. Slík reglugerð hefur ekki verið sett, en allt að einu hefur verið gengið út frá því að eftirtaldar hafnir hér á landi tilheyri samevrópska flutningsnetinu, þ.e. Faxaflóahafnir / Sundahöfn, höfnin á Seyðisfirði, hafnir Fjarðabyggðar / Mjóeyrarhöfn Reyðarfirði, höfnin í Vestmannaeyjum og Landeyjahöfn.⁴⁰ Faxaflóahafnir sf. (að meðtalinni Sundahöfn) eru reknar skv. 3. tölul. 8. gr. hafnalaga, og Landeyjahöfn er í eigu ríkisins, sbr. 4. tölul. ákvæðisins, og rekin á grundvelli sérлага, sbr. lög nr. 66/2008. Aðrar ofantalinna hafna eru reknar sem sjálfstæðar sveitarfélagshafnir skv. 2. tölul. 8. gr. hafnalaga. Nánar verður vikið að tilgreindum ákvæðum reglugerðar ESB 2017/352 í tengslum við umhverfismiðaða gjalddöku hafna hér á eftir.

³⁸ Almennar reglur um samevrópska flutningsnetið má finna í reglugerð ESB 1315/2013 um viðmiðunarreglur Sambandsins varðandi uppbyggingu samevrópska flutninganetsins og um niðurfellingu á ákvörðun nr. 661/2010/ESB, sbr. ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar 30. október 2015 nr. 280/2015.

³⁹ Reglugerð ESB 2017/352 frá 15. febrúar 2017 um að setja ramma um veitingu hafnarþjónustu og um sameiginlegar reglur um gagnsæi í fjármálum fyrir hafnir, sbr. tölul. 56z í V. kafla XIII. viðauka EES-samningsins (flutningastarfsemi), eins og honum var breytt með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar 8. maí 2019 nr. 128/2019.

⁴⁰ Sjá ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar 8. maí 2019 nr. 128/2019, vegna reglugerðar ESB 2017/352. Sjá einnig framselda reglugerð framkvæmdastjórnar ESB 2016/758, sem breytti reglugerð ESB 1315/2013 um samevrópska flutningsnetið (sjá yfirlit yfir íslenskar og norskar hafnir í viðauka III).

4. Umhverfismiðuð gjaldtaka hafna

4.1. EPI-vísitalan

Í þessum kafla verður fjallað nánar um umhverfismiðuða gjaldtöku hafna samkvæmt umhverfisvísitölunni *Environmental Port Index* (EPI), sbr. afmörkun á viðfangsefni álitsgerðarinnar hér að framan.⁴¹ EPI-vísitalan felur í stuttu máli í sér fjárhagslegt hvatakerfi til umhverfisvænni og sjálfbærari rekstrar skemmtiferðaskipa, með því að EPI-einkunn skips hefur áhrif á upphæð hafnargjalda sem skipið greiðir í höfnum sem tekið hafa upp slíka gjaldtöku. Það á við um fjölda hafna í Noregi,⁴² auk Faxaflóahafna sf. á Íslandi.⁴³ EPI-vísitalan tekur, enn sem komið er, einungis til skemmtiferðaskipa. Þá lýtur EPI-vísitalan einungis að umhverfisframmistöðu þeirra *innan* hafna.⁴⁴ Umhverfisframmistaða skipa kann því að vera lakari utan hafnar en innan hennar, án þess að það hafi áhrif á EPI-einkunn skipsins, t.d. vegna ólíks siglingarhraða eða eldsneytisnotkunar innan og utan hafnar.⁴⁵

Eftir því sem næst verður komist er fyrirkomulagi EPI-einkunnagjafar almennt þannig háttað að skemmtiferðaskip sem hyggst koma í höfn óskar eftir EPI-einkunn frá norska einkafyrirtækinu DNV. DNV ákvarðar þá EPI-einkunn skipsins, á skalanum 0-100 (verst-best), á grundvelli gagna sem skipið lætur DNV í té um útblástur þess og tengd atriði. Er við þá einkunnargjöf m.a. litið til losunar skips á lofttegundum sem hafa áhrif á loftgæði í nærumhverfinu, sem og gróðurhúsalofttegunda, ásamt tegund eldsneytisgjafa, orkunýtni skipsins o.fl. Skipið miðlar svo EPI-einkunn sinni til viðkomandi hafnar og eru hafnargjöld ákvörðuð m.a. með hliðsjón af þeirri einkunn, eftir nánari ákvæðum í gjaldskrá viðkomandi hafnar. Fyrirkomulagið felur þannig samandregið í sér að skemmtiferðaskip sem koma verr

⁴¹ Sjá nánar: <https://epiport.org/>

⁴² Sú gjaldtaka byggist þá ýmist á ESI- eða EPI-kerfunum, sjá einnig neðanmálsgrein hér á eftir. Sjá jafnframt, Kristín Bjella o.fl.: *Havne- og farvannsloven*, bls. 207.

⁴³ Gjaldtaka á grundvelli EPI-einkunnar skemmtiferðaskipa er nánar útfærð í gjaldskrá Faxaflóahafna sf., sem tók gildi 1. janúar 2023, sbr. einkum 19. gr. hennar. Það áréttast að Faxaflóahafnir sf. teljast ekki til sveitarfélagshafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, heldur hafna á einkaréttarlegu félagsformi skv. 3. tölul. sama ákvæðis, og falla því utan marka álitsgerðar þessarar.

⁴⁴ Samkvæmt 1. tölul. 3. gr. hafnalaga tákna „höfn“ svæði á landi og sjó með mannvirkjum og tækjum til móttöku skipa, losunar og lestunar þeirra, geymslu vöru, móttöku og afgreiðslu þessarar vöru til áframhaldandi sjó- eða landflutninga og til móttöku og brottfarar farþega. Stærð og takmörk hafnarsvæðis á sjó og landi skulu ákveðin í hafnarreglugerð, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 4. gr. sömu laga.

⁴⁵ EPI er að þessu leyti ólíkt umhverfiseinkunnakerfinu *Environmental Ship Index* (ESI), sem á rætur að rekja til Alþjóðasiglingamálastofnunarinnar og er ekki bundið við frammistöðu skipa innan hafna. ESI-kerfið er engu að síður notað af höfnum víða um heim. Sjá m.a. nánar: <https://www.environmentalshipindex.org/>

út miðað við EPI-einkunn/vísitölu greiða hærri hafnargjöld en þau sem koma betur út, samkvæmt nánari útfærslu í gjaldskrá þeirrar hafnar sem í hlut á.

4.2. Reglugerð ESB 2017/352

Í áðurnefndri reglugerð ESB 2017/352, sem tekur til hafna samevrópska flutningsnetsins,⁴⁶ er gert ráð fyrir að hafnir geti, að tilteknum skilyrðum uppfylltum, tekið upp umhverfismiðaða gjaldtöku. Í 49. lið formálsorða reglugerðarinnar segir:

„Leyfa ætti breytileika í hafnargrunnvirkjagjöldum til að efla flutninga á stuttum sjóleiðum og laða að fljótandi för með árangur yfir meðallagi á sviði umhverfismála og orku- eða kolefnisnýtni innan flutningastarfsemi, einkum flutninga á sjó eða starfsemi á landi þeim tengdum. Þetta ætti að stuðla að því að stefnumarkmið á sviði umhverfis og loftslagsbreytinga náist og sjálfbærri þróun hafnar og umhverfis hennar, einkum með því að stuðla að því að draga úr umhverfissporum fljótandi fara sem koma til hafnar og dvelja þar.“

Í 1. mgr. 13. gr. reglugerðar ESB 2017/352, sem fjallar um hafnargrunnvirkjagjöld (e. port infrastructure charges), er sú skylda lögð á aðildarríkin að tryggja að lagt sé á hafnargrunnvirkjagjald. Það skuli ekki koma í veg fyrir að veitendur hafnarþjónustu, sem nýta grunnvirki hafnarinnar, leggi á hafnarþjónustugjöld. Hafnargrunnvirkjagjald er skilgreint sem gjald sem lagt er á, beint eða óbeint, í þágu hafnarstjórnar eða lögbærs yfirvalds, fyrir notkun á grunnvirkjum, aðstöðu og þjónustu, þ.m.t. siglingaleið að viðkomandi höfn, sem og aðgang að þjónustu fyrir afgreiðslu farþega og farms en að undanskildum gjöldum fyrir lóðarleigu og gjöldum sem hafa jafngild áhrif, sbr. 9. tölul. 2. gr. reglugerðarinnar.

Í 2. mgr. 13. gr. reglugerðar ESB 2017/352 segir að heimilt sé að sameina greiðslu hafnargrunnvirkjagjalda öðrum greiðslum, t.d. greiðslu hafnarþjónustugjalda. Skuli hafnarstjórn þá tryggja að fjárhæð hafnargrunnvirkjagjaldsins sé auðgreinanleg fyrir notanda hafnargrunnvirkisins. Þá segir í 3. mgr. 13. gr. reglugerðarinnar:

„Til að stuðla að skilvirku grunnvirkjagjaldkerfi skal ákvarða samsetningu og fjárhæð hafnargrunnvirkjagjalda í samræmi við viðskiptaáform og fjárfestingaráætlanir hverrar hafnar fyrir sig og í samræmi við samkeppnisreglur. Þar sem við

⁴⁶ Hér á landi: Faxaflóahafnir / Sundahöfn, höfnin á Seyðisfirði, hafnir Fjarðabyggðar/Mjóeyrarhöfn Reyðarfirði, höfnin í Vestmannaeyjum og Landeyjahöfn.

á skulu slík gjöld einnig uppfylla almennar kröfur sem settar eru innan ramma almennrar stefnu viðkomandi aðildarríkis í hafnarmálum.“

Í 4. mgr. 13. gr. reglugerðarinnar er gert ráð fyrir að höfn geti innheimt breytileg hafnargrunnvirkjagjöld eftir umhverfisframmistöðu skips, en ákvæðið hljóðar svo:

„Hafnargrunnvirkjagjöld *mega vera breytileg* í samræmi við stefnu hafnarinnar á sviði efnahagsmála og stefnu hennar á sviði skipulagsáætlunar, m.a. í tengslum við tiltekna flokka notenda, eða í því skyni að stuðla að skilvirkari notkun hafnargrunnvirkja, flutningum á stuttum sjóleiðum eða miklum árangri í umhverfismálum, orkunýtni eða kolefnisnýtni flutningsaðgerða, sbr. þó 3. mgr. Viðmiðanir um slíkan breytileika skulu vera gagnsæjar, hlutlægar og án mismununar sem og samrýmast samkeppnislögum, þ.m.t. reglum um ríkisaðstoð. Með hafnargrunnvirkjagjöldum er heimilt að taka tillit til ytri kostnaðar og þau geta verið breytileg með hliðsjón af viðskiptaháttum.“⁴⁷

Í reglugerð ESB 2017/352 er greint milli fyrrgreindra hafnargrunnvirkjagjalda, sbr. 13. gr., og hafnarþjónustugjalda. Fjallað er um hafnarþjónustugjöld (e. port service charges) í 12. gr. reglugerðarinnar, þar sem segir að slík gjöld skuli vera gagnsæ, hlutlæg og án mismununar, og í hlutfallslegu samræmi við kostnað þjónustunnar sem veitt er. Þá skuli slík gjöld vera aðgreinanleg frá hafnargrunnvirkjagjöldum.⁴⁸ Í 12. gr. er ekki að finna sérstaka heimild til að láta hafnarþjónustugjöld vera breytileg eftir umhverfisframmistöðu skipa. Af því má draga þá ályktun að reglugerðin geri ekki sérstaklega ráð fyrir að hafnarþjónustugjöld skv. 12. gr. reglugerðarinnar geti verið breytileg eftir umhverfisframmistöðu skipa, ólíkt því sem á við um hafnargrunnvirkjagjöld skv. 13. gr.

4.3. Umhverfismiðuð gjaldtaka hafna sem reknar eru á einkaréttarlegum grunni

Hafnir sem reknar eru á einkaréttarlegu rekstrarformi skv. 3. tölul. 8. gr. hafnalaga hafa nú þegar tiltekna lagaheimild til að taka upp umhverfismiðaða gjaldtöku, sbr. 3. mgr. 20. gr. hafnalaga, sem lögfest var með lögum nr. 31/2023 vegna innleiðingar á reglugerð ESB 2017/352, eins og áður var rakið. Í 3. mgr. 20. gr. hafnalaga segir nánar tiltekið að heimilt

⁴⁷ Áh.br. höf. Ákvæðið hljóðar svo á ensku: „Without prejudice to paragraph 3, port infrastructure charges may vary, in accordance with the port’s own economic strategy and its spatial planning policy, in relation to, inter alia, certain categories of users, or in order to promote a more efficient use of the port infrastructure, short sea shipping or a high environmental performance, energy efficiency or carbon efficiency of transport operations. The criteria for such a variation shall be transparent, objective and non-discriminatory, and shall be consistent with competition law, including rules on State aid. Port infrastructure charges may take into account external costs and may vary depending on commercial practices.“

⁴⁸ Í 11. tölul. 2. gr. reglugerðarinnar er hafnarþjónustugjald skilgreint sem „gjald sem lagt er á í þágu veitanda hafnarþjónustu og greiðist af notendum viðkomandi þjónustu“.

sé í gjaldskrá hafnar að taka mið af árangri í umhverfismálum, orkunýtni eða kolefnisnýtni í siglingum. Þá gerir ákvæðið ráð fyrir að afslættir og álögur á gjöld sem taka mið af umhverfisframmistöðu skipa skuli byggjast á umhverfisvísitölu sem Samgöngustofa viðurkennir. Álag á hafnargjöld samkvæmt ákvæðinu skal að hámarki nema 75%. Þá er ráðherra veitt heimild til að kveða nánar á um skilyrði fyrir viðurkenningu umhverfisvísitölu með reglugerð, en slík reglugerð hefur ekki verið sett á þessu stigi málsins.⁴⁹

Fyrir utan Faxaflóahafnir sf. eru ekki aðrar hafnir á landinu sem eru reknar á grundvelli 3. tölul. 8. gr. hafnalaga og opnar almennri skipaumferð. Faxaflóahafnir sf. eru því eina starfandi höfnin á landinu sem hefur tekið upp umhverfismiðaða gjalddöku á grundvelli 3. mgr. 20. gr. hafnalaga, og tilheyrir auk þess samevrópska flutningsnetinu. Þess má þó geta að gildissvið 3. mgr. 20. gr. hafnalaga er ekki bundið við hafnir innan samevrópska flutningsnetsins. Ákvæði reglugerðar ESB 2017/352 eru heldur ekki fortakslaust bundin við hafnir innan flutningsnetsins, þótt reglugerðin skuli að lágmarki taka til slíkra hafna.⁵⁰

4.4. Norskur réttur

Í norsku hafnalögnum hefur um árábil verið gert ráð fyrir heimild til umhverfismiðaðrar gjalddöku hafna, þ.m.t. hafna rekinna af sveitarfélögum.⁵¹ Áður gerðu norsk hafnalög ráð fyrir að heimilt væri að gefa skipum „afslætti“ á grundvelli umhverfistengdra viðmiðana (n. „rabattordninger på bakgrunn av miljøkriterier“).⁵² Með lagabreytingu 2020 var fallið frá tilvísun í „afslætti“ í þessu samhengi, enda þótti óljóst hvort slíkt fæli í sér heimild til að taka hærri gjöld af skipum sem uppfylltu ekki tilteknar umhverfislegar kröfur. Var þess í stað tekin upp tilvísun til breytilegrar gjalddöku („differensiering av avgiften“), en það orðalag var talið endurspegla betur upprunaleg markmið löggjafans með gjalddöku af þessum toga.⁵³ Heimild norskra hafna til að taka mishá gjöld af skipum eftir umhverfis-

⁴⁹ Í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 31/2023 (153. lögb. 2022–2023, þskj. 1087 - 712. mál) segir um þessa reglugerðarheimild að ráðherra geti kveðið á um viðmið sem horfa skuli til við umhverfismiðaða gjalddöku, t.d. alþjóðlegar vísitölur eða staðlar, um það hversu umhverfisvæn skip eru. Í dæmaskyni eru nefndar vísitölurnar *Environmental Ship Index – ESI* og *Environmental Port Index – EPI*.

⁵⁰ Sjá m.a. 6. mgr. 1. gr. reglugerðar ESB 2017/352, sem gerir ráð fyrir að aðildarríki geti ákveðið að beita ákvæðum hennar um aðrar hafnir en eru innan samevrópska flutningsnetsins.

⁵¹ Lov om havner og farvann (havne- og farvannsloven), 21. júní 2019 nr. 70.

⁵² NOU 2018:4, *Sjøveien videre – Forslag til ny havne- og farvannslov*, bls. 183.

⁵³ Sjá lög 18. desember 2020 nr. 159 sem breyttu m.a. norskum hafnalögum 21. júní 2019 nr. 70, sem og greinargerð með þeim lögum, bls. 7-8 (Prop. 30 L, 2020–2021) Endringer i havne- og farvannsloven mv. (håndheving av fartsovertredelser mv.). Sjá einnig, Kristin Bjella o.fl.: *Havne- og farvannsloven*, bls. 245 o.áfr.

frammistöðu virðist a.m.k. eiga við um öryggisgjöld vegna þjónustu sjóumferðarmiðstöðva (sikkerhetsavgifter), hafnsögugjald (losavgifter) og siglingarleiðargjald (farvannsavgifter), sbr. 34.-36. gr. norsku hafnalaganna.⁵⁴ Slík gjaldtaka má ekki fela í sér mismunun á ómálefnalegum grunni og þarf að öðru leyti að uppfylla kröfur EES-réttar.

Að framangreindu sögðu, ber að varast að draga of víðtækar ályktanir af norskum rétti, eða rétti annarra Norðurlanda ef því er að skipta, um stjórnskipuleg álitafni sem lúta að heimildum til töku skatta og þjónustugjalda í íslenskum rétti. Ástæðan liggur m.a. í banni 1. mgr. 77. gr. stjkskr. við framsali skattlagningarvalds til stjórnvalda og þeim almennu reglum um töku þjónustugjalda sem mótast hafa í íslenskum rétti.⁵⁵ Úr slíkum álitafnum verður því að leysa sjálfstætt á grundvelli ákvæða íslensku stjórnarskrárinnar, þar sem við á, og annarra reglna og sjónarmiða sem gilda um opinbera gjaldtöku í íslenskum rétti.⁵⁶

5. Ályktanir og niðurstöður

5.1. Úrlausnarefnið

Eins og rakið var í inngangskafli álitargerðarinnar er það álitafni hér til úrlausnar hvort samrýmanlegt sé 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar að veita höfnum sveitarfélaga, sbr. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, heimild í lögum til að veita afslætti eða leggja álög á hafnargjöld í samræmi við umhverfisframmistöðu skipa með hliðsjón af umhverfisvísitölu sem nefnist *Environmental Port Index (EPI)*. Hér í framhaldinu verður tekin afstaða til þess hvort slík gjaldtaka myndi fela í sér skatt í merkingu 40. og 77. gr. stjkskr. og, ef svo er, að hvaða sjónarmiðum yrði að huga við útfærslu lagaákvæða um slíka gjaldtöku til að hún uppfyllti

⁵⁴ Sjá greinargerð með norsku hafnalögunum, bls. 7 (Prop. 30 L, 2020–2021) Endringer i havne- og farvannsloven mv. (håndheving av fartsovertredelser mv.). Sjá einnig, Kristin Bjella o.fl.: *Havne- og farvannsloven*, bls. 245 o.áfr.

⁵⁵ Páll Hreinsson bendir m.a. á það í grein sinni „Lagaheimild reglugerða“, bls. 185, að Hæstiréttur Danmerkur hafi skýrt skattahugtakið miklu mun þrengra en Hæstiréttur Íslands (sjá neðanmálgrein nr. 63 í greininni).

⁵⁶ Sjá til hliðsjónar, Tryggvi Gunnarsson: „Krafan um tengsl þjónustu og kostnaðar við töku þjónustugjalda í ljósi gjaldtöku vegna opinbers eftirlits“, bls. 586-587 og 604-605. Sjá m.a. á bls. 605: „Eins og áður hefur verið nefnt leiðir af banni íslensku stjórnarskrárinnar um framsal skattlagningarvalds til stjórnvalda og dómum Hæstaréttar um heimildina til töku þjónustugjalda að það kunna að vera frekari takmarkanir á því að fara leið þjónustugjalda hér á landi við innleiðingu og framkvæmd gjaldtöku sem leiðir af [skuldbindingum EES-samningsins og öðrum fjölþjóðlegum skuldbindingum] heldur en í öðrum aðildarríkjum þessara skuldbindinga. Það er því ekki víst að hérlendis sé unnt að fylgja fordæmum og útfærslu slíkrar gjaldtöku sem viðhöfð hefur verið t.d. á Norðurlöndunum. Hér getur því í meira mæli þurft að fara leið skattlagningar með viðeigandi lagaheimild heldur en að notast við þjónustugjöld ef tengsl kostnaðar og þeirrar þjónustu, sem greiðandinn fær, eru ekki nægjanleg miðað við þá túlkun sem byggt er á hér á landi, t.d. við eftirlitsstarfsemi eða gjaldtöku vegna mengandi starfsemi eða úrgangs.“

kröfur fyrrgreindra stjórnarskrárákvæða. Niðurstaða um hvort gjaldtaka af fyrrgreindum meiði feli í sér skattlagningu skiptir talsverðu máli því ef svo er þyrftu lagaheimildir til gjaldtökunnar að uppfylla ríkar skýrleikakröfur 40. og 77. gr. stjkskr., þ.e. löggjafinn þyrfti að taka afstöðu til allra meginatriða skattheimtunnar í lögum. Í því felst jafnframt að löggjafanum væri í meginatriðum óheimilt að framselja stjórnvöldum vald til að útfæra efnisatriði slíkrar gjaldtöku í stjórnvaldsfyrirmælum, t.d. reglugerð eða gjaldskrá.

Árétta ber að greining álitserðarinnar á fyrrgreindum atriðum miðast alfarið við gjaldtöku af hálfu sveitarfélagshafna sem reknar eru á grundvelli 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga.

5.2. Um eðli gjaldtöku sem byggð er umhverfisframmistöðu skipa skv. EPI-vísitölu

Það að opinber gjaldtaka taki mið af raunkostnaði af veitingu tiltekinnar þjónustu af hálfu hins opinbera er forsenda þess að gjaldtakan geti helgast af reglum um þjónustugjöld, sbr. umfjöllun í 2. kafla álitserðarinnar. Gjaldtaka sem stendur ekki í tengslum við slíkan kostnað, heldur grundvallast á lagaskyldu gjaldenda til að greiða ákveðna peningaupphæð án sérgreinds endurgjalds, myndi því teljast til skatts í merkingu 40. og 77. gr. stjkskr., en ekki þjónustugjalds.

Áður var rakið að EPI-vísitalan felur í sér mælingu á umhverfisframmistöðu skipa innan marka hafna á grundvelli útblásturs, eldsneytisgjafa og -nýtni, og tengdra þátta, sbr. umfjöllun í 4. kafla álitserðarinnar. Af því sem liggur fyrir um EPI-vísitöluna, þ.m.t. viðmiðanir sem byggt er á við einkunnagjöf skipa á grundvelli hennar, verður ekki ráðið að sérstök tengsl séu milli umhverfisframmistöðu skipa innan hafnar, annars vegar, og þess kostnaðar sem höfn hefur af því að taka á móti og þjónusta viðkomandi skip, hins vegar. Verður þannig ekki ráðið hvort eða hvernig lækkandi eða hækkandi EPI-einkunn skipa (verri/betri umhverfisframmistaða) hafi áhrif á raunkostnað hafnar við að taka á móti og þjónusta viðkomandi skip.

Í ljósi framangreinds verður ekki annað séð en að umhverfismiðuð gjaldtaka sveitarfélags-hafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, sem væri fólgin í því að skip greiddu mishá gjöld til hafnar eftir umhverfisframmistöðu þeirra miðað við EPI-vísitöluna, óháð raunkostnaði hafnar við að veita skipunum hafnarþjónustu, myndi fela í sér skattlagningu í skilningi 40. og 77. gr. stjkskr. Sú staðreynd að gjaldtakan helgast af almennum markmiðum um

umhverfisvernd, en ekki kostnaðarsjónarmiðum í eiginlegum skilningi, hnígur jafnframt eindregið að því að telja beri gjald af þessum toga til skatts í skilningi 40. og 77. gr. stjkskr. frekar en þjónustugjalds. Þá verður ekki séð að máli skipti um þá niðurstöðu hvort mælt sé svo fyrir í lögum að tekjur af gjaldinu renni sérgreint til reksturs hafnarinnar, eða hitt að þær renni án takmarkana í sveitarsjóð eða ríkissjóð eins og oftast á við um skatta, sbr. einnig umfjöllun í 2. kafla álitserðarinnar. Af framangreindri niðurstöðu leiðir að lagaheimildir til framangreindrar gjaldtöku þyrftu að fullnægja þeim kröfum sem 40. og 77. gr. stjkskr. gera til skattheimilda, þ.m.t. að kveða skuli á um öll meginatriði skattlagningar (gjaldtöku) í lögum, sbr. nánari umfjöllun í 2. kafla álitserðarinnar.

5.3. Almenn sjónarmið um mögulega útfærslu umhverfismiðaðrar gjaldtöku í lögum

Af 40. og 77. gr. stjkskr. leiðir m.a. að mæla þyrfti fyrir um það í lögum á hvaða skipum gjaldskylda hvílir og hvenær hún stofnast. Þá þyrfti að vera kveðið á um það í viðkomandi lagaákvæðum hvert andlag gjaldsins sé (við hvað það miðast) og hvernig það er reiknað út. Undir það fellur m.a. hvernig gjaldfjárhæð breytist til hækkunar eða lækkunar eftir umhverfisframmistöðu skips, en viðmiðanir þar að lútandi þyrfti jafnframt í meginráttum að skilgreina í lögum. Þurfa öll framangreind atriði að vera skýrt ákveðin í lögum. Af 40. og 77. gr. stjkskr. leiðir jafnframt að vart kemur til álita að útfæra gjaldið sem prósentuálag á hafnargjöld samkvæmt gjaldskrá einstakra sveitarfélagshafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, enda færu einstakar hafnir þá í reynd með ákvörðunarvald um stofn gjaldsins í andstöðu við áðurgreind fyrirmæli stjórnarskrárinnar, sbr. kafla 5.4 að aftan.

Umhverfismiðuð gjaldtaka sveitarfélagshafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, sem telst til skattlagningar í merkingu 40. og 77. gr. stjkskr., myndi samkvæmt framansögðu ekki geta byggst öðrum þræði á EPI-vísitölunni eða annarri umhverfisvísitölu nema meginráttir þeirrar vísitölu væru lögbundnir. Að sama skapi er ljóst að gjaldtakan má ekki vera þannig útfærð að inntak gjaldskyldu hverju sinni ráðist að verulegu leyti af ákvörðunum utanaðkomandi vottunaraðila, sem gefur skipum einkunn á grundvelli þeirrar umhverfisvísitölu sem hann leggur til grundvallar, þ.e. að skattlagningarvald sé í reynd framselt aðila utan stjórnkerfisins. Hvað sem því líður virðast 40. og 77. gr. stjkskr. þó ekki standa því í vegi að íslensk stjórnvöld geti, við álagningu gjalds á grundvelli lagaheimildar, byggt á gögnum um útblástur o.fl. sem stafa frá viðkomandi skipi og eftir atvikum utanaðkomandi

vottunaraðila, til að staðreyna gjaldskyldu og fjárhæð gjalds, líkt og á við um fjölmarga skatta sem lagðir eru á á grundvelli upplýsinga frá gjaldanda o.fl.

Að gættum framangreindum kröfum 40. og 77. gr. stjkskr. geta ýmsar leiðir komið til álita við útfærslu á lagareglum um umhverfismiðaða gjaldtöku sveitarfélagshafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, t.d. að skipum sé skipt í ólíka gjaldflokka eða gjaldþrep eftir umhverfisframmistöðu, hvort sem rætt er sérstaklega um afslætti eða álög í því sambandi. Í álitsgerðinni er sú forsenda lögð til grundvallar að slík umhverfismiðuð gjaldtaka myndi líklega felast í því að skip greiddu mishá gjöld til hafnar eftir umhverfisframmistöðu og má að því leyti líta á slík gjöld sem þrepaskiptan skatt. Í ljósi eðlis gjaldtökunnar samkvæmt framansögðu mætti telja mikilvægt að halda slíkum umhverfisgjöldum aðgreindum frá þeim almennu þjónustugjöldum sem skip greiða á grundvelli 17. gr. hafnalaga, m.a. í þágu gagnsæis, sbr. einnig þær almennu reglur sem birtast í reglugerð ESB 2017/352. Hér má einnig minna á að ekki kæmi til álita að miða stofn gjaldtökunnar, þ.m.t. afsláttu, við upphæðir í gjaldskrá einstakra hafna vegna fyrirmæla 77. gr. stjkskr.

Að framangreindum atriðum frágengnum þyrfti lögbundin útfærsla á umhverfismiðaðri gjaldtöku sveitarfélagshafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga að öðru leyti að uppfylla þá kröfu að slíkt gjald sé lagt á skip eftir almennum, efnislegum mælikvarða, þ.e. í samræmi við jafnræðisreglu. Þá yrði gjaldtakan að vera studd við lögmætt markmið, á borð við umhverfisverndarsjónarmið, og auk þess þyrfti útfærsla hennar að uppfylla skilyrði um meðalhóf. Æskilegt er að skýringar með fyrirhuguðu lagafrumvarpi beri með sér að tekin hafi verið rökstudd afstaða til framangreindra atriða og samræmi gjaldtökunnar m.a. við ákvæði stjórnarskrárinnar að öðru leyti, sbr. einkum 40. og 77. gr. stjkskr.

5.4. Sérregla 2. mgr. 78. gr. stjkskr.

Heimild löggjafans til að framselja skattlagningarvald til sveitarfélaga er að sumu leyti rýmri en á við um slíkt valdframsal til stjórnvalda ríkisins, vegna sérreglu 2. mgr. 78. gr. stjkskr., en það ákvæði gerir ráð fyrir að með lögum megi ákveða rétt sveitarfélaganna til að ákveða hvort og hvernig tekjustofnar þeirra eru nýttir. Ákvæðið, sem var sett með stjórnarskipunarlögum nr. 97/1995, hefur m.a. þann tilgang að tryggja heimild löggjafans til að fela sveitarfélögum ákvörðunarvald um nýtingu staðbundinna skatta innan lögbundinna marka, sem löng hefð er fyrir, þrátt fyrir fyrirmæli 1. mgr. 77. gr. stjkskr. um að

ekki megi „fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann.“ Á þessum grundvelli hafa sveitarstjórnir, innan ramma laga, t.d. visst svigrúm um ákvörðun fasteignaskatta og útsvars, sbr. nánari fyrirmæli í lögum nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Jafnframt hafa sveitarstjórnir svigrúm við ákvörðun um álagningu gatnagerðargjalda, sbr. nánari fyrirmæli í lögum nr. 153/2006 um gatnagerðargjald. Af 2. mgr. 78. gr. stjkskr. og lögskýringargögnum með ákvæðinu verður þó ekki skýrlega ráðið hvort löggjafinn geti falið ákvörðunarvald um nýtingu tekjustofna öðrum aðilum innan stjórnkerfis sveitarfélaga en sveitarstjórn sjálfri. Þá verða ekki dregnar ótvíræðar ályktanir um það að hvaða leyti ákvæðinu verður almennt beitt um annars konar tekjustofna en þá sem að framan greinir.

5.5. Niðurstaða

Niðurstaða álitsgerðarinnar er samandregið sú að lagaheimild til umhverfisgjaldtöku sveitarfélagshafna, sbr. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga, sem fæli í sér að skip greiddu mishá gjöld til hafnar eftir umhverfisframmistöðu þeirra miðað við EPI-vísitöluna, óháð raunkostnaði hafnar við að veita skipunum hafnarþjónustu, þyrfti að fullnægja kröfum 40. og 77. gr. stjkskr. sem lýst hefur verið hér að framan. Felur það m.a. í sér að löggjafinn hefur afar takmarkað svigrúm til að framselja sveitarfélagshöfnum, eða öðrum stjórnvöldum ef því er að skipta, vald til að útfæra efnisatriði slíkrar gjaldtöku nánar í gjaldskrá eða öðrum stjórnvaldsfyrirmælum, heldur þurfa öll meginatriði hennar að vera skýrt ákveðin í lögum.

Það skal áréttað að ályktanir hér að framan lúta að gjaldtöku sveitarfélagshafna skv. 1. og 2. tölul. 8. gr. hafnalaga sem tæki mið af umhverfisvísitölunni *Environmental Port Index* (EPI). Þótt umfjöllunin miðist við þá umhverfisvísitölu, í samræmi við efnisafmörkun álitsgerðarinnar, myndi þurfa að gæta að sömu sjónarmiðum og að framan eru reifuð ef gjaldtaka sveitarfélagshafna væri byggð á annars konar umhverfisvísitölu af sambærilegum meiði, sbr. 40. og 77. gr. stjkskr.

Fræðiheimildir

Björg Thorarensen: *Sjórnskipunarréttur – Mannréttindi*, 2. útgáfa 2019.

Björg Thorarensen: *Sjórnskipunarréttur - Undirstöður og handhafar ríkisvalds*, 2. útgáfa 2022.

Gylfi Knudsen: „Ættarmark álögunnar“. *Afmælisrit - Gaukur Jörundsson sextugur*, 1994, bls. 309-340.

Jónatan Þórmundsson: *Fyrirlestrar í skattarétti*, 1982.

Kristin Bjella, Anne Katrine Flornes og Ingvild Skorve, *Havne- og farvannsloven - Lov 21. juni 2019 om havner og farvann (havne- og farvannsloven) - Lovkommentar*, 2022.

Páll Hreinsson: „Lagaheimild reglugerða“. *Tímarit lögfræðinga*, 2. tbl. 2015, bls. 143-294.

Páll Hreinsson: *Almennar æfnisreglur sjórnsýsluréttarins*, 2022.

Sindri M. Stephensen: *Skattaréttur: Meginreglur og málsmeðferð*, 2023.

Trausti Fannar Valsson: *Sveitarsjónarréttur*, 2014.

Tryggvi Gunnarsson: „Krafan um tengsl þjónustu og kostnaðar við töku þjónustugjalda í ljósi gjaldtöku vegna opinbers eftirlits“. *Afmælisrit – Páll Hreinsson sextugur 20. febrúar 2023*, bls. 583-609.