

Alþingi
Erindi nr. P/137/412
komudagur 25.6.2009



SKATTRANNSÓKNARSTJÓRI
RÍKISINS

Alþingi
Efnahags- og skattanefnd
Austurstræti 8 - 10
150 REYKJAVÍK

TILVÍSUN

DAGSETNING

BK/eeg/09/1333

25.06.2009

Efni: Umsögn um frumvarp til laga um ráðstafanir í ríkisfjármálum, 118. mál.

Skattrannsóknarstjóra ríkisins hefur borist tölvupóstur frá Efnahags- og skattanefnd Alþingis, 19. og 22. júní sl, þar sem óskað er umsagnar um frumvarp til laga um ráðstafanir í ríkisfjármálum, þingskjal 155, 118. mál. Af því tilefni er Efnahags- og skattanefnd látin í té svohljóðandi

u m s ö g n

I.

Í 6. gr. frumvarpsins er gert ráð fyrir að tekin verði upp skattlagning vaxtatekna aðila sem bera takmarkaða skattskyldu hér á landi. Ein leið til undanskots skapast við þær aðstæður þegar vextir eru ekki skattlagðir úr landi, sér í lagi þegar ekki er í gildi löggjöf um lágmarkseiginfjármögnun (thin capitalization) en slíkar reglur hamla því að félög séu fjármögnuð alfarið eða að meginhluta til með lánnum. Slíkt ákvæði er ekki að finna í íslenski löggjöf. Ákvæði frumvarpsins er því til þess fallið að vinna gegn skattundanskotum.

Mælt er með samþykkt ákvæðisins.

II.

Í 8. – 10. gr. frumvarpsins er að finna ákvæði sem ætlað er að styrkja skattframkvæmd. Skattrannsóknarstjóri ríkisins telur mikilvægt að öll lagaumgjörð skattframkvæmdar sé styrkt eins og kostur er og dregið úr möguleikum til skattundanskota. Eru fjölmörg atriði sem þar mætti til telja og væru til þess fallin. Skattrannsóknarstjóri ríkisins telur þau frumvarpsákvæði sem hér liggja fyrir vera ófullgerð og þurfa nánari skoðunar og útfærslu. Frumvarpstextinn sjálfur er ekki í öllum tilvikum svo skýr sem kostur væri, greinargerð með ákvæðunum gefur ekki í öllum tilvikum rétta eða fullnægjandi sýn á viðfangsefnið, auk þess sem hætta er á að vegið sé að grundvallarreglum sem m.a. eru varin af Mannréttindasáttmála Evrópu.

A. 8. gr. frumvarpsins.

Með 8. gr. frumvarpsins er lagt til að ríkisskattstjóra verði fengin heimild til beitingar dagsekta sé skylda til afhendingar gagna skv. 94. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, ekki uppfyllt.



Mikilvægt er að skattyfirvöld geti aflað allra þeirra gagna sem lög kveða á um að skylt sé að afhenda og jafnframt að úrræði séu fyrir hendi til að knýja á um þá skyldu sé henni ekki framfylgt. Dagektir eru úrræði sem almennt hefur verið talið til þess fallið að knýja á um slíkar efndir. Eins og 8. gr. frumvarpsins liggur fyrir verður þó ekki hjá því komist að gera við hana athugasemdir og greinargerðina sem henni fylgir.

Í 109. gr. laga nr. 90/2003, er að finna refsíákvæði vegna brota á þeim lögum. Í 6. mgr. þeirra laga er vanræksla á að standa skattyfirvöldum skil á gögnum samkvæmt 94. gr. laganna lýst refsiverð. Skattrannsóknarstjóri ríkisins fer með rannsóknir refsiverðra brota gegn lögunum, sbr. 1. mgr. 103. gr. laganna, þ. á m. brota sem falla undir 6. mgr. 109. gr. Samkvæmt orðalagi 8. gr. frumvarpsins má ætla að með ákvæðinu sé ríkisskattstjóra fengin heimild til að beita viðurlögum vegna brota er falla undir 6. mgr. 109. gr. laganna, þar sem í frumvarpstextanum eru hugtök sem einvörðungu eru notuð í refsiréttarlegum skilningi eins og brot og saknæmi. Við lestur greinargerðarinnar má þó ætla að hér sé frekar lagt til viðbótarúrræði; þvingunarúrræði sem hafi þann tilgang einan að knýja á um afhendinguna sem slíka en ekki sé um viðurlög að ræða í kjölfar refsiverðs brots. Nauðsynlegt er að bæta úr þeirri framsetningu í frumvarpstextanum. Grundvallaratriði er að engum vafa sé undirorpið hvort verið sé að beita aðila viðurlögum vegna brota en í slíkum tilvikum koma til allt annars konar sjónarmið við meðferð mála.

Í greinargerð með 8. gr. frumvarpsins segir að önnur úrræði en vísun máls til opinberrar rannsóknar séu ekki fyrir hendi samkvæmt gildandi rétti. Þar virðist misskilnings gæta. Skattrannsóknarstjóri ríkisins fer með rannsókn á brotum gegn 94. gr. með sama hætti og hann fer með rannsókn allra annarra brota sem 109. gr. laganna tekur til. Má þetta sjá í álitum umboðsmanns Alþingis í málum nr. 2896/1999 og 2954/2000 þar sem umboðsmaður taldi bæði rétt og skylt að skattstjóri vísaði málum til skattrannsóknarstjóra ríkisins vegna vanrækslu á að uppfylla skyldur skv. 94. gr. og sömuleiðis að skattrannsóknarstjóra væri rétt að hefja rannsókn á grundvelli þeirrar vísunar. Rétt er þó að taka fram að úrræði þetta hefur ekki verið virkt í framkvæmd með því að málum vegna brota á 94. gr. hefur ekki verið vísað til skattrannsóknarstjóra ríkisins til rannsóknar og refsimeðferðar. Má þó í sumum tilvikum ætla að rannsókn sé jafnvel líklegri til árangurs en beiting dagsekta þar sem skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur heimild til að leita á starfsstöð vegna rannsókna sinna og getur þar lagt hald á þau gögn sem máli skipta.

Heimild til að krefja aðila um gögn á grundvelli 94. gr. tekur til skattstjóra, ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra ríkisins, sbr. 1. mgr. i.f. Í frumvarpinu er ráð fyrir því gert að ríkisskattstjóri geti beitt þessum þvingunarúrræði í framhaldi af aðgerðum í skatteftirliti. Verður að teljast umhugsunarvert að ríkisskattstjóri hafi yfir að ráða víðtækari þvingunarrúrræðum en skattrannsóknarstjóri ríkisins í ljósi þess að alvarlegustu málin sæta meðferð hjá skattrannsóknarstjóra þar sem jafnframt er grunur um refsiverð brot gegn lögunum. Er eðlilegast að slíkt úrræði taki til allra þeirra skattyfirvalda sem heimild hafa að krefja skila á gögnum á grundvelli ákvæðisins.

Ráð er fyrir því gert að ákvörðun um dagektir sé kæraneleg til yfirkattanefndar. Ekkert er nánar fjallað um það hvaða málsmeðferð skuli gilda fyrir yfirkattanefnd en vísað með almennum hætti til laga nr. 30/1992, um yfirkattanefnd. Úrræði sem dagektir eru kalla á að hugsanlegur ágreiningur um beitingu þeirra hljóti skjóta meðferð. Ákvæði laga um yfirkattanefnd gera ekki ráð fyrir slíkri flýtimeðferð. Ekki er ljóst hvort kæra leiði til þess að



dagsektir falli ekki á fyrr en niðurstaða nefndarinnar liggi fyrir. Sé litið til eðli dagsekta er óeðlilegt að dagsektir reiknist jafnvel svo mánuðum skiptir án þess að úr ágreiningi sé skorið. Þá þarf að taka afstöðu til þess hvort áfallnar dagsektir skuli innheimtar eða ekki sé síðar staðin skil á gögnum.

B. 9. gr. frumvarpsins.

Að gildandi lögum endurákvarðar ríkisskattstjóri skattstofna í framhaldi af rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins. Með 2. mgr. 9. gr. frumvarpsins er lagt til að það ferli verði fært fram og skattstofnar endurákvarðaðir áður en mál er sent skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Rannsókn hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins leiðir til þess að frekari gagna og upplýsinga er aflað sem nær undantekningalaust leiða til breytinga og annarrar niðurstöðu en frá því er mál er sent embættinu frá skattstjóra eða ríkisskattstjóra. Kemur þar m.a. til að annars konar aðferðum er beitt við rannsókn hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins í þeim tilgangi að upplýsa mál s.s. leit og haldlagningu gagna á starfsstöð auk skýrslutaka í samræmi við lög um meðferð sakamála. Ákvæði 2. mgr. 9. gr. frumvarpsins leiðir til þess að í þeim málum þar sem skattstofnar eru endurákvarðaðir áður en mál er sent skattrannsóknarstjóra ríkisins verður um tvöfalt ferli að ræða, þ.e. skattstofnar eru endurákvarðaðir fyrir vísun málsins til skattrannsóknarstjóra ríkisins og síðan endurákvarðaðir á ný í framhaldi af rannsókn embættisins. Úrskurðarferli í tveimur málum væri því í gangi vegna sama skattaðila, fyrir sama tímabil og vegna sama skattandlags. Báðir úrskurðirnar væru kærnanlegir til yfirskattanefndar samkvæmt almennum reglum þar um sem hefði í för með sér meira álag á starfsemi nefndarinnar auk óhagræðis sem þessu myndi fylgja fyrir skattaðila sjálfan.

Aukinheldur þarf hér að hafa í huga að verulegur meirihluti mála sem sæta rannsókn hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins á uppruna sinn hjá embættinu sjálfu. Með frumvarpsákvæðinu væri komið á tvennskonar málsmeðferðarferli yfir mál; annars vegar þau sem uppruna sinn ættu hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins auk þess mála sem ekki uppfylltu 2. mgr. 9. gr. frumvarpsins til endurákvörðunar og hins vegar þeirra sem það teldust. Eru meiri líkur á að ákvæðið hafi þveröfug áhrif við það sem lagt er upp með í greinargerðinni, dragi úr skilvirkni og auki flækjustig.

Með því að endurákvarða skattstofa áður en rannsókn fer fram er með ákveðnum hætti verið að gefa sér niðurstöðu þess fyrirfram. Til að tryggja að eignum sé ekki skotið undan vegna fyrirhugaðra aðgerða skattrannsóknarstjóra ríkisins þar sem yfirgnæfandi líkur eru á viðbótarálagningu og fjársektum í framhaldi af þeim aðgerðum er æskilegra að í lög verð sett heimild til kyrrsetningar eigna þegar á rannsóknarstigi. Tillaga þess efnis er lögð fram í nýútkominni skýrslu Ríkisendurskoðunar um Eftirlit með innheimtu sekta og sakarkostnaðar.

C. 10. gr. frumvarpsins.

Skatteftirlit er að gildandi lögum í höndum skattstjóra og ríkisskattstjóra. Þegar grunur vaknar um refsiverð brot skulu skattstjórar og ríkisskattstjóri tilkynna það skattrannsóknarstjóra ríkisins skv. 6. mgr. 96. gr. og 5. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Grundvallarmunur er á málsmeðferð eftir því hvort mál sætir meðferð hjá annars vegar



skattstjóra eða ríkisskattstjóra eða hins vegar skattrannsóknarstjóra ríkisins. Kemur það til af því að rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins er ætlað að leggja grunn að beitingu viðurlaga vegna refsiverðra brota gegn skattalögum. Þannig skal við meðferð mála hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins farið að lögum um meðferð sakamála, með ákveðnum takmörkunum þó. Þannig hafa aðilar við meðferð máls hjá skattrannsóknarstjóra t. a. m. rétt til að óska eftir því að þeim verði skipaður verjandi við rannsóknina.

Þegar aðili er sakaður um refsivert brot gilda ákveðnar grundvallarreglur sem settar eru þeim til varnar sem sakaðir eru og þeim fengin réttindi sem varin eru af Mannréttindasáttmála Evrópu. Til þeirra réttinda telst m.a. rétturinn til að neita að tjá sig um ætluð brot eða aðstoða við að upplýsa um þau. Mikilvægt er að þessi réttur sé virtur og ekki farið á svig við hann með neinum hætti. Þannig hefur í framkvæmd verið talið mikilvægt að skattstjórar og ríkisskattstjóri fari ekki inn á svið skattrannsóknarstjóra ríkisins í aðgerðum sínum og takist ekki á hendur skattrannsókn í reynd. Þetta viðhorf hefur endurspeglast í úrskurðum yfirskattanefndar:

„Ljóst má vera að það skiptir skattaðila miklu og hefur verulega þýðingu fyrir réttarstöðu hans að allra formreglna um skattrannsóknir sé gætt ef um eiginlega skattrannsókn er að tefla. Af þessu leiðir að mikilvægt er að skatteftirlit feli ekki í sér skattrannsókn í raun.“

Í reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna er skilgreining á skatteftirliti í 2. gr. reglugerðarinnar. Verður 10. gr. frumvarpsins ekki skilin öðruvísi en svo að þar sé lögð til önnur skilgreining á því hvað felist í skatteftirliti. Sýnist ákvæðið leggja upp með það máli verði ekki vísað til skattrannsóknarstjóra ríkisins, af þeirri ástæðu einni að ekki hafi farið fram könnun af hálfu skattstjóra eða ríkisskattstjóra á því hvort huglæg refsiskilyrði liggja fyrir (ásetningur eða stórkostlegt hirðuleysi). Mál geti því hlutrænt séð verið þess eðlis að við háttseminni liggja viðurlög, t. a. m. undandráttur tekna án þess að því væri vísað til skattrannsóknarstjóra ríkisins strax á því stigi. Með þessu ákvæði frumvarpsins er hætta á því að verið sé að sveigja verulega framannefndar grundvallarreglur. Sé vilji löggjafans til að telja einhverja háttsemi refsilausa er nærtækara að breyta refsíákvæðum 109. gr. laga 90/2003.

Þá er ástæða til að taka fram að í greinargerð segir að þrengt hafi að almennu skatteftirliti með því að með gagnaöflun umfram ákveðið magn teljist eftirlit vera komið út fyrir almenna stjórnsýsluframkvæmd. Ekki er nánar gerð grein fyrir því hvað hér er átt í greinargerð. Sé litið til úrskurða yfirskattanefndar sem gengið hafa frá setningu reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna, hafa tveir úrskurðir gengið (nr. 418/2001 og nr. 450/2002) þar sem yfirskattanefnd taldi um valþurrð skattstjóra að ræða með því að hann hafi gengið inn á verksvið skattrannsóknarstjóra ríkisins í sínum aðgerðum. Í báðum þeirra er ítarlegum rökstuðningur færður fyrir niðurstöðu nefndarinnar. Í þeim báðum beindust aðgerðir skattstjóra að því að kanna og leggja mat á ætlaðan undandrátt tekna. Aðrir úrskurðir hafa gengið þar sem skattstjóri hefur ekki verið talinn hafa gengið inn á verksvið skattrannsóknarstjóra þrátt fyrir umfang máls (t. a. m. nr. 129/2007 og 81/2009). Umfang gagnaöflunar eitt og sér sker því ekki úr um það hvort aðgerðir teljist innan marka skatteftirlits, heldur frekar að hverju aðgerðir skattstjóra og ríkisskattstjóra beinast.



Með vísan til alls framanritaðs telur skattrannsóknarstjóri ríkisins að ákvæði 8. – 10. gr. þurfi frekari skoðunar við. Að öðru leyti en að framan greinir eru ekki gerðar athugasemdir við frumvarpið.

Virðingarfyllst,

Bryndís Kristjánsdóttir