



SKATTRANNSÓKNARSTJÓRI RÍKISINS

**Umsögn skattrannsóknarstjóra ríkisins á samráðsgátt stjórnvalda
um drög að frumvarpi til laga um breytingu á 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt,
sem fyrirhugað er að fram verði lagt á 150. löggjafarþingi 2019 -2020.**

10. janúar 2020

Fyrirliggjandi tillaga að breytingum á 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, samkvæmt frumvarpsdrögum sem kynnt hafa verið í samráðsgátt stjórnvalda, er í tveimur liðum. Annars vegar er með a-lið lagt til að orðunum „og/eða fastrar starfsstöðvar sínar“ verði bætt inn í 1. málslíð 5. mgr. 57. gr. laganna. Skattrannsóknarstjóri ríkisins gerir engar athugasemdir við þennan þátt breytingatillögunnar. Með b-lið hennar er hins vegar gert ráð fyrir að fjórum nýjum málsgreinum verði bætt inn í 57. gr. laga nr. 90/2003 á eftir 5. mgr. hennar. Er þar í fyrsta lagi um að ræða ákvæði um að ríkisskattstjóri geti lagt *stjórnvaldssektir* á hvern þann lögaðila sem brjóti gegn 5. mgr. umræddrar 57. gr. og reglugerðum settum samkvæmt henni og vanræki að skjala viðskipti við tengda aðila að öllu leyti eða hluta. Skuli við „ákvörðun sekta samkvæmt þessu m.a. tekið tillit til allra atvika sem máli skipta“, þar með talið atriða sem greind eru í þremur staflíðum; a) alvarleika brots „þ.e. hvort skjölun sé ófullnægjandi eða skortur á henni“, b) hvort vanræksla sé ítrekuð og c) samstarfsvilja hins brotlega. Í næstu málsgrein er mælt fyrir um að ákvarðanir um stjórnvaldssektir skuli teknar með úrskurði ríkisskattstjóra og fl. Í þriðju málsgreininni er kveðið á um heimild til að skjóta sektarúrskurðum til yfirsattanefndar. Í þeirri fjórðu er mælt fyrir um að sektir geti numið allt að 4 milljónum króna og að „sektarálagning af þessu tilefni“ geti „tekið til lengst sex tekjuára aftur í tímann“.

Skattrannsóknarstjóri bendir á að með því fyrirkomulagi að fá ríkisskattstjóra heimild til að leggja á stjórnvaldssektir vegna vanrækslu þeirrar skjölunarskyldu, sem mælt er fyrir um í 5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, er farið inn á nýjar brautir hvað varðar viðurlög vegna brota á ákvæðum laga um tekjuskatt nr. 90/2003. Viðurlög vegna brota á lögnum hafa til þessa annars vegar verið fólgin í beitingu álags á vantalda skattstofna, sbr. heimildir 108. gr. laganna, og hins vegar í refsingum samkvæmt ákvæðum 109. gr. Í 6. mgr. 109. gr. er mælt fyrir um að m.a. brot gegn þeim skyldum sem um ræðir samkvæmt 94. gr. laganna varði sektum eða fangelsi allt að tveimur árum. Ljóst er að skattyfirvöld geta á grundvelli ákvæða 94. gr. krafðið skattaðila um þau skjöl sem 5. mgr. 57. gr. mælir fyrir um að skylt sé að halda. Þannig varðar það skattaðila refsingu samkvæmt 109. gr. ef hann lætur ekki slík skjöl í té, og er því þegar fyrir hendi refsíákvæði sem veitir aðhald hvað varðar

skjölunarskyldu samkvæmt 5. mgr. 57. gr. Heyrir rannsókn slíkra brota undir embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins eins og önnur refsiverð brot gegn skattalögum. Jafnframt annast embættið um að koma málum vegna slíkra brota til viðeigandi refsimeðferðar.

Þeim röksemdum sem liggja því til grundvallar að umrædd nýbreytni er lögð til er ekki ítarlega lýst í greinargerð með frumvarpinu. Þar segir aðeins undir 2. tölulið, sem ber fyrirsögnina „Tílefni og nauðsyn lagasetningar“ að skort hafi á að lögaðilar sinni skjölunarskyldu sinni samkvæmt 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaganna og þar með hafi skjölunarskyldan „ekki virkað sem skyldi“. Þyki því ríkt tílefni til að leggja til sektarheimild ríkisskattstjóra í þeim tilvikum er lögaðilar brjóti gegn nefndri skjölunarskyldu.

Að mati skattrannsóknarstjóra eru ofangreindar skýringar á nauðsyn hinnar til lögðu nýbreytni knappari en vert væri. Umfjöllun í greinargerðinni upplýsir þó að slík brögð séu talin að því að umræddri skyldu sé ekki sinnt að tílefni sé til að viðurlög séu sett til aðhalds til viðbótar þeim refsíákvæðum sem þegar eru fyrir hendi. Jafnframt verður ætlað að þar sem lagt er til að við liggja stjórnvaldssektir sé það mat frumvarpshöfundanna að brot gegn skjölunarskyldu skv. 57. gr. tekjuskattslaganna séu ekki talin svo alvarleg að við eigi að einskorða viðurlög vegna þeirra við refsingar samkvæmt ákvæðum 109. gr. laganna, sbr. 6. mgr. hennar. Einnig kann að vera talið að æskilegt sé að um ræði einfaldari og hraðvirkari viðurlagabeitingu en málsmeðferð samkvæmt 109. gr. laganna býður upp á. Þá má vera að haft sé í huga að inntak hinnar umræddu skjölunarskyldu verði ekki talið svo skýrt og afmarkað að við eigi að eiginleg refsing liggja við meintum brotum. Ljóst er og af frekari umfjöllun í greinargerðinni að horft hefur verið til erlendra fyrirmynda.

Skattrannsóknarstjóri tekur undir þau sjónarmið í frumvarpsdrögunum að með sama hætti og önnur vanræksla á lögboðinni skyldu til afhendingar gagna skuli liggja viðurlög við vanrækslu skjölunarskyldu samkvæmt 5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, enda varða slík brot þegar refsingum samkvæmt 109. gr. laganna eins og fram er komið. Hins vegar dregur skattrannsóknarstjóri í efa að heppilegt sé að frekari viðurlögum verði fyrirkomið með þeim hætti sem frumvarpsdrögin gera ráð fyrir, þ. á m. í ljósi uppbyggingar viðurlagaákvæða laganna og nauðsynlegs innra samræmis við önnur ákvæði.

Fyrirsögn XII. kafla laga um tekjuskatt nr. 90/2003 er „Viðurlög og málsmeðferð“. Þar eru 108. gr. með yfirskriftinni „Álag“, 109. gr. með yfirskriftinni „Refsingar“ og 110. gr. með yfirskriftinni „Málsmeðferð“. Heimild til álagsbeitingar samkvæmt 108. gr. felur í sér heimild til beitingar stjórnvaldsviðurlaga á því sérstaka formi að ríkisskattstjóri getur bætt álagi á skattstofna sem almennt leiðir til íþyngingar fyrir hlutaeigandi skattaðila vegna hækkaðrar álagningar. Heimild til stjórnvaldssekta eins og ofangreind tillaga gerir ráð fyrir hefur ekki verið í tekjuskattslögunum fram til þessa. Að því gefnu að fallist væri á að tílefni væri til að innleiða slík viðurlög virðist það mun eðlilegri tilhögun að setja slíkt ákvæði í XII. kafla laganna fremur en að skjóta því inn í 57. gr. eins og lagt er til. Er slíkur bútaumur og dreifing viðurlagaákvæða óheppilegur og í andstöðu við uppbyggingu tekjuskattslaganna. Telur skattrannsóknarstjóri það liggja í augum uppi að ekki fari vel á að viðurlagaákvæði séu á víð og dreif í lögum og það því síður ef í þeim er sérstakur kafli um viðurlög og refsingar.

Að mati skattrannsóknarstjóra er umhugsunarvert hvort þau viðurlagaúrræði sem ríkisskattstjóra eru tiltæk samkvæmt núgildandi ákvæðum 108. gr. laga 90/2003 feli það í sér að þegar sé tiltækur kostur til viðurlagabeitingar af hálfu ríkisskattstjóra vegna vanrækslu skjölunarskyldu eða a.m.k. að nærtæk leið sé þar fyrir hendi með breytingu á ákvæðum 5. mgr. 57. gr. Eins og síðastgreint ákvæði hljóðar nú tekur það ekki af skarið hvað það varðar að gögn þau er um ræðir séu fylgigögn framtala. Ef ákvæðinu eða eftir atvikum öðrum ákvæðum laganna væri breytt þannig að það væri afdráttarlaust verður ekki betur séð en að aðhaldi yrði komið við á grundvelli álagsbeitingar

samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Jafnframt kann ríkisskattstjóri á grundvelli heimilda sinna samkvæmt IX. kafla laganna að geta áskilið að slík skjöl skuli vera fylgigögn framtala með sömu áhrifum. Telur skattrannsóknarstjóri að sú leið sé hendi næst að huga að þessum kostum og að þá aðeins sé tilefni til að innleiða ný úrræði ef þeir verða taldir útilokaðir.

Það skal ítrekað að vanhöld skjölunarskyldu samkvæmt 5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 varða refsingu samkvæmt 109. gr. laganna. Enda þótt skjölunarskylda varði sértækar upplýsingar blasir ekki við að nauðsyn beri til eða að sjálfsagt sé að henni sé haldið uppi með viðurlögum af öðrum toga en um ræðir að öðru leyti samkvæmt lögum nr. 90/2003 og öðrum helstu skattalögum. Er ekki leitt í ljós hví slíks muni þörf. Það kann hins vegar að vera athugunarvert hvort heppilegt geti verið að innleiða stjórnvaldssektir sem nýtt viðurlagaúrræði í helstu skattalög. Að mati skattrannsóknarstjóra er svo veruleg breyting frá gróinni tilhögun hins vegar verð ítarlegrar umfjöllunar og athugunar og þá með almennum hætti fremur en í tengslum við eina ákveðna skyldu. Telur skattrannsóknarstjóri að m.a. hljóti það að vera umhugsunaratriði hvaða aðila eigi að fá heimild til að beita beinum stjórnvaldssektum á sviði skattalöggjafar sé slíks úrræðis talin þörf. Þannig telur embættið að innleiðing úrræða af því tagi sem frumvarpsdrögin gera ráð fyrir þarfnist mun víðtækari og heildstæðari umfjöllunar og undirbúnings en um er að ræða með þeim málalíbúnaði sem fram er kominn í téðum drögum.

Ef hin framangreinda tillaga um heimild ríkisskattstjóra til að beita stjórnvaldssektum vegna vanrækslu skjölunarskyldu nær fram að ganga kann það að hafa áhrif á kosti skattrannsóknarstjóra til að láta efni viðvirkjandi umræddri skjölunarskyldu til sín taka. Verður ekki betur séð en að nú viðtekin viðhorf varðandi bann við endurtekinni málsmeðferð sem og refsingu og viðurlögum, sbr. ákvæði 1. mgr. 4. gr. viðauka 7 við Mannréttindasáttmála Evrópu, kunni að standa því í vegi að skattrannsóknarstjóri gæti rannsakað brot gegn skyldu þessari eða þann hluta máls sem henni væri tengdur ef ríkisskattstjóri hefði áður lagt á stjórnvaldssekt vegna vanrækslu hennar. Er t.d. spurning hvernig mál horfa við ef ríkisskattstjóri hefur ekki beitt stjórnvaldssekt vegna atvika sem eru til meðferðar hjá skattrannsóknarstjóra. Er ekki ljóst hvort túlka eigi ákvæðið þannig að viðurlögum verði þá ekki viðkomið eftir 109. gr. heldur verði skattrannsóknarstjóri að vísa þeim þætti málsins er varðar vanrækslu skjölunar til ríkisskattstjóra, eða hvort sleppa eigi þeim þætti úr rannsókninni þannig að ekki verði beitt refsingum vegna vanrækslu skjölunar í alvarlegri málunum af þeim toga sem skattrannsóknarstjóri rannsakar. Hvort heldur er eru þessar afleiðingar ótækar. Telur skattrannsóknarstjóri þennan þátt þarfnast sérstakrar skoðunar en að honum er ekkert vikið í greinargerð frumvarpsdraganna. Hefur skattrannsóknarstjóri ekki gefist tóm til að gaumgæfa téð efni til hlítar nú áður en frestur til umsagnar um frumvarpsdrögin í samráðsgátt stjórnvalda rennur út.

Í tengslum við þær hugmyndir sem fylgnar eru í ráðagerð frumvarpsdraganna um að ríkisskattstjóri geti beitt stjórnvaldssektum vegna vanrækslu skjölunarskyldu er að mati skattrannsóknarstjóra vert að hugað sé að áhrifum ákvæða 6. gr. Mannréttindasáttmála Evrópu um réttláta málsmeðferð og rétt manna til að fella ekki á sig sök. Að mati skattrannsóknarstjóra orkar tvímælis að tillögur séu gerðar um nýmæli varðandi að vanræksla skyldu til að halda til haga tilteknum gögnum og að framvísa þeim að kröfu stjórnvalds varði viðurlögum án þess að gaumur sé jafnframt gefinn að þýðingu síðastgreinds ákvæðis Mannréttindasáttmála Evrópu í því samhengi, sbr. til hliðsjónar m.a. ákvæði 143 gr. laga um verðbréfavíðskipti nr. 108/2007. Á þetta skortir í frumvarpsdrögunum og greinargerð þeirra.

Auk ofangreindra atriða telur skattrannsóknarstjóri rétt að benda á að embættið telur að hvað sem efni b-liðar tillögu frumvarpsdraganna liður hafi ekki að öllu leyti tekist vel til með orðaval. Þannig er það mat skattrannsóknarstjóra að þar sem í 1. mgr. segir að við ákvörðun sekta samkvæmt



ákvæðinu skuli „m.a. tekið tillit til allra ákvæða sem máli skipta“ sé um að ræða miður heppilega framsetningu. Hið sama á við um orð a-liðar sömu mgr.; „alvarleika brots, þ.e. hvort skjölun sé ófullnægjandi eða skortur á henni“. Þá telur skattrannsóknarstjóri að orðin „lengst sex tekjuára aftur í tímann“ í 4. mgr. afmarki ekki nægjanlega skýrt hið tímalega svigrúm, sbr. hins vegar orðalag í 97. gr. laga nr. 90/2003. Auk þessa er að mati skattrannsóknarstjóra álitamál hvort það komi nægjanlega skýrt fram í lagatextanum að um ræði hlutræna ábyrgð, svo sem á virðist byggð.

Samkvæmt framangreindu mælir skattrannsóknarstjóri ríkisins gegn því að ofangreindur b-liður frumvarpsdraganna verði lagður fram í núverandi mynd. Kallar embættið eftir frekari undirbúningi og ígrundun varðandi val leiða til að fylgja fram þeirri skjölunarskyldu samkvæmt 5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 sem um ræðir.

F.h. skattrannsóknarstjóra ríkisins

Ólafur Guðmundsson