

Alþingi  
Erindi nr. P 139/1047  
komudagur 21. 12. 2010



Nefndasvið Alþingis  
Efnahags- og skattanefnd  
b/t Eiríks Áka Eggertssonar  
nefndarritara  
Austurstræti 8-10  
150 Reykjavík

Reykjavík, 21. desember 2010.

Efni: Frumvarp til laga um breytingu á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, breyting á lögum um virðisaukaskatt, og breyting á lögum um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur (kyrrsetning eigna) (210. mál).

*Viðskiptaráð þakkar nefndinni fyrir tækifæri að fá að veita umsögn um ofangreint frumvarp sem kveður á um heimildir til handa skattrannsóknarstjóra til að krefjast kyrrsetningar hjá skattaðila.*

Fyrir á þessu ári voru samþykkt lög, nr. 23/2010, um breytingu á lögum um tekjuskatt sem kveða á um heimild til handa skattrannsóknarstjóra til að krefjast kyrrsetningar hjá aðilum sem eru til rannsóknar hjá embættinu. Í umsögn Viðskiptaráðs vegna þeirra laga var bent á þá hættu sem fylgt gæti slíkum heimildum og var því velt upp hvort lögin væru nauðsynleg í ljósi annarra heimilda sem fyrir voru í lögum. Í umræðum fyrir nefndinni á þeim tíma var sérstaklega rætt hvernig slík heimild yrði nýtt hjá skattrannsóknarstjóra, enda um mjög víðtæka heimild að ræða. Voru viðvörunarorð látin falla um að víðtækri heimild af þessu tagi skyldi beitt með sérstakri varúð, sérstaklega þegar henni væri beint að aðilum sem væru ekki sjálfir til rannsóknar.

Frumvarp, sem var samhljóða ofangreindu frumvarpi, var lagt fram undir lok síðasta löggjafarþings og var til umræðu fyrir sömu nefnd og nú. Frumvarpið var ekki afgreitt úr nefndinni og er því lagt hér fram að nýju. Viðskiptaráð, ásamt öðrum hagsmunaaðilum, gaf umsögn bæði skriflega og munnlega fyrir nefndinni síðasta haust og fylgir sú umsögn hér að mestu leyti. Í umræðum fyrir nefndinni kom fram töluverð gagnrýni á frumvarpið, sér í lagi í ljósi þeirrar reynslu sem er af beitingu laga nr. 23/2010, og aukið við þau varúðarorð sem höfðu fallið við fyrri umfjöllun.

Það er mat Viðskiptaráðs að bæði eðlilegt og nauðsynlegt sé að opinberar eftirlits- og rannsóknarstofnanir hafi þau úrræði sem þarf til að markmiðum í starfsemi þeirra sé náð. Það verður þó ávallt að líta til þess að slík úrræði séu í samræmi við meðalhóf og settar ákveðnar skorður að kröfu réttarríkisins.

Svo hægt sé að átta sig með fullnægjandi hætti á áhrifum þessa frumvarps verður að skoða þau áhrif sem gætt hefur af þeirri heimild sem þegar hefur verið lögfest. Bæði verður að skoða áhrif þess í tengslum við þau mál þar sem heimildin hefur verið nýtt sem og önnur hugsanleg áhrif þeirra.

### **Fyrri heimild beitt með víðtækum hætti**

Sú heimild sem skattranssóknarstjóra var veitt með fyrrnefndum lögum hefur þegar verið nýtt af embættinu í einhverjum tilfellum. Í einu þessara tilfella var mál höfðað vegna kyrrsetningar sem endaði fyrir Hæstarétti. Í kjölfar dóms Hæstaréttar, nr. 372/2010, þar sem fallist var á að fyrrgreind lög tækju ekki til virðisaukaskatts var fallið frá öllum kyrrsetningum vegna málsins. Í kjölfar dómsins kom fram krafa um þær breytingar sem ofangreint frumvarp ber með sér. Því miður tók dómstóllinn ekki á þeim efnislega ágreiningi sem fyrir hann var lagt, t.d. hvort skilyrði kyrrsetningar væru fyrir hendi eða hvort skilyrði um rökstuddan grun væru til staðar, en felldi kyrrsetningu úr gildi vegna tæknilegra atriða, þ.e. að heimildin næði ekki til laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Þó ekki hafi verið tekið á þeim efnislegu atriðum sem lögð voru fyrir dóm þá verður séð af málavöxtum í ofangreindu máli að heimild til kyrrsetningar var með mjög rúmum hætti og teygt lengra í beitingu en gert hafði verið ráð fyrir.

### **Heimildin kallar á allsherjarveð í eignum stjórnarmanna**

Þegar horft er til hugsanlegra áhrifa sem af frumvarpinu leiðir verður að líta til þátta eins og afleiðingar árangurslausrar kyrrsetningar, sem um verður ætt hér síðar, og hvaða afleiðingar lögin hafa á stjórnarsetu í fyrirtækjum. Ef litið er til þess síðarnefnda er augljóst að þau virka ekki hvetjandi fyrir aðila að taka sæti í stjórnnum fyrirtækja sem þeir hafa ekki beina hagsmuni af. Um leið og unnið er hörðum höndum að því að setja laga- og regluramma sem á að tryggja faglega stjórnir í fyrirtækjum þá orkar tvímælis að setja slíkar reglur sem ofangreint frumvarp felur í sér. Með því að setjast í stjórnir fyrirtækja eru aðilar ekki aðeins að taka á sig þá stjórnunarlegu ábyrgð sem lög kveða á um heldur eru þeir einnig með því að leggja að veði allar eigur og þá um leið fjárhagslegt öryggi sitt og fjölskyldu sinnar. Þetta á við á meðan stjórnarsetu stendur og jafnvel árum eftir hana, eða allt þar til skattalegar kröfur fyrnast.

Mikill fælingarmáttur felst í þessu fyrirkomulagi þegar kemur að stjórnarsetu manna. Sérstaklega þegar, eins og dæmin hafa sýnt, aðilar sitja mögulega í mörgum stjórnnum og án allrar fjárhagslegrar tengingar við fyrirtækin en á grunni sérþekkingar.

Eðlilegt er að auka aga á atvinnulífið og efla eftirlit og aðgerðir gegn misnotkun og undanskotum en eins og áður sagði verður að gæta meðalhófs og með þeim reglum sem hér eru lagðar til er gengið mun lengra en meðalhóf nær.

***Viðskiptaráð leggur til að takmörkun verði sett í lögin um kyrrsetningu eigna aðila sem eru ekki sjálfir til rannsókna, t.d. stjórnarmanna skattaðila sem hafa ekki beina fjárhagslega hagsmuni af rekstri félagsins eða hafa daglega stjórnun undir höndum. Sjá nánar í tillögum hér að neðan.***

### **Vikið frá almennum reglum um kyrrsetningu**

Almennt er kyrrsetning verulega íþyngjandi inngríp í mannréttindi þess sem fyrir henni verður, sem og nánustu skyldmenni hans. Kyrrsetning skerðir með íþyngjandi hætti eignarrétt og friðhelgi einkalífs, sbr. 72. gr. og 71. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 og því er mikilvægt að kyrrsetningarheimildin sé sett fram af meðalhófi og stangist ekki á við meginreglur réttarríkisins um réttláta málsmeðferð, sbr. m.a. 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Þá er rétt að vekja sérstaka athygli á því að kyrrsetningarheimild tekjuskattslaga víkur verulega frá almennum reglum um kyrrsetningu, sbr. lög nr. 31/1990. Fráviknið felst aðallega í því að ekki þarf að vera til staðar lögvarin krafa, svo unnt sé að beita kyrrsetningarheimild tekjuskattslaga, heldur er nægjanlegt að uppi sé „rökstuddur grunur um refsiverða háttsemi“. Með öðrum orðum er sú krafa, sem kyrrsett er fyrir, ekki orðin til þegar kyrrsetning fer fram.

Heimild til kyrrsetningar nær ekki aðeins til þeirra undanskota sem til rannsóknar eru heldur einnig til áætlaðra fésekta og sakarkostnaðar. Hér er að hluta um að ræða kröfu sem hefur ekki ennþá myndast en er áætluð af starfsmönnum skattrannsóknarstjóra út frá meintu undanskoti sem til rannsóknar er.

Með undanskoti í þessu samhengi er fyrst og fremst átt við vörsluskatta, sem ekki hefur verið skilað, en viðkomandi skattaðili hefur þá undir höndum fjármuni sem með réttu tilheyra skattyfirvöldum. Þegar skattaðili er grunaður um að hafa gefið skattyfirvöldum rangar eða villandi upplýsingar, eða leynt upplýsingum, þannig að álagðir skattar verða lægri en þeir ella hefðu orðið, má að vissu leyti jafna þeirri háttsemi til undanskota. Verður að telja réttlætanlegt að hafa heimild til beitingar kyrrsetningar í einstaka tilvikum.

Fjársektir, sem kunna að verða ákvarðaðar í kjölfar refsimeðferðar skattamáls, eru hins vegar í grundvallaratriðum ólíkar framangreindum undanskotum eigna. Í þeim tilvikum er ekki um að ræða fjármuni sem með réttum upplýsingum, skilum eða framtölum hefðu tilheyrt skattyfirvöldum, heldur eru þetta refsingar sem verður aðeins beitt að uppfylltum refsiskilyrðum, sem eru strangari en skilyrði fyrir endurálagningu skatta. Fésektirnar eru þannig ekki samofnar skattuppgjöri, eða fjármunir sem með réttu tilheyra skattyfirvöldum frá upphafi málsmeðferðar.

Það er því eðlismunur á þeim kröfum, sem skattyfirvöld eiga á hendur skattaðilum vegna rangra framtala eða þess að vörslusköttum er ekki skilað, og hins vegar refsiviðurlaga vegna brota á skattalögum. Í fyrra tilvikinu getur verið raunveruleg hætta á undanskoti eigna (sérstaklega í tilviki vörsluskatta) og kyrrsetning því hugsanlega réttlætanleg. Í síðara tilvikinu er ekki um að ræða fjármuni sem tilheyra skattyfirvöldum, heldur fésektir sem verði aðeins beitt að uppfylltum refsiskilyrðum. Verður því ekki séð að eðlilegt sé að kyrrsetningarheimild nái einnig til fésekta og sakarkostnaðar sem ekki hefur komið til.

***Viðskiptaráð leggur til að kyrrsetning nái aðeins til væntanlegrar kröfu um staðgreiðslu opinberra gjalda en ekki til fésekta og sakarkostnaðar.***

#### **Árangurslaus kyrrsetning grundvöllur gjaldþrotaskipta**

Nokkuð augljóst virðist að árangurslaus kyrrsetning skv. þeim kyrrsetningarheimildum sem hér eru til umfjöllunar, ætti ekki að geta orðið grundvöllur gjaldþrotaskipta. Í áður nefndu máli Hæstaréttar var gerð árangurslaus kyrrsetning að hluta vegna upphæðar kröfu umfram þær eignir sem kyrrsettar voru. Heimild til gjaldþrotaskipta á slíkum grundvelli er í besta falli varhugaverð. Aðili er gerður algerlega varnarlaus gagnvart óþolinmæði annarra kröfuhafa sem geta krafist gjaldþrotaskipta vegna krafna sinna á hendur viðkomandi á grundvelli hinnar árangurslausu kyrrsetningar.

Gjaldþrotaskipti í kjölfar árangurslausrar kyrrsetningar er verulega íþyngjandi úrræði, sérstaklega þar sem krafa kyrrsetningarbeiðanda hefur þá ekki hlotið staðfestingu dómstóla. Í tilviki skattyfirvalda hefur krafan ekki enn verið sett fram, heldur er hún „væntanleg“. Krafan er þannig ekki orðin til. Varhugavert verður að teljast að rýmka heimild til gjaldþrotaskipta að þessu leyti, og heimila á grundvelli kröfu sem ekki er til.

Þá virðist blasa við að beiðni um gjaldþrotaskipti í kjölfar kyrrsetningar skattyfirvalda gangi þvert gegn tilgangi kyrrsetningar. Eins og áður segir verður krafa skattyfirvalda í fyrsta lagi til þegar rannsókn embættis skattrannsóknarstjóra lýkur, og þá með endurákvörðun skatta. Verði skattaðili knúinn í þrot á grundvelli árangurslausrar kyrrsetningar, fellur kyrrsetning í eignum hans niður, sbr. 1. mgr. 138. gr. laga um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991. Þar af leiðandi munu eignir skattaðilans standa til fullnustu öllum öðrum kröfuhöfum en skattrannsóknarstjóra, sem getur þar að auki ekki lýst kröfu í bú skattaðilans, enda er krafan ekki orðin til. Það er því tilgangslaust að heimilt verði að krefjast

gjaldþrotaskipta í kjölfar árangurslausrar kyrrsetningar. Það má heita augljóst að með því sé meðalhófsreglan brotin, og gengið allt of hart fram gagnvart skattaðila.

Sérstaklega er gerð athugasemd við skort á málsmeðferðarreglum og tímamörkum í þessu samhengi. Árangurslaus kyrrsetning getur hvílt á í um 3-5 ár á aðila ef litið er til þeirrar málsmeðferðar sem fyrirliggur til að aflétta henni, þ.e. meðferð máls fyrir ríkisskattstjóra, endurálagning, yfirskattanefnd, héraðsdómur og lokum Hæstiréttur. Efnahags- og skattanefnd lagði sérstaka áherslu á í nefndaráliti sínu að kyrrsetning yrði ekki látin standa yfir lengur en brýn nauðsyn bæri til, en engar slíkar takmarkanir hafa verið settar í ofangreint frumvarp eða fyrrgreind lög.

***Viðskiptaráð leggur til að árangurslaus kyrrsetningu skv. lögnum geti aldrei orðið grundvöllur gjaldþrotaskipta. Ráðið leggur einnig til að í lögum verði settar takmarkanir á lengd kyrrsetningar.***

Í ofangreindu frumvarpi sem og fyrrgreindum lögum er heimild til handa kyrrsettum aðila til að aflétta kyrrsetningu með því að leggja fram tryggingu sem nemur þeirri upphæð sem kyrrsetning nær til. Eðlilegt væri að heimild væri hér fyrir þriðja aðila til að leggja fram slíkar tryggingar vegna rannsóknar, t.d. að sá skattaðili sem til rannsóknar er geti reitt fram þær tryggingar sem þarf til að aflétta kyrrsetningu á stjórnarmanni sem ekki er til sérstakrar rannsóknar en hefur mátt sæta kyrrsetningu vegna stöðu sinnar.

***Viðskiptaráð leggur til að 3ja aðila verði heimilt að leggja fram tryggingu vegna kyrrsetningar.***

**Eðlilegt að gjaldfærni fyrirtækja sé skoðuð fyrst**

Í því samhengi verður einnig að skoða fjárhagsstöðu þess fyrirtækis sem er til rannsóknar en ekki aðeins beina málum að þeim aðilum sem að baki því standa. Eðlilegt væri að hluti af forsendum heimildar til kyrrsetningar væri að viðkomandi fyrirtæki væri ógjaldfært. Ekki verður talið eðlilegt að krefjast kyrrsetningar eigna stjórnarmanna og/eða stjórnenda á grundveili rannsóknar á fyrirtæki sem enn er gjaldfært vegna meintra skattalegra undanskota eða vantalinna skatta. Það hlýtur að vera tilgangur skattrannsóknar að fá úr því skorið með rannsókn embættisins hvort undanskot frá skatti hafi átt sér stað eða rangt talið fram með einhverjum hætti og þá ef svo reynist endurheimta þá fjármuni.

Með því að krefjast kyrrsetningar vegna rannsóknar á gjaldfæru fyrirtæki er gengið lengra en nauðsyn ber til í því markmiði að endurheimta slíka fjármuni. Það hlýtur að vera fyrst og fremst skattaðilinn sjálfur sem er ábyrgur á eigin skattskilum. Ef sá skattaðili reynist ógjaldfær eftir skoðun þar á, þá fyrst ætti að skoða hvort ástæða sé til kyrrsetningar eigna þeirra sem að honum standa.

***Viðskiptaráð leggur til að forsenda kyrrsetningar sé að viðkomandi fyrirtæki, sem er til skattrannsóknar, sé ógjaldfært eftir skoðun þar á.***

**Mannréttindi setja heimildinni skorður**

Við kyrrsetningu eigna verður að virða þau sjálfsgöðu mannréttindi skattaðila að hann geti framfleytt sér og fjölskyldu sinni á meðan á málarekstrinum stendur, og að hann geti jafnframt tekið til varna vegna þeirra krafna og málaferia sem munu óhjákvæmilega eiga sér stað í kjölfar kyrrsetningar. Í því samhengi verður að líta til þess að málsmeðferð hjá skattyfirvöldum tekur að jafnaði mjög langan tíma, sem er jafnvel frekar mældur í árum en mánuðum. Á þeim tíma þarf skattaðili að sjá sér og fjölskyldu sinni farborða, en sá réttur er m.a. verndaður af 76. gr. stjórnarskrárinnar.

Þá verður skattaðili að hafa fjárhagslegt svigrúm til að geta tekið til varna í deilumálum við skattyfirvöld og aðra aðila. Er sá réttur hans m.a. verndaður af 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu. Mat á framfærsluþörf og mögulegum málskostnaði verður að vera raunhæft, að teknu tilliti til stöðu og fjölskyldustærðar viðkomandi skattaðila, sem og þess hversu flókið og tímafrekt má ætla að úrlausn fyrir skattyfirvöldum og dómstólum verður.

**Viðskiptaráð leggur til að undarskyldir kyrrsetningu verði þeir fjármunir sem raunverulega þarf til framfærslu og málareksturs á meðan á málsmeðferð fyrir skattyfirvöldum og dómstólum stendur.**

Refsing sú sem felst í kyrrsetningu skv. frumvarpinu er án undangenginnar sérstakrar rannsóknar og kallar það á varfærna beitingu. Kyrrsetning á grundvelli áætlaðrar fésektar er byggð á staðhæfingum ríkisskattstjóra og áætluðum brotum á skattalöggjöf en ekki á niðurstöðu rannsóknar eða málsmeðferðar hjá þar til bærum yfirvöldum. Slíkar refsingar ættu að byggja á ásetningi eða vítaverðu gáleysi að undangenginni rannsókn en ekki mati einstakra starfsmanna embættis.

**Viðskiptaráð leggur til að eftirfarandi breytingar verði gerðar á ofangreindu frumvarpi:**

- *Viðskiptaráð leggur til að takmörkun verði sett í lögum um kyrrsetningu eigna aðila sem eru ekki sjálfir til rannsóknar, t.d. stjórnarmanna skattaðila sem hafa ekki beina fjárhagslega hagsmuni af rekstri félagsins eða hafa daglega stjórnun undir höndum.*
- *Viðskiptaráð leggur til að kyrrsetning nái aðeins til væntanlegrar kröfu um staðgreiðslu opinberra gjalda en ekki til fésekta og sakakostnaðar.*
- *Viðskiptaráð leggur til að árangurslaus kyrrsetningu skv. lögnum geti aldrei orðið grundvöllur gjaldþrotaskipta. Ráðið leggur einnig til að í lögum verði settar takmarkanir á lengd kyrrsetningar.*
- *Viðskiptaráð leggur til að 3ja aðila verði heimilt að leggja fram tryggingu vegna kyrrsetningar.*
- *Viðskiptaráð leggur til að forsenda kyrrsetningar sé að viðkomandi fyrirtæki sé ógjaldfært eftir skoðun þar á.*
- *Viðskiptaráð leggur til að undarskyldir kyrrsetningu verði þeir fjármunir sem raunverulega þarf til framfærslu og málareksturs á meðan á málsmeðferð fyrir skattyfirvöldum og dómstólum stendur.*

Eðlilegt er að stofnanir sem hafa til rannsóknar mál eins og þau sem skattrannsóknarstjóri hefur til rannsóknar hafi þær heimildir sem til þarf. Það verður hins vegar ekki séð að sú heimild sem hér er lögð til, og er þegar í fyrrnefndum lögum, falli þar undir. Eins og af ofangreindu verður séð þá gengur heimildin út fyrir meðalhóf og er ekki hægt að tryggja að embætti skattrannsóknarstjóra haldi sig innan eðlilegra marka við beitingu þess og í samræmi við grundvallarreglur réttarríkisins.

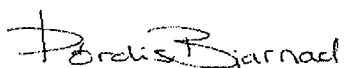
Þær breytingar sem lagðar eru til með frumvarpi þessu er ætlað almennt gildi og til frambúðar, annað verður ekki lesið af frumvarpinu. Því skiptir miklu að þær séu þannig úr garði gerðar að samrýmist réttarríkisvitund aðila og reglum um meðalhóf. Í þessu ljósi er afar óheppilegt að heimildir sem þessar séu kynntar sem hluti af aðgerðum stjórnvalda í kjölfar hruns bankanna líkt og skattrannsóknarstjóri lét nýlega hafa eftir sér. Hér er vísað til viðtals þann 3. júní 2010 í kvöldfréttum ríkisútvarpsins en þar kemur fram að skattrannsóknarstjóri telji eldri lög „*ekki ná markmiði sínu, sem var að kyrrsetja eignir þeirra sem komu að bankahruninu.*“ Frumvarp þetta er ekki afmarkað við bankahrunið og því óeðlilegt að það sé kynnt þannig.

Annað dæmi um einkennilega túlkun á lögnum má sjá í orðum þá setts skattrannsóknarstjóra í viðtali maí 2010 í Tíund, en þar kom fram í máli hans eftirfarandi: „*... í framtíðinni er líklegt að það verði venjulegt og almennt verklag að krefjast kyrrsetningar þegar við upphaf rannsóknar, þegar þau skilyrði liggja fyrir að rökstuddur grunur er um skattsvik og hætta er á að eignum verði skotið undan,*

*þær glattist eða rýrni.*“ Ummæli þá setts skattrannsóknarstjóra eru vísbending um að embættið líti á notkun ofangreindrar heimildar sem meginreglu í málum til rannsóknar en ekki sem sértækt úrræði þegar nauðsynlegt þykir að grípa til slíkra ráðstafana. Íþyngjandi rannsóknar- og refsheimildir, eins og kyrrsetningu, geta aldrei orðið meginregla í starfsemi skattfirvalda rétt eins og beiting gæsluvarðhalds er ekki meginregla í starfsemi ákærvaldsins. Ummæli sem þessi draga úr tiltrú á að heimildunum verði beitt í samræmi við kröfur réttarríkisins og því enn fremur mikilvægt að tryggja í frumvarpi þessu rétt þeirra aðila sem eru til rannsóknar eða tengjast lögaðila til rannsóknar.

**Viðskiptaráð leggur til að frumvarpið nái ekki óbreytt fram að ganga og að lög nr. 23/2010 verði endurskoðuð með tilliti til fyrrgreindra athugasemda.**

Virðingarfyllt,



---

Þórdís Bjarnadóttir  
Lögfræðingur  
Viðskiptaráð Íslands