



ALÞINGI ÍSLENDINGA
Efnahags- og viðskiptanefnd
Austurstræti 8 – 10

SKATTRANNSÓKNARSTJÓRI
RÍKISINS

150 REYKJAVÍK

TILVÍSUN
SEP/eeg/05/2718

DAGSETNING
08.11.2005

Efni: Umsögn skattrannsóknarstjóra ríkisins vegna frumvarps til laga um breytingu á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 45/1987 og lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988, með áorðnum breytingum. Þskj. 18 - 18. mál.

Skattrannsóknarstjóra ríkisins hefur borist bréf Efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis, dags. 4. nóvember 2005, þar sem óskað er eftir umsögn skattrannsóknarstjóra ríkisins varðandi frumvarp til laga um breytingu á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda og lögum um virðisaukaskatt með áorðnum breytingum, 18. mál. Af því tilefni er Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis látin í té svohljóðandi:

u m s ö g n :

I. Skilgreining

Í frumvarpinu eru lögð til sú breyting á lögum um virðisaukaskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda að lágmarksfésekt við tilteknum skattalagabrotum verði afnumin. Um er að ræða brotastarfsemi þar sem um vanskil á staðgreiðslu og virðisaukaskatti er að ræða.

Af greinargerð með frumvarpinu má ráða að átt er við þá tegund mála sem eru svokölluð vanskilamál. Snúast þau um að rekstraraðili, hvort heldur í einstaklingsrekstri eða sem fyrirsvarsmaður lögaðila, hefur ekki staðið ríkissjóði skil á virðisaukaskatti sem hann hefur þegar innheimt af viðskiptamönnum sínum og/eða fé sem hann hefur haldið eftir af launagreiðslum til launamanna í rekstrinum til staðgreiðslu opinberra gjalda þeirra.

II. Sögulegur aðdragandi vanskilamála

Rétt þykir samhengisins vegna að reifa nokkuð sögulegan aðdraganda þessa málaflokks. Áður en innheimta staðgreiðslu opinberra gjalda hófst á árinu 1988 og síðar virðisaukaskatts árið 1990 voru vanskil svokallaðs vörslufjar ekki teljandi



vandamál. Við áðurgreindar skattkerfisbreytingar var innheimta þessara skatta falin miklu fleiri aðilum en áður voru dæmi um og innheimtar fjárhæðir voru miklu mun hærrí en áður þekktist. Var það t.a.m. býsna algengt áður en staðgreiðslan var lögfest að launþegar semdu við sinn launagreiðanda um að standa sjálfir skil á opinberum gjöldum. Með upptöku staðgreiðslu var þetta úr sögunni og margir launagreiðendur stóðu skyndilega frammi fyrir því að afhenda launþega aðeins hluta af launum en bar að standa skil á skattgreiðslunni sjálfir nokkru síðar. Hið sama átti við um virðisaukaskatt. Við þá lagabreytingu fjölgaði innheimtuaðilum virðisaukaskatts mjög mikið frá því sem verið hafði í innheimtu söluskatts og svipuð sjónarmið áttu við, í veltu viðkomandi rekstraraðila bættist fé sem þurfti að standa skil á síðar.

Núgildandi ákvæðum 30. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda og 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, var breytt með 2. og 3. gr. laga 42/1995, þar sem mælt var fyrir um lágmarksfésektir vegna brota á lögnum. Breytingar þessar voru liður í heilsteypu og skilvirku átaki löggjafans gegn skattsvikum, svo sem mælt var fyrir um í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögnum.

Fyrir setningu lágmarksfésektarákvæðanna var staðan sú, að þrátt fyrir heimildir dómara í refsíákvæðum skattalaga til að dæma brotlega til sektargreiðslna sem næmu allt að tífalt þeirri fjárhæð sem undan var dregin eða vanrækt var greiðsla á, en án lágmarksfésektar, líkt og nú er, hafði myndast vísir að dómvenju sem var efnislega á þá leið að ákvarða fésektarrefsingu u.þ.b. 0,5 af undandreginni eða vangoldinni skattfjárhæð. Það þýddi að ef fyrirsvarsmaður lögaðila skaut t.d. kr. 1.000.000 undan skattgreiðslu, sem hann jafnvel ráðstafaði í eigin þágu, mátti hann vænta kr. 500.000 í sektargreiðslu vegna brotsins, kæmi til refsíákvörðunar vegna þess. Með setningu laga nr. 42/1995, var áðurgreindur vísir að dómvenju rofin. Greip löggjafarvaldið þannig inn í sérkennilega atburðarás sem fór að myndast upp úr 1990. Það eru þau ákvæði sem eru efnislegt innihald frumvarps þess sem hér meðfylgjandi umsögn fylgir.

III. Refsinæm háttsemi

Óumdeilt er að það eru refsiverð brot þegar innheimtur er virðisaukaskattur eða staðgreiðslu opinberra gjalda haldið eftir án þess að staðið sé skil á þeim fjármunum til ríkissjóðs. Breytir þá engu þótt viðkomandi aðilar tilgreini afdreginn skatt á skilgreinum virðisaukaskatts og staðgreiðslu.

Skatttrannsóknarstjóri ríkisins hóf á árinu 1994 rannsóknir á vanskilum vörslufjár sem reglubundið verkefni í því skyni að sporna við brotastarfsemi af þessu tagi. Vanskil á innheimtufé virðisaukaskatts og vörslufé staðgreiðslu hefur verið vaxandi vandamál síðustu ár.

Vanskil á staðgreiðslu og virðisaukaskatti er hluti af vandamáli sem Samtök iðnaðarins og fleiri hafa skorið upp herrör gegn og kallað hefur verið „kennitöluhopp“. Í því felst að gjaldskyldur aðili stendur ekki skil á virðisaukaskatti/staðgreiðslu og greiðir ekki kröfuhöfum skuldir sínar en lætur



Hafi verið staðin skil á hluta fjárhæðar réttilega tilgreinds virðisaukaskatts samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu skulu ákvæði þessarar málsgreinar um lágmark fésektar einungis eiga við um þann hluta skattfjárhæðarinnar sem er í vanskilum.”

Það frumvarp sem nú er lagt fram er samhljóða síðastnefndum breytingartillögum en málið varð ekki útrætt á síðastliðnu þingi.

V. Athugasemd við orðalag í frumvarpinu

Orðalag þeirra breytingartillagna sem lagðar hafa verið fram hefur verið nokkuð mismunandi, sbr. það sem rakið hefur verið undir kafla IV en hefur hingað til einvörðungu tekið til vanskilamála. Athugun á lögskýringargögnum, greinargerðum með frumvörpunum, nefndarálita meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar og annarra lögskýringargagna svo sem framsöguræðu með frumvarpinu má sjá að þær breytingar sem gerðar hafa verið frá texta upphaflega frumvarpsins, varða einkum það atriði að falla frá refsilágmarki gildandi laga að því er vanskil staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatt varðar, að því leyti sem vanskilin hafa þegar verið greidd upp. Þá lúta breytingarnar að því að gera ekki að skilyrði að standa þurfi skil á skilagreinum eða skýrslum á lögboðnum gjalddaga til að unnt sé að beita undantekningarákvæðinu.

Eins og frumvarpið liggur nú fyrir er ekki gert að skilyrði að standa þurfi skil á skilagrein staðgreiðslu opinberra gjalda eða virðisaukaskattsskýrslu á lögboðnum gjalddaga. Skattrannsóknarstjóri ríkisins telur ekki ástæðu til að gera athugasemd við það enda slíkt raunar í samræmi við þá framkvæmd sem tíðkuð hefur verið hjá embættinu að hlutast ekki til um refsimeðferð ef staðið sé skil á afdregnum vörslusköttum til ríkissjóðs – þótt seint sé.

Þá er veigamikil breyting í frumvarpinu frá fyrri frumvörpum. Í frumvarpstextanum eins og hann liggur nú fyrir **er ekki tekið fram til hvaða brotaflokk frumvarpið nær**. Þannig kemur hvergi fram í frumvarpstextanum að niðurfelling lágmarksfésektar skuli einvörðungu eiga við um vanskilamál þótt, eins og hér hefur verið gerð grein fyrir, megi færa að því rök að það hafi verið ætlunin sé horft til lögskýringargagna. Eins og texti frumvarpsins liggur nú fyrir væri unnt að fella þar undir háttsemi sem fólgin væri í öllu alvarlegri brotum en þeim að standa ekki skil á afdreginni staðgreiðslu og innheimtum virðisaukaskatti til ríkissjóðs. Í dæmaskyni má þar nefna skattaðila sem staðið hefur skil á efnislegra rangri virðisaukaskattsskýrslu þar sem hann hefur dulið og haldið utan skila hluta skattskyldrar veltu og virðisaukaskatts af starfsemi sinni. Myndi skattaðilinn síðar standa skil á nýrri og leiðréttri virðisaukaskattsskýrslu til skattyfirvalda, t. a. m. undir rannsókn málsins og jafnframt greiða ríkissjóði þann virðisauka sem skýrslan ber með sér, væri samkvæmt beinu orðalagi frumvarpsins ekki annað að sjá en að slík háttsemi myndi falla þar undir, sem hlýtur að vera langt frá vilja og ætlun löggjafans.



viðkomandi atvinnurekstur ganga í þrotameðferð en heldur síðan rekstrinum áfram undir sama auðkenni en nýrri kennitölu. Háttsemi þessi er í fyrsta lagi mikill brestur í almennu siðferði, í öðru lagi í skýrri andstöðu við skýr lagaákvæði og í þriðja lagi grefur þetta undan tiltrú manna á jafnræði aðila. Mikilvægt er að þeir sem brjóta reglurnar og standi ekki skil á lögboðnum gjöldum að ekki sé talað um þá skatta sem þeir halda eftir af skattgreiðslum annarra, hljóti viðeigandi meðferð.

Það er mat skatttrannsóknarstjóra ríkisins að þær breytingar sem gerðar voru með lögum nr. 42/1995, um lögfestingu lágmarksfésekta vegna brota á tilteknum skattalögum, hafi haft töluverð varnaðaráhrif. Þannig hefur m.a. færst í vöxt undanfarin ár að skattaðilar sem eru í vanskilum með vörslu- og/eða innheimtufé; staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatt, greiða upp vanskil sín við ríkissjóð þegar skatttrannsóknarstjóri ríkisins hefst handa um rannsókn á háttsemi þeirra. Er það ótvírætt að refsíákvæði laganna, einkum um lágmarksfésektir, ráði þar langmestu og er raunar skýrt dæmi um skilvirkni varnaðaráhrifa út frá refsiréttarlegum sjónarhóli.

Þau mál sem koma til rannsóknar og refsimeðferðar hjá skatttrannsóknarstjóra ríkisins, varða að jafnaði vanskil allnokkurra fjárhæða, sem staðið hafa um langan tíma og/eða vanskil fleiri rekstraraðila undir stjórn sömu einstaklinga. Minniháttar vanskil rekstraraðila, sem varað hafa um skamman tíma, sæta því að jafnaði ekki rannsókn og refsimeðferð nema um ítrekuð brot sé að ræða. Sú starfsregla hefur verið mótuð, byggð á ákvörðun ríkissaksóknara frá árinu 1994, að ekki er hlutast til um refsimeðferð ef brotamaður stendur ríkissjóði skil á þeim fjárhæðum sem um er að ræða, undir rannsókn eða meðferð málsins. Fellur þá skatttrannsóknarstjóri ríkisins frá frekari aðgerðum í ljósi þess að brotamaður hefur firrt ríkissjóð tjóni. Vegna þeirrar áherslu sem lögð er á greiðsluferfiðleika rekstraraðila í frumvarpinu, þykir rétt að minna á skyldu bókhaldsskylds skuldara samkvæmt 2. mgr. 64. gr. laga nr. 21/1991, um gjaldþrotaskipti, til að gefa bú sitt upp til gjaldþrotaskipta ef hann getur ekki staðið í fullum skilum við lánardrottna sína þegar kröfur þeirra falla í gjalddaga og ekki verður talið sennilegt að greiðsluörðugleikar hans muni líða hjá innan skamms tíma. Staðreyndin er því miður sú að allt of oft gerist það að aðilar sem eru í greiðsluferfiðleikum ganga oftsinnis í fjármuni ríkissjóðs sem þeim er trúað fyrir að standa skil á, rétt eins og það sé hvert annað lánsfé.

Það er rétt að í vissum tilfellum eru refsingar þungar en það er þegar brotamenn hafa greitt vanskilin upp að fullu – eða verulegu leyti - eftir að mál er komið til meðferðar lögreglu eða dómstóla. Við önnur skilyrði svo sem þegar ekkert hefur verið greitt, er í reynd um sekt að ræða sem er jafnhá og sú fjárhæð sem ekki var staðið skil á. Dæmi: Fyrirsvarsmaður lögaðila stendur ekki skil á kr. 1.400.000 og greiðir ekki undir rekstri málsins. Refsing yrði þá kr. 2.800.000 og það yrði heildargreiðslan. Í reynd er þá refsingin kr. 1.400.000 eða jafnhá fjárhæð þeirri sem hann átti að standa skil á.



IV. Áður framkomnar breytingartillögur á afnámi sektarlágmarks í vanskilamálum

Frumvarp til breytinga á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatt þess efnis að afnema fésektarlágmark núgildandi laga þegar um vanskil á innheimtu- og vörslufé er að ræða hefur áður verið lagt fram á Alþingi.

Á 130. löggjafarþingi var lagt fram frumvarp þessa efnis, þskj. 1311 – 854. mál. Var orðalag breytingartillaganna svohljóðandi:

„Hafi brot einskorðast við að skila ekki réttilega tilgreindri staðgreiðslu samkvæmt skilagrein staðgreiðslu á lögmæltum tíma skal fésektarlágmark þessa ákvæðis ekki eiga við.

Hafi brot einskorðast við að skila ekki réttilega tilgreindum virðisaukaskatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu á lögmæltum tíma skal fésektarlágmark þessa ákvæðis ekki eiga við.”

Málið varð ekki útrætt á því þingi og var óbreytt lagt fram á 131. löggjafarþingi, þskj. 35 -35. mál.

Meiri hluti efnahags- og viðskiptanefndar þingsins lagði fram breytingartillögu þar sem orðalag tók nokkrum breytingum frá upphaflega frumvarpinu, þskj. 1189:

„Hafi brot einskorðast við að skila ekki réttilega tilgreindri staðgreiðslu samkvæmt skilagrein staðgreiðslu sem skilað hefur verið á lögmæltum tíma og hafi launagreiðandi staðið skil á hluta skattfjárhæðar auk vaxta og kostnaðar, skulu ákvæði þessarar málsgreinar um lágmark fésektar einungis eiga við um þann hluta skattfjárhæðarinnar sem er í vanskilum.

Hafi brot einskorðast við að skila ekki réttilega tilgreindum virðisaukaskatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu sem skilað hefur verið á lögmæltum tíma og hafi skattskyldur aðili staðið skil á hluta skattfjárhæðar auk vaxta og kostnaðar, skulu ákvæði þessarar málsgreinar um lágmark fésektar einungis eiga við um þann hluta skattfjárhæðarinnar sem er í vanskilum.”

Með framhaldsnefndaráliti meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar, þskj. 1409, voru fyrri breytingartillögur afturkallaðar og jafnframt lagt til að frumvarpið yrði samþykkt með eftirfarandi orðalagi:

„Hafi verið staðin skil á hluta fjárhæðar réttilega tilgreindrar staðgreiðslu samkvæmt skilagrein staðgreiðslu skulu ákvæði þessarar málsgreinar um lágmark fésektar einungis eiga við um þann hluta skattfjárhæðarinnar sem er í vanskilum.



Vegna þessa er vert að hafa í huga að ríkar kröfur eru gerðar til þess að refsheimildir séu skýrar og ótvíræðar svo sem fram kemur í 1. mgr. 69. gr. Stjórnarskrár lýðveldins nr. 33/1944. Öll álitamál um refsíákvæði bera að skýra þröngt og því viðurkennd meginregla í lögskýringafræðum að við beitingu refsíákvæða verði að túlka ákærðum manni í hag öll vafaatriði. Ef verið er að milda refsíákvæði – eins og frumvarpið gerir ráð fyrir – hljóta dómstólar að horfa til lagatextans sjálfs sem meginheimild. Frumvarpið uppfyllir ekki það skilyrði eins og það er nú orðað.

Það er því niðurstaðan að eins og frumvarpstextinn er orðaður **sé verið að milda refsingar í ÖLLUM skattsvikamálum og vanskilamálum.** Er því brýnt að lagfæra frumvarpið að þessu leyti til að taka af allan vafa svo frumvarpið ná markmiði sínu eins og frumvarpsflytjendur stefna að.

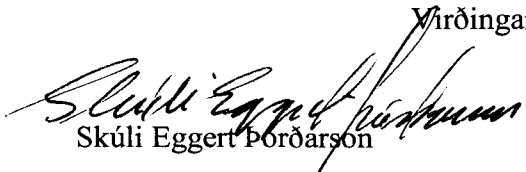
Skattrannsóknarstjóri ríkisins telur unnt að bæta úr fyrrlýstum annmarka á einfaldan hátt. Er það t.d. unnt með því að bæta aftast í 1. gr. frumvarpsins eftirfarandi málslið: „**enda hafi brot einskorðast við vanskil staðgreiðslu**” og aftast í 2. gr. frumvarpsins „**enda hafi brot einskorðast við vanskil virðisaukaskatts**”. Orðalagið „**einskorðast**” vantar þannig skýrlega inn í og myndi bæta úr og færa frumvarpið í þann búning sem 1. flutningsmaður frumvarpsins hefur kynnt að sé tilefni þess.

VI. Niðurstöður

Skattrannsóknarstjóri ríkisins telur að rétt sé að lagfæra meðfylgjandi frumvarp lítilsháttar til að skerpa á skilningi þess og **telur að þannig breytt verði frumvarpið réttarbót.**

Ef frumvarpinu verður ekki breytt kann lögskýring þess að vera annmörkum háð og sá vafi verði uppi að það eigi ekki einungis við vanskilamál heldur skattsvikamál almennt. Það var ekki tilgangur frumvarpsins.

Virðingarfyllst,


Skúli Eggert Þorðarson


Bryndís Kristjánsdóttir