

Fjármála- og efnahagsráðuneyti
Skrifstofa skattamála
Arnarhvoli, Reykjavík

Umsögn skilað á samráðsgátt

Reykjavík, 16. nóvember 2020

Varðar mál nr. 235/2020: Drög að frumvarpi til laga um breytingu á lögum er varða rannsókn og saksókn í skattalagabrotum (tvöföld refsing, málsmeðferð).

Almennt

Frumvarpsdrögin eru í samræmi við þær lagabreytingar sem boðaðar voru með lögum nr. 33/2020 („bráðabirgðalögin“) sem kipptu tímabundið úr sambandi þeim málsmeðferðarreglum skattalaga sem leitt hafa til brota gegn banni við tvöfaldri refsimeðferð (*ne bis in idem*), eins og nánar er útskýrt í greinargerð með frumvarpsdrögunum.

Með bráðabirgðalögunum var ákveðið að mál sem voru þá í vinnslu skattyfirvalda skyldu eingöngu fara annað hvort í álagsmeðferð hjá ríkisskattstjóra eða í sakamálameðferð. Bráðabirgðalögin gilda út 2020 og skv. greinargerð með frumvarpi sem varð að bráðabirgðalögunum á að nota gildistíma bráðabirgðalaganna til að finna varanlega lausn á vandamálinu. Á því tímabili er því tryggt að ný mál sem ekki voru þegar komin í refsimeðferð hjá saksóknara sæta öll, án frekari greiningar á reglunni um *ne bis in idem*, eingöngu einfaldri refsimeðferð.

Tekið er undir með höfundum frumvarpsdraganna að breytingar eru nauðsynlegar, en þær sem verða gerðar mega ekki draga úr þunga í baráttunni gegn skattsvikum.

Tvöföld málsmeðferð

Frumvarpsdrögin byggja á sama grunni og bráðabirgðalögin. Þannig er boðuð varanleg lausn á mögulegum mannréttindabrotum með tvöfaldri málsmeðferð í skattamálum. Það hefur legið fyrir hátt í tvö áratugi að þessi breyting væri nauðsynleg réttarbót. Niðurstöður dóma Mannréttindadómstóls Evrópu á undanförnum árum hafa svo staðfest þetta. Betra er seint en aldrei og breytingartillögu frumvarpsdraganna er því fagnað. En í frumvarpsdrögunum gleymist að binda lokahnúttinn á *ne bis in idem* í skattamálum.

Ef frumvarpsdrögin verða sett fram í óbreyttri mynd og samþykkt þannig þá mun standa eftir sérstakt vandamál sem er í hrópandi mótssögn við þá mannréttindabót sem frumvarpsdrögunum er ætlað að vera og viðurkennt er í greinargerð að séu löngu tímabær og nauðsynleg.

Nú er fjöldi refsímála í dómsskerfinu sem líkleg eru til að fara gegn banni við tvöfaldri málsmeðferð þar sem sakborningar hafa þegar mátt þola álag á skattstofna hjá ríkisskattstjóra og eru nú í annarri refsimeðferð vegna sömu brota fyrir dómstólum. Það hlýtur að gefa auga leið að bæta þarf inn bráðabirgðaákvæði í frumvarpið þar sem tekið er fram að fella ber niður slík refsímál fyrir dómstólum þar sem áhöld eru um að annaðhvort

hafi ekki verið nægilega gætt að efnislegri eða tímalegri samþættingu málsmeðferða og þannig hætta á því að hin tvöfalda refsimeðferð uppfylli ekki þau undanþáguskilyrði sem Mannréttindadómstóll Evrópu hefur talið að gildi um *ne bis in idem* skv. 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Ef það er ekki gert þá liggur fyrir að brotið verður gegn réttindum þessara einstaklinga sem klárlega eru annars viðurkennd í frumvarpsdrögunum. Það er ekki víst að brotið verði gegn öllum en ansi líklegt að svo verði gegn vel flestum þeirra.

Þá liggur skýrt fyrir að mál þeirra einstaklinga sem nú eru í tvöfaldri refsimeðferð í dómkerfinu, af því að mál þeirra voru komin þangað fyrir gildistöku bráðabirgðalaganna, eru nákvæm skilgreining á þeim málum sem frumvarpsdrögin sjálf, ef samþykkt sem lög, er ætlað að tryggja að lendi ekki í tvöfaldri málsmeðferð. Eins og greinargerð með frumvarpsdrögunum útskýrir þá er fyrirfram líklegt að Mannréttindadómstóll Evrópu komist síðar að þeirri niðurstöðu í flestum hefðbundnum íslenskum skattarefsimálum að þau standist ekki kröfur Mannréttindadómstóls Evrópu um tímalega eða efnislega samþættingu slíka refsímála. Þó ekki sé hægt að slá neinu nákvæmlega föstu um mörkin þá þurfa mál að öllum líkindum að vera í óvenjulegum farvegi svo þau standist kröfur um bann við tvöfaldri málsmeðferð, sbr. mál Matthildar Ingvarsdóttur frá 4. desember 2018.

Leiðrétting gagnvart þessum málum sem sluppu inn í refsimeðferð í annað sinn fyrir gildistöku bráðabirgðalaganna verður einnig að eiga sér stað. Hér að neðan er tillaga að breytingum sem hægt er að setja á viðeigandi stað í uppfærð frumvarpsdrög:

a. gr.

„Við lög nr. 90/2003 um tekjuskatt bætist nýtt ákvæði til bráðabirgða, svohljóðandi:

Hafi máli skattaðila verið vísað til refsimeðferðar skv. 110. gr., áður en lög nr. 33/2020 tóku gildi og vegna atvika sem voru tilefni beitingar álags skv. 2. mgr. 108. gr., skal ekki refsa viðkomandi skv. 1. og 2. mgr. 109. gr.“

b. gr.

„Við lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt bætist nýtt ákvæði til bráðabirgða, svohljóðandi:

Hafi máli skattaðila verið vísað til refsimeðferðar skv. 41 gr., áður en lög nr. 33/2020 tóku gildi og vegna atvika sem voru tilefni beitingar álags skv. 1. og 2. mgr. 27. gr., skal ekki refsa viðkomandi skv. 40. gr.“

c. gr.

„Við lög nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda bætist nýtt ákvæði til bráðabirgða, svohljóðandi:

Hafi máli skattaðila verið vísað til refsimeðferðar skv. 4. mgr. 31. gr., áður en lög nr. 33/2020 tóku gildi og vegna atvika sem voru tilefni beitingar álags skv. 1. og 2. mgr. 28. gr., skal ekki refsa viðkomandi skv. 30. gr.“

Boðuð sameining Skattrannsóknarstjóra og Skattsins

Í frumvarpsdrögunum er viðurkennt að núverandi fyrirkomulag sé of flókið, tímafrekt og kostnaðarsamt. Núverandi málsmeðferðarreglur hafa stórkostleg áhrif á líf þeirra sem sæta skattrannsókn um leið og þeir fá réttarstöðu sakbornings. Undir núverandi kerfi getur slík staða hangið yfir einstaklingunum árum saman, jafnvel yfir áratug, áður en endanleg úrlausn fæst. Á þetta hefur verið bent í langan tíma og því fagnað að ákveðið er að bregðast við þessu.

Efnislega er það viðurkennt í frumvarpsdrögunum að þetta ástand er algerlega óásættanlegt. Þá kemur fram að embætti skattrannsóknarstjóra sem sjálfstæðri stofnun sé ofaukið í kerfinu, eins og bent hefur verið á í langan tíma. En í frumvarpsdrögunum er

Það talið einfaldara að sameina embættið við Skattinn og hafa það nánast óbreytt þar sem sjálfstæða deild. Ekki verður annað séð en að í raun sé deildin sambærileg við sjálfstætt embætti að því undanskildu að heyra undir fjárstjórnarvald ríkisskattstjóra sem æðsta embættismanns Skattsins. Þetta er skref í rétta átt en leysir ekki vandann nema að hluta. Þessi niðurstaða frumvarpsdraganna hefur það yfirbragð að vera afrakstur málamiðlunar viðkomandi embætta frekar en að vera besta lausnin. Því er skorað á ráðuneytið og Alþingi að athuga þetta atriði sérstaklega og sjálfstætt.

Vandinn verður áfram sá að óljóst verður hvort mál tilheyra eftirliti Skattsins eða rannsóknarmeðferð hjá Skattrannsóknarstjóra, en sú síðarnefnda málsmeðferð er miklu meira íþyngjandi, auk þess sem hún leiðir til þess að skattaðili þarf að fara í tvöfalda meðferð innan skattkerfisins þó eingöngu sé um einfalda refsimeðferð að ræða í skilningi *ne bis in idem*. Þannig er áfram gert ráð fyrir að skattrannsóknarstjóri vinni mál sín með svipuðum hætti og áður. Jafnframt að skattamál verði rannsökuð án þess að það sé gert undir stjórn saksóknara og þannig verði búnað til „skýrslur“ sem aftur fara svo í aðra málsmeðferð hjá Skattinum um nákvæmlega sama álitamál (fyrst rannsókn hjá skattrannsóknardeild, svo önnur málsmeðferð um álagningu skattanna hjá álagningardeild).

Aðrar boðaðar breytingar eru til bóta en gera of lítið í heildarmyndinni þar sem endurtekning málsmeðferða er áfram til staðar og óljós mörk á milli eftirlits og rannsókna.

Þá er talað um í frumvarpsdrögum að „skýr skurðpunktur“ verði á milli stjórnsýslumála sem eru afgreidd innan skattkerfisins og svo alvarlegri mála sem eiga að fara í refsimeðferð, samkvæmt útgáfu fyrirmæla ríkissaksóknara á grundvelli 21. gr. laga um meðferð sakamála, nr. 88/2008. Þetta er hin raunverulega réttarbót í breytingunum, og þá með þeim fyrirvara að slíkur skýr skurðpunktur verði til staðar með nægri lagastoð, sbr. nánar í sérkafla um þetta atriði hér á eftir. Þetta undirstrikar þó vilja til að draga úr margfaldri meðferð þessara mála en það verður áfram tvöföld meðferð hjá skattyfirvöldum ef mál fara ekki til héraðssaksóknara. Best er því að ganga alla leið og hafa almennt eina álagningarmeðferð og eina refsimeðferð hjá þeim aðilum sem hæfastir eru til að sinna hvorri leið fyrir sig.

Það eru því sterk rök að fara frekar „*finnsku leiðina*“, sem m.a. er útskýrð í greinargerð með frumvarpsdrögum. Ef sú leið yrði farin þá myndi embætti skattrannsóknarstjóra verða lagt niður og helstu starfsmönnum embættisins skipt á milli Skattsins og héraðssaksóknara. Þannig yrði lagður grunnur að því að málsmeðferðin geti verið markviss og hröð. Í upphafi mála yrði ákveðið með skýrum hætti hvort mál yrði rannsakað hjá saksóknara, og það svo afgreitt þaðan beint inn í dómkerfið, eða unnið sem eftirlitsmál hjá Skattinum og eftir atvikum lagt álag á vantalda skattstofna (jafnvel með auknum álagsheimildum í málum sem teljast alvarleg en uppfylltu ekki skilyrði þess að fara í refsimeðferð hjá héraðssaksóknara). Innan ákveðinna marka gætu orðið leiðréttingar á fyrri stigum málsmeðferðar þar sem eftirlitsmáli yrði breytt í sakamál og öfugt. Ávinningur af skýrri skiptingu verkefna milli þessara stofnana sem bera sjálfstæða ábyrgð á vinnu sinni (ólíkt skattrannsóknarstjóra nú) og miklu hraðari málsmeðferð er ekki eingöngu réttarbót í þágu mannréttinda heldur umtalsverður kostnaðarsparnaður fyrir ríkissjóð og horfir til miklu skilvirkari baráttu gegn skattsvikum.

Tekið er undir það sem sagt er í greinargerðinni að ekki sé raunhæf lausn að veita embætti skattrannsóknarstjóra ákærvald í þessum málaflokki, bæði vegna þess að slíkt yrði flókið í framkvæmd og eðlileg hagræðingarsjónarmið næðu þá ekki fram að ganga.

Svo virðist að helstu rök fyrir því að skattrannsóknir verði hjá sérstakri undirstofnun hjá Skattinum, frekar en hjá héraðssaksóknara, séu þau að þá sé rannsóknaraðilum tryggður aðgangur að upplýsingum í gegnum tvísköttunarsamninga og upplýsingaskiptasamninga.

Fyrir utan að ofangreind rök fyrir því að rannsókn eigi áfram að vera hjá Skattinum (eða áframhaldandi tilvist skattrannsóknarstjóra hjá þeirri stofnun) virðast ekki ganga alveg upp þá er mjög einfalt að tryggja að þetta verði ekki vandamál. Það eru „bær stjórnvöld“ á Íslandi sem eiga þennan rétt samkvæmt samningunum, en samkvæmt skilgreiningum í samningunum þá er bært stjórnvald fjármálaráðherra eða fulltrúi hans. Ekki hefur verið útskýrt í lögum eða reglum hvaða embætti teljast bær stjórnvöld sem fulltrúar ráðherra, en ekki hefur verið deilt um að þar undir sé Skatturinn, áður RSK. En það er einfalt að taka það fram í íslenskum lögum eða reglugerðum að embætti héraðssaksóknara gegni hlutverki fulltrúa fjármálaráðherra við rannsókn skattalagabrota og sé því „bært stjórnvald“ í þessu samhengi.

Skilgreiningar í reglum ríkissaksóknara o.fl.

Í greinargerð með frumvarpsdrögunum eru dregnar fram þær staðreyndir sem hafa blasað við í langan tíma, m.a. óljós mörk á milli eftirlitsmála og rannsóknarmála, og svo ógagnsæi um hvernig fari um málsmeðferð einstakra sakamála svo ljóst sé að jafnræðis sé gætt o.s.frv. Það er í sjálfu sér ágæt lausn að fela ríkissaksóknara ákveðið skilgreiningarvald á grundvelli sakamálalaga, en hér er þó talsvert langt gengið í þeim efnum þar sem heimildin er ansi almenn. Þannig getur verið vafamál að reglur um mörk á íþyngjandi sakamála meðferð standist lögmætisregluna ef reglan styðst við óljósa eða mjög almenna lagaheimild.

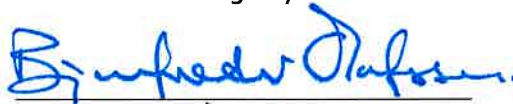
Þær reglur sem fyrirhugað er að setja geta varðað grundvallaratriði við skilgreiningu og framkvæmd á eftirlitsmálum annars vegar og sakamálarannsókn hins vegar. Og í síðarnefnda tilvikinu geta reglurnar t.d. varðað mat á því í hvernig mjög svo mismunandi íþyngjandi refsifarveg viðkomandi þarf að sæta. Þetta getur varðað atriði eins og hvað telst vera „veruleg fjárhæð“ og því meiriháttar brot skv. 2. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940 eða hvað telst vera „stórkostlegt gáleysi“ skv. 1. mgr. þess ákvæðis, sbr. hugtakið „stórkostlegt hirðuleysi“ skv. 109. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003. Það er löngu tímabært að þessi atriði verði skýrð í lögum og reglum. Þar sem þessi skilsmunur getur varðar einstaklega mjög miklu þá er til bóta að þetta sé sem skýrast í lögunum sjálfum. Ef tími vinnst ekki til þess nú þá er æskilegt að hugað verði að því með lagasetningu fljótlega í kjölfarið.

Heimild til lækkunar sekta

Í c-lið 10. gr. frumvarpsdraganna er lagt til að skattrannsóknarstjóra verði heimilt að ákvarða sekt lægri en lágmark sektar skv. 109. gr. ef málsatvik eða aðstæður skattaðila mæla sérstaklega með því, svo sem ef skattaðili hefur leiðrétt skattskil sín enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar.

Þetta er sjálfsögð og tímabær heimild enda virðist hún hafa verið svona í framkvæmd og án sérstakrar lagaheimildar. Það er enn sjálfsagðara að sama heimild verði fengin dómara í þeim refsímálum sem fyrir dómstóla rata. Aðstæður vegna vanskila á sköttum geta verið svo ærið mismunandi að það getur verið hróplega ósanngjarnt að dómari verði í öllum tilvikum að beita lágmarkinu. Dómurum er að sjálfsögðu fullkomlega treystandi fyrir slíku mati enda alvanalegt í flestum öðrum refsímálum.

Virðingarfyllst



Bjarnfreður Ólafsson, lögmaður