

Fjármála- og efnahagsráðuneytið

Minnisblað

Viðtakandi: Efnahags- og viðskiptanefnd
Sendandi: Fjármála- og efnahagsráðuneytið
Dagsetning: 10.06.2020
Málsnúmer: FJR19100070
Bréfalykill: 3.5

Efni: Um 594. mál – Tekjuskattur (milliverðlagning)

Nefndin hefur óskað eftir minnisblaði þar sem fram komi viðbrögð ráðuneytisins við athugasemdum í umsögnum; einkum í umsögn skattrannsóknarstjóra en einnig í umsögnum KPMG og Deloitte.

1. Athugasemdir og tillögur skattrannsóknarstjóra

a. Úrræði þegar fyrir hendi í skattalögum.

Skattrannsóknarstjóri bendir á að þegar séu ákvæði í tekjuskattslögum sem taki á því þegar misbrestur er á að skattaðili fari að skattalögum, þ. á m. 57. gr., í 109. gr. laganna, sem kveður á um að brot gegn þeim skyldum sem um ræðir í 94. gr. laganna varði sektum eða fangelsi allt að tveimur árum. Með frumvarpi þessu sé verið að fara inn á nýjar brautir með því að fá ríkisskattstjóra heimild til að leggja á stjórnvaldssektir. Fram að þessu hafi ríkisskattstjóri getað lagt á álag á vantalda skattstofna, sbr. 108. gr. tekjuskattslaga. Svo kunni að vera að æskilegt sé að um ræði einfaldari og hraðvirkari viðurlagabreytingu en 109. gr. bjóði upp á. Það gæti hins vegar verið athugunarvert að skoða hvort heppilegt gæti verið að innleiða stjórnvaldssektir almennit í skattalög sem nýtt viðurlagaúrræði. Umhugsunaratriði væri þá hvaða aðila væri fengið það viðurlagaúrræði.

Skattrannsóknarstjóri tekur undir að viðurlög skuli liggja við vanrækslu við skjölunarskyldu eins og er nú þegar skv. 109. gr. en dregur í efa að heppilegt sé að frekari viðurlögum verði fyrirkomið með þeim hætti sem frumvarpsdrögin geri ráð fyrir. Þá sé þessi breyting á röngum stað og ætti betur heima í XII. kafla laganna sem ber heitið „viðurlög og málsmeðferð“ í stað þess að koma inn bútaumi í 57. gr. laganna, sérstaklega þegar sérstakur kafli um viðurlög sé þegar í lögunum.

Ráðuneytið fór aftur yfir þessi atriði eftir að athugasemdir bárust á samráðsgátt stjórnvalda en allt voru þetta atriði sem komu til greina þegar frumvarpið var samið, þ. á m. staðsetning refsíákvæðisins í tekjuskattslögunum og hvort það ætti betur heima í XII. kafla með skírskotun til efnisreglna 5. mgr. 57. gr. laganna. Tekin var ákvörðun um að staðsetja ákvæðið með efnisreglunni sjálfri en ráðuneytið mun ekki setja sig upp á móti því ef nefndin kys að staðsetja það í XII. kafla laganna.

Líkt og segir í athugasemdum með frumvarpinu er hér lögð til sú nýbreytni í íslenskum skattarétti að ríkisskattstjóri fái heimild til að beita skattaðila sektum vegna umræddra brota á lögum umfram álagsbeitingarheimild 108. gr. tekjuskattslaga. Ríkisskattstjóri hefur hins vegar heimildir samkvæmt öðrum lögum til að beita aðila sektum, svo sem á grundvelli laga um aðgerðir gegn peningabætti, nr. 140/2018, laga um raunverulega eigendur, nr. 82/2019 og laga um ársreikninga, nr. 3/2006. Ákvæði XII. kafla tekjuskattslaga, einkum 108. gr. um álagsbeitingu ríkisskattstjóra og ákvæði 109. gr. um sektarheimildir skattrannsóknarstjóra, voru ekki talin ná þeim tilgangi að knýja á um upplýsingaskil. Þá var ekki heldur talið að vel færi á því að staðsetja heimild til að gera aðilum sekt í milliverðlagningarmálum í 108. eða 109. gr. laganna með skírskotun til 5. mgr. 57. gr. laganna.

Tilgangur frumvarpsins er að lögfesta skjótvirka viðurlagaheimild í milliverðlagningarmálum að erlendra

fyrirmynd til þess að unnt sé að knýja á um skil á upplýsingum í slíkum málum. Því er um hlutlæga ábyrgð að ræða og ekki tekin afstaða til sektar viðkomandi. Talið er að flækjustig yrði meira ef skattrannsóknarstjóra yrði fengin þessi heimild enda hefur 109. gr. tekjuskattslaganna til að mynda ekki nýst í þessum tilgangi. Sjálfvirkni að sem mestu leyti þyrfti að mati ráðuneytisins að ráða ferð, bæði við álagningu sektanna sem og lækkun þeirra ef skattaðili bregst við innan þar tilgreindra tímamarka.

b. Bann við endurtekinni málsmeðferð og réttur til að fella ekki á sig sök.

Aðalatriði í umsögn skattrannsóknarstjóra varðar áhyggjur embættisins af endurtekinni málsmeðferð í skattrannsóknarmálum. Í umsögn segir að ef ríkisskattstjóri hefði þetta viðurlagaúrræði væri umhugsunarvert hvort skattrannsóknarstjóri gæti látið til sín taka einnig, sbr. bann við endurtekinni málsmeðferð sbr. ákvæði 1. mgr. 4. gr. viðauka 7 við Mannréttindasáttmála Evrópu, ef ríkisskattstjóri hefði þegar látið til sín taka með beitingu stjórnvaldssekta.

Skattrannsóknarstjóri mælist til þess að hugað verði að 6. gr. Mannréttindasáttmála Evrópu um réttláta málsmeðferð við vinnslu frumvarpsins, og um rétt manna til að fella ekki á sig sök, sbr. 143. gr. laga um verðbréfavíðskipti nr. 108/2007.

Skattrannsóknarstjóri mælir því í umsögninni gegn því að b-liður frumvarpsins verði lagður fram í núverandi mynd og gerir athugasemdir við orðaval og að ekki sé nægilega afmarkað hið tímalega svigrúm í 4. mgr. og bendir á 97. gr. tekjuskattslaga í þeim efnunum. Þá sé ekki nægilega skýrt í lagatextanum að um ræði hlutræna ábyrgð, svo sem á virðist byggt.

Ráðuneytið tók upp breytt orðalag að ráðum embættis skattrannsóknarstjóra til þess að afmarka m.a. betur hið tímalega svigrúm og að um sé að ræða hlutlæga ábyrgð. Voru þær breytingar taldar til bóta.

Ráðuneytið telur ekki að sektarheimild frumvarpsins brjóti gegn 6. gr. Mannréttindasáttmála Evrópu um rétt manna til að fella ekki á sig sök, þar sem ákvæði frumvarpsins varðar einvörðungu lögaðila og er að auki sett með vísun til leiðbeininga OECD í 13. aðgerðaráætlun BEPS og að fyrirmynd annarra þjóða.

Að sama skapi telur ráðuneytið ekki að sektarbeiting þessi geti komið í veg fyrir málsmeðferð skattrannsóknarstjóra eða varði bann við endurtekinni málsmeðferð, frekar en að sektarbeiting ársreikningaskrár við skorti á skilum á ársreikningi varði sömu ákvæði Mannréttindasáttmála Evrópu. Þá geta sömu rök um hugsanlega tvöfalda refsingu einnig átt við um fleiri atriði, s.s. álagsbeitingu Skattsins. Að störfum er vinnuhópur um tillögur nefndar um saksókn skattalagabrota sem hefur það hlutverk að útfæra tillögur nefndar, sem skilaði skýrslu sinni í byrjun árs, um rannsókn og saksókn skattalagabrota, í formi frumvarps, þar sem lagðar verði til þær breytingar á efnisreglum, stofnanauppbyggingu og samstarfi sem að mati nefndarinnar dugi til þess að tvöföldum refsingum verði ekki beitt í þessum málaflokki. Sjá á:

<https://www.stjornarradid.is/efst-a-baugi/frettir/stok-frett/2020/01/24/VInnuhopur-um-tillogur-nefndar-u-m-saksokn-skattalagabrota/>. Ráðuneytið telur að það sé á þeim vettvangi sem taka þurfi á þessum málum og að tillaga í frumvarpi þessu muni ekki teljast til vandkvæða.

Sé farið yfir feril mála í milliverðlagningarmálum þá er, líkt og varðandi ársreikninga lögaðila, nauðsynlegt að skattaðili sinni skjölunarskyldu sinni skv. 57. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003. Á grundvelli þeirra upplýsinga sem fást með skjölun má byggja frekari málsmeðferð ef efni þykja standa til og væri þá ekki loku fyrir skotið að mál kæmu til kasta skattrannsóknarstjóra. Hingað til hefur málsmeðferð þótt vera svífasein þegar svo ber undir að aðili sinnir ekki skjölunarskyldu. Að öðru leyti er vísað til greinargerðar með frumvarpinu um ástæður að baki frumvarpi þessu.

2. Athugasemdir og tillögur Deloitte ehf.

a. Fjárhæðir sekta og matskennt orðalag.

Deloitte bendir á í umsögn sinni að misjafnt sé hvernig ríki ákvarði armslengdarviðmið í viðskiptum aðila, þótt skjölun og greining sé að fullu í samræmi við aðferðarfræði OECD. Sum lönd t.d. viðurkenni í framkvæmd ekki sömu milliverðlagningaraðferðir og gert er hér á landi. Leiðbeiningar OECD leggja áherslu á að meðalhófs sé gætt í allri meðferð milliverðlagningarmála. Deloitte tekur dæmi af hugsanlegri þróun mála og íslenskur aðili með starfsemi erlendis þyrfti að greiða jafnvel 24 milljónir króna í stjórnvaldssektir og 25% álag að auki.

Deloitte telur ekki ákjósanlegt að ríkisskattstjóri hafi heimild til að leggja á stjórnvaldssekt ef skjölun telst ófullnægjandi. Það sé bæði matskennt hvað teljist vera ófullnægjandi og skapar umtalsverðar flækjur fyrir skattaðila með viðskipti í fleiri löndum.

Ráðuneytið brást við umsögn þessari með því að afmarka betur þau tilvik sem teljast vera ófullnægjandi og er þá átt við þegar skjölun er ekki sinnt eða þau eru verulega ófullnægjandi. Það verður eftir sem áður matskennt og er varla við því komið að taka út allan sveigjanleika til mats þar sem jafna má því saman að sinna ekki skjölunarskyldu eða sinna henni að mjög óverulegu leyti. Þá hefur ráðuneytið lagt til að sektarfjárhæð geti hæst numið 6 millj. kr. þegar brot á skjölunarskyldu ná til fleiri en eins rekstrarárs.

b. APA-samningar ekki fyrir hendi.

Þá bendir Deloitte á að Ísland hafi ekki innleitt reglur á sviði marghliða bindandi álita (e. APA-samninga) sem er samningur á milli skattaðila og skattyfirvalda í viðkomandi ríkjum um milliverðlagningu í tilteknum viðskiptum yfir ákveðinn tíma. Það sé því engin leið í því dæmi sem nefnt er fyrir skattaðila að afla sér vissu fyrirfram um að skattyfirvöld séu sammála þeim aðferðum sem beitt sé.

Ábendingu um skort á heimild til gerðar marghliða bindandi álita eða APA-samninga svokallaðra, er réttmæt að mati **ráðuneytisins**. Slík heimild hefur ekki enn verið tekin upp hér á landi.

3. Athugasemdir og tillögur KPMG ehf.

a. Skipan refsíákvæðis meðal efnisreglna óeðlileg.

KPMG er því sammála skattrannsóknarstjóra um að óeðlilegt sé að refsíákvæðum þessum verði skipað meðal efnisreglna um milliverðlagningu, þrátt fyrir að refsíákvæðum tekjuskattslaga sé að öðru leyti skipað innan sérstaks kafla, XII. kafla, undir yfirskriftinni „Viðurlög og málsmeðferð.“ KPMG telur æskilegra að halda gildandi skipan refsíákvæða innan laganna.

Ráðuneytið hefur svarað þessari athugasemd framar og vísar í þau svör.

b. Brotalýsingu í c-lið 1. gr. ábótavant.

Þá gerir KPMG athugasemd við brotalýsingu í frumvarpinu. Brotalýsing í fyrstu málsgrein af fimm sé „... vanrækir að skjala viðskipti við tengda aðila að hluta eða öllu leyti“. Í fjórðu málsgrein, þar sem kveðið er á um sektarfjárhæðir, segi hins vegar: „Sekt skal nema 3 millj. kr. hafi lögaðili ekki sinnt skjölunarskyldu sinni innan 45 daga. Sekt skal nema 1,5 millj. kr. hafi lögaðili skilað inn gögnum sem teljast ófullnægjandi og lögaðili hefur ekki orðið við kröfum ríkisskattstjóra um úrbætur innan 45 daga.“

Í umsögn segir að af þessum orðum fjórðu málsgreinarinnar verði ráðið að sektarheimildinni sé aðeins ætlað að ná til þess brots að virða að vettugi kröfu ríkisskattstjóra um að fullnægjandi skjöl verði fyrir hann lögð innan tímamarka. Í því samhengi eru í tillögunni viðhöfð orðin „ekki sinnt skjölunarskyldu sinni innan 45 daga“.

Skjölunarskylda myndast þegar viðskipti eiga sér stað en ekki á því tímamarki þegar ríkisskattstjóri krefst framlagningar skjala og því eiga þessi orð ekki við. Brotalýsing er fjarri því að vera glögg. Þá verður það

að teljast ljóður á lýsingunni að hún er matskennd að því varðar hvaða gögn teljast vera fullnægjandi. Hvort tveggja er lagt í hendur ríkisskattstjóra að meta refsigrundvöllinn og að ákvarða sektina. Gengur þetta gegn því meginsjónarmiði að skýrt skuli lögakveðið hvaða athafnir eða athafnaleysi geti verið grundvöllur stjórnvaldssektar.

Ráðuneytið telur ábendingu KPMG varðandi orðalagið „...hafi lögaðili ekki sinnt skjölunarskyldu sinni innan 45 daga“ réttmæta þar sem átt er í raun við að aðili hafi ekki skilað inn gögnum vegna skjölunarskyldu. Að því leytinu er orðalagið ekki nægilega nákvæmt. Í lokamálsliðum 5. mgr. 57. gr. segir:

„Lögaðili skal staðfesta skjölunarskyldu við framtalsskil og að fullnægjandi skjölun hafi átt sér stað. Lögaðili skal bregðast við beiðni skattyfirvalda um aðgang að skjölunarskyldum gögnum eigi síðar en 45 dögum eftir að beiðnin kom fram.“

Til þess að skýra orðalagið betur mætti orða málsliðinn svo: „hafi fullnægjandi skjölun ekki átt sér stað innan 45 daga.“

c. Matskennd refsheimild.

Ljóst virðist vera að refsheimild þessari er ætlað að vera óháð því hvort skattskil eru rétt eða röng. Ef milliverðlagsreglur eru hundsáðar eða þeim ranglega beitt, þannig að leiði til vantalinns skattstofns, stendur heimild til 25% álagsbeitingar á vantalinns stofn, skv. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. KPMG vekur athygli á að nú þegar eru til staðar, í 6. og 8. mgr. 109. gr. laga nr. 90/2003, refsíakvæði er taka til þess brots að sinna ekki skyldu til að leggja fyrir ríkisskattstjóra gögn sem hann óskar eftir. Refsiramminn er sektir eða fangelsi allt að tveimur árum. Ekkert er í frumvarpinu vikið að afmörkun gildissviðs þess refsíakvæðis gagnvart því sektarákvæði sem lagt er til.

Í frumvarpinu er lagt til að ríkisskattstjóra verið heimilt að ákvarða sekt „óháð því hvort lögbrot er framið af ásetningi eða gáleysi. Orðalag þetta er óskýrt og til þess fallið að valda deilum. Af orðanna hljóðan má helst ætla að lagt sé til að refsiskilyrði verði hvort heldur er ásetningur eða gáleysi. Af greinargerð frumvarpsins má þó ætla að ætlunina sé að leggja til hlutlæga refsíabyrgð.

Ráðuneytið staðfestir að hér er ríkisskattstjóra fengið svigrúm til mats eðli máls samkvæmt. Að mati KPMG er slíkt svigrúm óásættanlegt en hins vegar telur ráðuneytið að nauðsynlegt sé að gefa ríkisskattstjóra slíkt svigrúm til þess að geta knúið á um fullnægjandi skjölun í milliverðlagningarmálum. Þá er slíkt einnig í samræmi við erlendar reglur sem ráðuneytið horfði til við samningu laganna.

Þá er staðfest að ætlunin sé að leggja til hlutlæga refsíabyrgð.

d. Kærufrestur of stuttur.

Í frumvarpinu er lagt til að sektarákvörðun ríkisskattstjóra verði kæránleg til yfirskattanefndar innan 14 daga frá dagsetningu úrskurðar ríkisskattstjóra. KPMG þykir þessi kærufrestur óeðlilega skammur, sérstaklega í þeim tilvikum þegar deilt er um hvort skjöl eru fullnægjandi. Bendir KPMG á að kærufrestur til yfirskattanefndar er almennt þrjú mánuðir, skv. 1. mgr. 5. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd.

Í frumvarpinu er lagt til að ríkisskattstjóri skuli lækka ákvarðaða sektarfjárhæð ef bætt er úr annmörkum innan tiltekins tíma. Lækka sektarfjárhæð um 90% ef bætt er úr innan 30 daga, um 60% ef úrbætur eru gerðar innan tveggja mánaða, en um 40% ef bætt er úr annmörkum innan þriggja mánaða. Í frumvarpinu er ekkert vikið að samspili þessara reglna um lækkun sektarfjárhæðar og kærufresturinn til

yfirs kattane fndar.

Þannig er óljóst hvort kærur til yfirs kattane fndar er ætlað að girða fyrir að ríkisskattstjóri lækki sekt, samanber almennar reglur um *litis pendens* áhrif, þ.e. að kæra til æðra stjórnvalds girði fyrir endurupptöku lægra setts stjórnvalds á kærðri ákvörðun sinni.

Ekki er í frumvarpinu mælt fyrir um á hvaða tímamarki ríkisskattstjóri telst hafa tekið upp sektarákvörðun sína.

Vegna afar stutts kærufrests til yfirs kattane fndar kann sá sem sekt sætir að verða af kærurétti bíði hann ákvörðunar ríkisskattstjóra um lækun sektarfjárhæðar. Með vísan til alls framanritaðs leggur KPMG til að umræddur c liður 1. gr. frumvarpsins verði allur felldur brott.

Ráðuneytið er þessu ósammála. Kærufrestur er hinn sami og gildir um úrskurði ársreikningaskrár og dagsektarbeitingu og er talið að vel fari á því að samræmi sé haft þar á milli í kærufresti.

e. Breyting lögð til á gildistökuákvæði.

Standi vilji til að lögfesta umrædd sektarákvæði leggur KPMG til breytingu á gildistökuákvæði í 2. gr. frumvarpsins, á þann veg að skýrt verði kveðið á um að sektarheimild skuli aðeins ná til brota sem framin eru eftir gildistöku laganna, þ.e. að sekt geti ekki tekið til skjölunarskyldu vegna viðskipta sem áttu sér stað fyrir gildistökuna.

Ráðuneytið telur að ljóst sé að frumvarpið muni ekki hafa afturvirk áhrif, þ.e. ná til brota sem framin eru fyrir gildistöku laganna. Í 2. gr. segir að lög þessi öðlist þegar gildi og hefði það þau áhrif að ef þau væru samþykkt á haustþingi 2020 myndu þau ekki gilda við álagningu ársins 2020 vegna tekjuársins 2019 heldur við álagningu 2021.