



SKATTRANNSÓKNARSTJÓRI  
RÍKISINS

Nefndasvið Alþingis  
Vt. efnahags- og viðskiptanefnd  
Austurstræti 8-10  
101 REYKJAVÍK

T.E./Ó.G. 15.1.2021  
Tilvísun: 2020110025

**Umsögn skattrannsóknarstjóra ríkisins um frumvarp til laga um breytingu á lögum er varða rannsókn og saksókn í skattalagabrotum (tvöföld refsing, málsmeðferð), þingskjal 365 – 373. mál 151. löggjafarþings.**

Með vísan til tölvupósts efnahags- og viðskiptanefndar frá 10. desember sl., þar sem óskað er umsagnar skattrannsóknarstjóra ríkisins um frumvarp til laga um breytingu á lögum er varða rannsókn og saksókn í skattalagabrotum (tvöföld refsing, málsmeðferð), þingskjal 365 – 373. mál 151, er nefndinni látin í té svofelld

**u m s ö g n:**

Frumvarpið felur í megindráttum í sér breytingar af tvennum toga. Annars vegar lýtur það að viðbrögðum vegna dóma Mannréttindadómstóls Evrópu vegna þess sem í daglegu tali hefur verið nefnt tvöföld refsing (ne bis in idem). Hins vegar er með frumvarpinu kveðið á um veigamiklar breytingar á stofnanafyrirkomulagi og málsmeðferð skattalagabrota.

Í umsögn þessari verða gerðar almennar athugasemdir varðandi efni frumvarpsins auk þess sem fram verða settar athugasemdir varðandi nokkur atriði sem fram koma í greinargerð þess.

**I. Tvöföld refsimeðferð (ne bis in idem) - niðurfelling álagsbeitingar.**

Með lögum nr. 33/2020 brást löggjafinn við dómum Mannréttindadómstóls Evrópu með því að sett voru bráðabirgðaákvæði þess efnis að álagi yrði ekki beitt samhliða refsingum í skattamálum. Var með þeirri lagasetningu brugðist við þeim vanda sem við var að etja hér á landi gagnvart ákvæðum Mannréttindasáttmála Evrópu vegna málsmeðferðar og viðurlaga í tengslum við rannsókn og saksókn vegna skattalagabrota, sbr. 4. gr. 7. samningsviðauka mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Gildistími nefndra bráðabirgðaákvæða var til 1. janúar 2021. Með lögum nr. 140/2020 var gildistími bráðabirgðaákvæðanna framlengdur til 1. maí 2021. Í frumvarpi því sem nú liggur fyrir er lagt til að ákvæðin verði varanlega fest í sessi, þó með nánar tilteknum breytingum. Stór hluti greinargerðar með frumvarpinu lítur að umfjöllun um þennan þátt þess. Eru þau ákvæði er hann varða að finna í 7. og 14. gr. frumvarpsins.



Skattrannsóknarstjóri telur réttmætt og þarft að festa í lög þau ákvæði um niðurfellingu álagsbeitingar í skattrannsóknarmálum sem sett voru til bráðabirgða með lögum nr. 33/2020 og lögum nr. 140/2020. Mælir skattrannsóknarstjóri með samþykkt ákvæða þessa efnis. Vegna umfjöllunar um tvöfalda refsimeðferð er ástæða að halda til haga að sá vandi sem stjórnvöld hafa staðið frammi fyrir vegna tvöfaldrar refsimeðferðar er ekki einskorðaður við Ísland. Þannig hafa m.a. öll ríki Norðurlandanna staðið frammi fyrir sambærilegu álitafni og hlotið áfellingisdóma vegna þessa, að Danmörku undanskilinni. Öll önnur ríki Norðurlandanna, þ. á m. Ísland, hafa brugðist við með svipuðum hætti, þ.e. komið í veg fyrir að álagi verði beitt samhliða öðrum viðurlögum. Danmörk hefur ekki beitt álagi með sama hætti og hin ríkin og því ekki sætt áfelli vegna þessa. Eins og ítarlega er gerð grein fyrir í greinargerð frumvarpsins er fyrirkomulag skattrannsókna og meðferð slíkra mála mismunandi á milli ríkja Norðurlandanna. Við blasir þá hið augljósa að þau álitafni sem hér á landi hafa komið upp vegna tvöfaldrar refsimeðferðar hafa ekkert með hérhent stofnanafyrirkomulag að gera, enda, væri vandamálið einskorðað við framkvæmd hér á landi ef sú væri raunin, en óumdeilt er að svo er ekki. Í greinargerð með frumvarpinu kemur enda fram að með því að útiloka að álagi verði beitt samhliða stjórnvaldssektum eða refsingum vegna skattalagabrota sé „að fullu mætt“ þeim sjónarmiðum sem fram hafi komið í dómum Mannréttindadómstóls Evrópu. Liggur því fyrir að lögfesting slíks ákvæðis getur farið fram sjálfstætt og án tengsla við aðrar breytingar sem lagðar eru til og fram koma í frumvarpinu.

Skattrannsóknarstjóri telur mikilvægt að efni fyrrnefnds bráðabirgðaákvæðis verði varanlega lögfest. Er ekkert sem kallar á tímabundna lögfestingu þess. Að mati skattrannsóknarstjóra þarf þó að huga betur að orðalagi ákvæðisins eins og það er sett fram í fyrirbyggjandi frumvarpi. Þá er ekki í frumvarpstextanum hugað að álagsbeitingu í þeim málum sem lokið er með sekt hjá skattrannsóknarstjóra. Einnig vekur skattrannsóknarstjóri athygli á að í frumvarpinu er ekki að finna neitt ákvæði varðandi niðurfellingu álags vegna virðisaukaskatts, sbr. hins vegar ákvæði þar um í 26. gr. laga nr. 33/2020 og nr. 140/2020.

Vert er m.a. í ljósi athugasemda sem bárust í samráðsgátt stjórnvalda varðandi umrætt frumvarp að taka fram að það er misskilningur að endurákvörðun í kjölfar skattrannsóknar feli í sér tvöfalda málsmeðferð andstæða mannréttindaákvæðum, svo sem glöggð verður ráðið af niðurstöðum dóma Mannréttindadómstóls Evrópu.

## **II. Breytt stofnanafyrirkomulag og málsmeðferð við rannsókn og viðurlagabeitingu vegna skattalagabrota.**

Um áratugaskeið hefur af hálfu Alþingis verið lögð aukin áhersla og þungi á baráttu gegn skattundankotum með eflingu skattrannsókna, auknu sjálfstæði skattrannsóknarstjóra, víðtækari valdheimildum og styrkingu refsheimilda. Er þessi þróun rakin að örliðu leytir í greinargerð frumvarpsins, þar sem vikið er að forsögu stofnunar embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins með lögum nr. 111/1992. Áður en til sjálfstæðs embættis var stofnað var sjálfstæð rannsóknardeild starfrækt innan embættis ríkisskattstjóra sem hafði með höndum bæði eftirlit og rannsóknir. Með með lögum nr. 40/1978 var sjálfstæði rannsóknardeildarinnar aukið enn frekar frá því áður hafði verið og skattrannsóknarstjóri frá þeim tíma skipaður af fjármálaráðherra. Er enginn vafi á því að þessar áherslur þingsins hafa gegnt þýðingarmiklu hlutverki við að sporna gegn skattundanskotum og við að auka sýnileika og varnaðaráhrif í málaflokknum. Er mikilvægt og á það lagður þungi að ekki verði horfið frá þeirri vegferð heldur áfram horft fram á veg með þeirri styrkingu og eflingu sem nauðsyn kallar á.



## 1. Sameiningu embættis skatttrannsóknarstjóra ríkisins við Skattinn.

Þau ákvæði frumvarpsins sem kveða á um sameiningu embættis skatttrannsóknarstjóra ríkisins við skattinn koma einkum fram í 1. gr. þess.

Almennt hefur verið talið að sjálfstæði þeirra aðila réttarvörslunnar sem hafa með höndum rannsóknir refsiverðra brota sé mikilvæg forsenda jafnt árangurs af starfsemi þeirra sem og trúverðugleika og trausts. Eins og vikið hefur verið að hér að framan hefur það sjálfstæði að því er skatttrannsóknir varðar verið byggt upp hér á landi um áratuga skeið. Þó við blasi að það sjálfstæði verði best tryggt með því að þeim verkefnum sem ætlað er að njóti sjálfstæðis sé fyrirkomið innan sérstakrar stofnunar, verður því ekki fram haldið að ekki sé unnt að búa svo um hnútana að það sjálfstæði verði tryggt þrátt fyrir samlegð við önnur verkefni eða með sameiningu við aðra stofnun. Sé nokkur hættu á því að frá fyrra sjálfstæði sé horfið er þó mikilvægt að fyrir því liggi skilmerkilegur rökstuðningur og ennfremur samburður við þá kosti sem taldir eru að þar eigi að vega þyngra. Ekki síst er mikilvægt að slíkur rökstuðningur liggi fyrir til framtíðar lítið svo unnt sé að byggja áfram á þeim grunni sem þar yrði þá lagt upp með. Í greinargerð með frumvarpinu koma fram almennar ályktanir um gagnsemi sameiningar en ekki gerð náin grein fyrir hagkvæmni sameiningar skatttrannsóknarstjóra við Skattinn eða vanda samfara núverandi fyrirkomulagi. Telur skatttrannsóknarstjóri að hér sé um að ræða slíkt grundvallaratriði að það verðskuldi frekari útlistun. Þá væri æskilegt að vega kosti sameiningar á móti kostum þess að skatttrannsóknir séu á hendi sjálfstæðs embættis.

Skatttrannsóknarstjóri telur mögulegt að ávinningur á tilteknum sviðum geti verið fólgin í sameiningu embættisins við Skattinn. Eiga þar fyrst og fremst við almenn sjónarmið um sameiningu stofnana, eins og nýting stoðþjónustu, þ. á m. vegna mannauðsmála og möguleg hagkvæmni í innkaupum. Þá eru mikil samskipti og tengsl á milli eftirlitssviðs ríkisskattstjóra og skatttrannsóknarstjóra sem mögulegt væri að styrkja enn frekar með sameiningu. Það skal þó sagt í því sambandi að grundvallarmunur er á málsmeðferð allri eftir því hvort um skatteftirlitsmál er að ræða eða skatttrannsóknarmál. Verður svo áfram alfarið óháð því hvort verkefnið sjálf verða færð á hendi einnar og sömu stofnunar. Jafnframt skal á það bent að í ljósi ákvæða mannréttindasáttmála Evrópu varðandi rétt sakaðra manna og þróunar í túlkun þeirra af hálfu Mannréttindadómstólsins, sbr. m.a. 1. mgr. 6. gr. sáttmálans, sbr. og 1. mgr. 70. gr. stjórnarskrárinnar, eru takmörk fyrir því hversu langt verður gengið í samtvinnun skatteftirlits og rannsókna á refsiverðum skattalagabrotum.

Samkvæmt greinargerð með frumvarpinu er lagt upp með að ákvörðunarvald í vafamálum um það hvaða tilvik heyri undir skatttrannsókn eða skatteftirlit verði tekið úr höndum skatttrannsóknarstjóra og það lagt í hendur ríkisskattstjóra. Skatttrannsóknarstjóri hefur þar með ekki endanlegt vald um það hvaða mál séu tekin til rannsóknar af hans hálfu. Er um grundvallaratriði að ræða og forsendu þess sjálfstæðis sem byggt hefur verið undir og tryggt um áratuga skeið. Telur skatttrannsóknarstjóri að um sé að tefla meginatriði sem þurfi frekari skoðunar við. Þá er ennfremur bent á hið augljósa að takmörkun á sjálfstæði skatttrannsóknarstjóra felst einnig í því að starfsemin verði háð ákvörðunum ríkisskattstjóra um fjárframlög, mannráðningar og umsvif öll í stað þess að skatttrannsóknarstjóri hafa eigin fjárheimildir og full yfirráð varðandi ráðningar starfsfólks og ráðstöfun fjár. Sú tilhöggun að ríkisskattstjóri en ekki ráðherra skipi embættismanninn skatttrannsóknarstjóra hnígur að hinu sama, sbr. hins vegar þá ráðherraskipan sem um ræddi samkvæmt lögun nr. 40/1978. Er brýnt að sjálfstæði starfseminnar verði tryggt frekar en mun ræða samkvæmt fyrirbyggjandi frumvarpi.



## 2. Færsla rannsókna alvarlegra skattalagbrota frá skattrannsóknarstjóra til héraðssaksóknara ?

Samkvæmt þeim breytingum á 103. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem til eru lagaðar með 4. gr. frumvarpsins, sbr. a-lið hennar, mun skattrannsóknarstjóri ekki hafa með höndum rannsóknir vegna þeirra mála sem vísað er til lögreglu. Samkvæmt 10. gr. frumvarpsins er það falið ríkissaksóknara að setja nánari fyriræli um hvaða málum skuli vísað til lögreglu. Jafnframt kemur fram í a-lið 4. gr. frumvarpsins skattrannsóknarstjóri geti tekið mál eða tiltekna þætti þess til rannsóknar að beiðni lögreglu. Fjárhæð ráðgerðrar sektarheimildar skattrannsóknarstjóra samkvæmt 9. gr. frumvarpsins leggur að einhverju leyti línur um varðandi skilgreiningu þeirra brota sem rannsökuð skuli af lögreglu.

Samkvæmt núgildandi fyrirkomulagi eru öll brot gegn skattalögum, óháð alvarleika þeirra, rannsökuð af skattrannsóknarstjóra. Þannig berast embættinu öll mál frá m.a. bæði Skattinum og héraðssaksóknara þar sem grunur er uppi um skattundanskot eða önnur skattalagabrot. Markmið skattrannsóknar er tvíþætt. Skal niðurstaða skattrannsóknar annars vegar verða grundvöllur að endurákvörðun skatta og hins vegar að refsimeðferð. Í þessu felst mikilvæg sérstaða skattrannsóknar. Eðli skattrannsóknar er því að „samtvinna“ tvö kerfi, þ.e. annars vegar skattkerfið og hins vegar refsivörslukerfið. Samkvæmt núverandi fyrirkomulagi eru þannig öll brot gegn skattalögum rannsökuð af hálfu sama aðila, þ.e. skattrannsóknarstjóra. Með því er tryggt að eins er tekið á öllum ætluðum brotum, og samræmis og jafnræðis gætt við rannsókn og beitingu rannsóknarúrræða.

Að rannsókn skattrannsóknarstjóra lokinni er skýrsla um niðurstöður hennar send Skattinum til þess að endurákvörðun skatta geti farið fram. Í skýrslunni er gerð grein fyrir upphafi málsins, málavöxtum, framvindu, sönnunargögnum og tölulegum niðurstöðum. Þessi skýrsla er grundvöllur þess að endurákvörðun skatta vegna ætlaðra brota geti farið fram. Er með þessu fyrirkomulagi tryggt að fullnægjandi og nauðsynleg leiðrétting á fyrri skattalagningu geti átt sér stað. Á það við um niðurstöðu rannsóknar í öllum málum, óháð alvarleika þeirra brota sem rannsókn skattrannsóknarstjóra hefur leitt í ljós, þ.e. óháð því hvort niðurstaða rannsóknar um alvarleika brota leiði til þess að máli sé vísað til héraðssaksóknara til ákærumeðferðar eða ekki

Samkvæmt núverandi fyrirkomulagi tekur skattrannsóknarstjóri að rannsókn lokinni, samhliða því að senda skýrslu um niðurstöðu rannsóknar til endurákvörðunar, ákvörðun um refsipátt málsins. Ef um vægari brot er að ræða er honum lokið með sekt innan skattkerfisins en ef meint brot teljast svo alvarleg að þau varði við 262. gr. hegningarlaganna er þeim vísað til héraðssaksóknara hvað refsipátt varðar, þ.e. þau kunni að sæta ákærumeðferð. Á þessu stigi máls hefur rannsókn farið fram og henni lokið. Í því felst m.a. að gagna hefur verið aflað héraðs og erlendis, skýrslutökur hafa farið fram þar sem aðilar hafa fengið réttarstöðu sakbornings eða vitnis, eignir verið kyrrsettar og eftir atvikum framkvæmdar aðrar rannsóknaraðgerðir af hálfu skattrannsóknarstjóra. Liggur að rannsókn lokinni fyrir niðurstaða um ætluð undanskot og fjárhæð þeirra.

Er rétt að geta þess hér að ekki er um það að ræða að sakborningar geti ákveðið farveg rannsóknar eins og kemur fram í greinargerðinni, þ.e. í 2. kafla á bls. 10. Virðist hér gæta misskilnings frumvarpshöfunda. Í núverandi framkvæmd eru öll ætluð brot gegn skattalögum óháð alvarleika þeirra rannsökuð af hálfu skattrannsóknarstjóra. Að þeirri rannsókn lokinni þarf hins vegar sakborningur að samþykkja að hlíta sektarákvörðun yfirskattanefndar eða sektarboði skattrannsóknarstjóra, sbr. ákvæði 110. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Sakborningur getur því kosið að um sekt hans eða sakleysi og þar með mögulega refsing hans verði fjallað af dómstólum. Er það í samræmi við almennar reglur og réttindi sakborninga þar um.



Það atriði er mesta þýðingu hefur við mat á því hvort rannsókn hafi leitt í ljós svo alvarleg brot að líklegt sé ákærumeðferð eigi við er fjárhæð ætlaðra undanskota. Er það í samræmi við efnisinntak 262. gr. almennra hegningarlaga þar sem í 3. mgr. er tiltekið að brot teljist stórfellt ef það „lýtur að verulegum fjárhæðum, ef verknaður er framinn með sérstaklega vítaverðum hætti eða við aðstæður sem auka mjög saknæmi brotsins...“. Er hvað þetta atriði varðar byggt á viðmiðum sem mótast hafa í samstarfi skattrannsóknarstóra og héraðssaksóknara auk þess sem eðli máls samkvæmt er beitt heildstæðu og skyldubundnu mati stjórnvalds þar sem ekki einvörðungu er horft til fjárhæða heldur einnig annarra atriða sem tilgreind eru í 262. gr., almennra hegningarlaga, sbr. og ákvæði 38. gr. reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna.

Sá háttur hefur verið hafður á hjá embætti héraðssaksóknara og forverum þess að efna til frekari meðferðar mála frá skattrannsóknarstjóra a.m.k. með skýrslutöku af sakborningum, enda þótt málatilbúnaður og grundvöllur mála í áframhaldi þeirra til ákærumeðferðar sé alfarið eða að öllu verulegu leyti byggður á rannsókn skattrannsóknarstjóra. Hefur þetta haft í för með sér endurtekna málsmeðferð að nokkru marki. Sem ástæða þessa hefur m.a. verið nefnt til sögunnar að vafi leiki á því hvort lagaheimild standi til þess að ákæra beint á grundvelli niðurstöðu rannsóknar skattrannsóknarstjóra, án undangenginnar skýrslugjafar hjá lögreglu. Úr þessu hefur skattrannsóknarstjóri talið brýnt að bæta.

Mikilvægt er ennfremur að geta þess hér að sömu atvik og til rannsóknar hafa verið við skattrannsókn kunna að koma til endurtekinnar rannsóknar hjá héraðssaksóknara í öðru samhengi. Á það við þegar um ræðir tilvik þar sem peningaþvætti er talið hafa átt sér stað samhliða skattalagabrotum. Með aukinni áherslu á peningaþvætti á undanförunum misserum ber slíkt oft við þar sem skattalagabrot eru talin algengasta frumbrot sem um ræðir vegna peningaþvættis. Rannsókn peningaþvættisbrota á hins vegar alfarið undir héraðssaksóknara. Er því að þessu leyti einnig um að ræða endurtekna málsmeðferð sem virðist geta verið andstæð ákvæðum 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Skal hér nefnt að í Svíþjóð hefur verið komið í veg fyrir tvíverknað af þessu tagi með því að skattyfirvöldum hefur nú verið veitt heimild til rannsóknar peningaþvættis samhliða rannsókn skattalagabrots.

Ekki kemur afdráttarlaust fram í ákvæðum frumvarpsins og greinargerð þess hvernig ráðgert sé að hagað verði framkvæmd rannsókna þeirra alvarlegu skattalagabrota sem vísað skal til lögreglu. Er texti greinargerðarinnar ekki algjörlega ljós um þessi efni. Vekur þetta spurningar um hvort ætlunin sé að hverfa frá núverandi fyrirkomulagi þar sem hin eiginlega rannsókn fer fram hjá skattrannsóknarstjóra og að fela hana starfsmönnum héraðssaksóknara, eða hvort ráðgert sé að hin eiginlega rannsókn verði áfram framkvæmd af skattrannsóknarstjóra en undir stjórn eða að beiðni ákæranda héraðssaksóknara, og þá jafnvel að eftir sem áður takist héraðssaksóknari á hendur endurrannsókn að einhverjum marki. Þannig segir á einum stað í greinargerð með frumvarpinu að mikilvægt sé að lögregla búi yfir nægri þekkingu á sviði skattalagabrota til að geta rannsakað málin frá grunni (í ummælum um 10. gr. á bls. 27). Hins vegar segir í lýsingu helstu atriða frumvarpsins í kafla 3.3. (bls. 16) að ekki sé ætlunin „að stuðla að því að sérþekking á skattalagabrotum verði byggð upp á tveimur stöðum, þ.e. innan skattkerfisins og hjá lögreglu“. Gert er ráð fyrir því að skattrannsóknarstjóri geti tekið mál eða tiltekna þætti til rannsóknar að beiðni lögreglu. Segir þannig í greinargerðinni (bls. 24) að gert sé ráð fyrir „að til þess geti komið að lögregla geti óskað eftir aðstoð skattrannsóknarstjóra við rannsókn brots eða tiltekins hluta þess við framkvæmd rannsóknar lögreglu, enda mikilvægt að hægt sé að nýta þá þekkingu sem er til staðar innan embættisins við rannsókn skattalagabrota“. Skattrannsóknarstjóri telur þó þrátt fyrir þetta að nærtækast sé að telja að ætlunin sé að rannsóknir þeirra mála sem vísa ber til lögreglu verði áfram framkvæmdar af skattrannsóknarstjóra. Er þó ákjósanlegt að frekar verði tekið af skarið um tilhögun í þessu sambandi.



Hér er ástæða til að vekja sérstaka athygli á því sem áður er getið um að við mat á alvarleika mála og þá hvort mál teljist svo stórfellt að það sæti ákærumeðferð er fyrst og fremst horft til þeirra fjárhæða sem undanskotin nema. Er það í samræmi við tilnefnt ákvæði 262. gr. almennra hegningarlaga. Þar sem málum er í núverandi framkvæmd vísað til ákærumeðferðar að lokinni rannsókn skattrannsóknarstjóra liggur sú fjárhæð fyrir þegar vísun á sér stað. Umfang mála og þ. á m. niðurstöður um undandregnar fjárhæðir taka í mörgum og jafnvel flestum tilvikum breytingum undir rannsókn máls. Ætluð brot sem teljast alvarleg við upphaf rannsóknar reynast svo ekki vera eftir því sem rannsókn vindur fram og öfugt. Verður að telja mjög varhugavert að taka ákvörðun um endanlegan farveg máls á þeim grundvelli sem fyrir liggur í upphafi þess. Er nauðsynlegt að gætt sé jafnræðis á milli mála og refsimeðferð þess taki mið af endanlegri niðurstöðu rannsóknar. Annað tveggja verður það gert með því að skattrannsóknarstjóri hafi rannsókn mála á sinni hendi eins og nú er eða að rannsókn mála færist á milli embættanna tveggja eftir því sem henni framvindur ef svo fer að rannsókn verður höfð á hendi tveggja aðila. Er óhjákvæmilegt að það fyrirkomulag að rannsókn alvarlegri brota færi fram hjá héraðssaksóknara hefði það í för með sér að við bæri að sama mál yrði rannsakað af bæði skattrannsóknarstjóra og héraðssaksóknara.

Eitt af þeim grundvallaratriðum sem horfa ber til þegar metið er hvernig ákjósanlegast sé að haga skattrannsóknnum er að sérþekking á málaflokknum sé tryggð. Ein sérstaða skattalagabrota, umfram önnur fjármuna- og efnahagsbrot, er flókin og umfangsmikill efnisréttur. Er mikilvægt að skattrannsóknnum verði fyrirkomið með þeim hætti að næg sérþekking rannsakenda á því sviði verði tryggð. Í þessu sambandi má nefna að þegar fyrirkomulag skattrannsóknna var ákveðið í Svíþjóð var þetta eitt af þeim atriðum sem helst var litið til með þeirri niðurstöðu að stofnun sérstakrar einingar (Skattebrottsenheten) yrði best fyrirkomið innan skattkerfisins frekar en hjá lögreglu.<sup>1</sup>

Auk sérhæfðrar kunnáttu og jafnframt þjálfunar og reynslu er það afar mikilvæg forsenda árangurs við rannsóknir skattalagabrota og þá jafnt einfaldra mála og flókinna að rannsakendur hafi aðgang að upplýsingakerfum skattyfirvalda. Er þar um að ræða ómissandi verkfæri á þessu sviði. Er í því sambandi að langmestu leyti stuðst við hérland kerfi og upplýsingar en aðgangur að upplýsingum frá erlendum skattyfirvöldum skiptir einnig máli. Aðgangur að þessum kerfum er aðeins fyrir hendi hjá skattyfirvöldum. Eigi frumrannsókn mála að fara annars staðar en hjá skattyfirvöldum er óheftur aðgangur að þeim kerfum lykilforsenda þess að slíkar rannsóknir reynist mögulegar. Jafnframt hafa heimildir skattyfirvalda til aðgangs og öflunar upplýsinga samkvæmt 94. gr. tekjuskattslaganna mikla þýðingu.

Eins og að framan er getið er markmið rannsókna skattrannsóknarstjóra tvíþætt, þ.e. að leggja grunn að bæði endurákvörðun skattstofna og rétttri álagningu og að refsimeðferð. Ekkert er um það fjallað í greinargerðinni með frumvarpinu á hvaða hátt sakamálarannsóknir héraðssaksóknara muni verða grundvöllur að endurákvörðunum. Er þetta atriði þeim mun óljósara af þeim sökum að til þess er vísað í greinargerðinni að nægt geti að sakamálarannsókn sé einskorðuð við ákveðna þætti máls. Verður endurákvörðunargrundvöllur og ferli alvarlegustu skattabrotamála að liggja fyrir nema ætlunin sé að skattar verði ekki endurávarðaðir í þeim málum, sem vart getur verið ætlunin.

3. Skattrannsóknarstjóri leggi á stjórnvaldssektir vegna skattalagabrota í þeim málum sem embættið rannsaki.

---

<sup>1</sup> Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m. | lagen.nu



Ein þeirra meginbreytinga sem frumvarpið felur í sér er sú tilhögun að skattrannsóknarstjóri leggi á stjórnvaldssektir sem kærarlegar verði til yfirséðanefndar, sbr. einkum ákvæði 9., 21. og 29. gr. frumvarpsins. Hér er um að ræða verulegar breytingar frá núverandi fyrirkomulagi.

Samkvæmt því fyrirkomulagi sem nú gildir eru viðurlög vegna skattalagabrota ákveðin annað tveggja innan skattkerfisins með sektarboði og sektargerð skattrannsóknarstjóra eða með sektarúrskurði yfirséðanefndar að kröfu skattrannsóknarstjóra, eða hins vegar samkvæmt refsidómi í kjölfar ákæru héraðssaksóknara. Skal því haldið til haga að umrædd sektarmeðferð skattrannsóknarstjóra og yfirséðanefndar er háð samþykki hlutaðeigandi sakbornings. Með frumvarpinu er lagt til að viðurlög vegna brota verði að ákveðnu marki í formi stjórnvaldssekta í stað refsinga áður með því að skattrannsóknarstjóra verði fengin heimild til að leggja á sektir samkvæmt refsíákvæðum skattalaga, sbr. m.a. þá breytingu á 110. gr. tekjuskattslaganna sem fram kemur í 9. gr. frumvarpsins. Er lagt til að sektir þessar geti numið frá 100 þúsundum króna til 100 milljóna króna. Með hliðsjón af ákvæðum m.a. 109 gr. tekjuskattslaganna, þess efnis að fésektir vegna skattalagabrota skuli aldrei nema lægri fjárhæð en tvöfaldri vantalinni skattfjárhæð, felur heimild þessi það í sér að henni verði beitt vegna allt að 50 milljóna króna skattundandrátta.

Eins og að er vikið í athugasemdum með frumvarpinu hefur borið við að mál vegna skattalagabrota hafi dagað uppi í meðförum ákæruvalds. Með framangreindum tillögum varðandi sektarheimild skattrannsóknarstjóra er lagt upp með að mun færri mál sæti ákærumedferð en nú er með því eð kleift verði gert að ljúka stórum hluta þeirra með stjórnvaldssekt skattrannsóknarstjóra. Skattrannsóknarstjóri álitur að í sjálfu sér standi ekkert því í vegi að farið sé inn á þá braut beitingar stjórnvaldssekta sem umrædd ákvæði frumvarpsins fela í sér. Skattrannsóknarstjóri bendir þó á til umhugsunar að æskilegt er að samkvæmni ríki í réttarvörslu þannig að brotleg háttsemi varði viðurlögum eftir eðli sínu og alvarleika. Er það heldur ókostur við þessa tilhögun ef hún gefur til kynna að undanskot tuga milljóna króna undan skatti séu léttvægari en önnur brot í því fólgin að svikjast undan réttum skilum svo hárra fjárhæða, enda þótt ávinningur í skilvirkni kunni að veða hann upp.

Almennt lýtur álagning stjórnsýsluviðurlaga ákvæðum stjórnsýslulaga. Telur skattrannsóknarstjóri ekkert því í vegi að réttur þeirra sem sökum eru bornir sé frekar styrktur með þeim hætti sem leiðir af vísunum í 7. mgr. 103. gr. tekjuskattslaganna og í 2. málslíð 1. mgr. 22. gr. laga um yfirséðanefnd, nr. 30/1992, til laga um meðferð sakamála, sem óbreyttar munu standa.

Skattrannsóknarstjóri samsinnir því að innleiðing framangreindrar heimildar sé líkleg til að greiða fyrir því að því að öll mál sæti viðunandi refsimeðferð og stuðli þar með að nauðsynlegu jafnræði við afgreiðslu allra mála. Hin hlið þess sama penings er þó sú að með innleiðingunni er verið að milda til muna mat á alvarleika brota og afrefsivæða brot gegn skattalögum sem nú sæta refsingum. Kann að orka tvímælis að ónógri afkastagetu hjá ákæruvaldi sé mætt með slíkum ráðstöfunum. Þá þykir rétt að benda á að ekki liggur í augum uppi að það hljóti þegar upp verður staðið að reynast einfaldari framkvæmd, hvort heldur sem er þann aðila er máli er beint gegn eða hið opinbera, að skattrannsóknarstóri ákvarði stjórnvaldssektir með ákvörðunum kærarlegum til yfirséðanefndar. Gera má ráð fyrir að mikill fjöldi sektarákvarðana verði kærður til yfirséðanefndar og ef viðkomandi unir ekki úrskurði nefndarinnar getur hann leitað til dómstóla og verður þá ríkislögmaður að taka við kefli hins opinbera. Gera má ráð fyrir að aukning verði á málum þar einnig. Verður því reynslan að skera úr um hvort tilætluðum árangri varðandi greiðari og einfaldari málsmeðferð verði náð.

Í frumvarpinu er eitt markmiða breytinganna talið vera að þær séu líklegar til þess að auka innheimtuárangur. Er þar vísað til þess að af núverandi framkvæmd megi álykta að sektir



skattrannsóknarstjóra og yfirskattanefndar í núverandi framkvæmd innheimtist mun betur en sektir dæmdar af dómstólum. Þetta er rétt. Að mati skattrannsóknarstjóra er þó ekkert tilefni til að ætla að háar sektir vegna skattalagabrota muni fremur innheimtast en verið hefur aðeins fyrir það að þær verði lagðar á af skattrannsóknarstjóra með þeirri heimild sem áformuð er. Við blasir að sá munur sem verið hefur á innheimtuárangri er líklegur til að vera fyrst og fremst tilkominn vegna þess að sektir nú lagðar á innan skattkerfisins eru mun lægri en sektir dæmdar af dómstólum. Eðli máls samkvæmt er erfiðara um vik að innheimta hærrí fjárhæðir en þær lægri. Í þessu sambandi telur skattrannsóknastjóri ástæðu til að vekja sérstaka athygli á því að eitt árangursríkasta úrræðið til að tryggja innheimtuárangur hefur verið heimild til kyrrsetninga eigna undir rannsókn máls hjá skattrannsóknarstjóra, til trygginga væntanlegri skattkröfu, fésekt og sakarkostnaði. Samkvæmt 14. gr. laga nr. 150/2019, um innheimtu opinberra skatta og gjalda, er sú heimild bundin við það að ætla megi að refsiverð háttsemi sé svo stórfelld að varði við 262. gr. almennra hegningarlaga. Ekki verður betur séð en að sú tilhögun sem á verður komið samkvæmt frumvarpinu feli það í sér að rannsóknir skattrannsóknarstjóra muni einskorðast við háttsemi sem skilgreint verði að varði ekki við þessa hegningalagagrein. Verði sú raunin er nærtækara að líta svo á að breytt tilhögun muni þvert á móti draga úr líkum á fullnægjandi innheimtuárangri. Ennfremur skal bent á að ráðgerð breyting mun leiða til þess að ákvæði sem útiloka dæmda skattsvíkara frá rekstri skv. 4. mgr. 262. gr. almennra hegningalaga munu síður bíta en áður, þ.e. þeim tilvikum sem sleppa við áfallsdóma fjölgar. Þarfnast þessi efni frekari athugunar og virðast kalla á mótaleiki.

Þær heimildir sem rannsakendum eru búnar hafa grundvallarþýðingu varðandi möguleika þeirra til að rannsaka og upplýsa skattundanskot. Allt sem að því hnígur skerða þær heimildir er líklegt til að skila sér í lakari árangri. Í greinargerð með frumvarpinu er afdráttarlaust tekið af skarið um að ekki sé ætlunin að draga með neinum hætti úr þeim heimildum sem skattrannsóknarstjóri hefur að gildandi lögum. Skattrannsóknarstjóri sækir heimildir sínar nú í ríkum mæli til laga um meðferð sakamála, þ. á m. varðandi réttarstöðu aðila og um heimildir til að bera rannsóknaraðgerðir og húsleitir undir dómstóla. Engum vafa má vera undirorpið af hálfu löggjafans að saman fari að rannsóknnum þar sem beitt er aðferðum sakamálalaga í þessum mæli sé unnt að ljúka með sekt innan stjórnisýslunnar. Ennfremur skal hér nefnt að ekki er gert ráð fyrir breytingu á yfirskrift eða efnisinntaki 109. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt – „refsingar“.

Skattrannsóknarstjóri bendir á að vert sé að ígrunda hvort sá sex mánaða frestur frá rannsóknarlokum til beitingar sektarheimilda sem um um ræða samkvæmt m.a. 9. gr. frumvarpsins muni of skammur. Þá telur skattrannsóknarstjóri að umhugsunarvert sé hvort búa eigi svo um hnúta að sakborningar eigi kost á aðstoð verjanda við málsmeðferð samfara sektarálagningu á grundvelli hinnar fyrirhuguðu heimildar embættisins. Ennfremur telur skattrannsóknarstjóri huga beri að því hvernig fara skuli með verjandakostnað vegna þeirra skattrannsóknarmála sem lokið mun verða á grundvelli umræddrar heimildar.

4. Ríkissaksóknara verði falið vald að skilgreina mörk þeirra alvarlegu brota sem eigi undir rannsókn héraðssaksóknara og minna alvarlegra brota sem skattrannsóknarstjóri skuli rannsaka

Eins og að framan getur er í núverandi tilhögun skilið milli mála sem vísað er til rannsóknar héraðssaksóknara til refsimeðferðar og þeirra sem þangað er ekki vísað á grundvelli þess hvort um ræði svo stórfelld brot að þau verði talin falla undir ákvæði 262. gr. hegningarlaganna. Segir þannig í lokamálsið 1. mgr. 109. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 að stórfelld brot á ákvæðum laganna varði við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningalaga.





Í 10. gr. frumvarpsins er mælt fyrir um að á eftir 1. mgr. 121. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 bætist ný málsgrein þess efnis að ríkissaksóknari skuli setja nánari fyrirmæli um hvaða málum skuli vísað til rannsóknar lögreglu. Þá er í þessari nýju málsgrein kveðið á um að ákvörðun um hvort vísa beri máli til rannsóknar lögreglu í samræmi við fyrirmæli ríkissaksóknara sé ekki kæránleg og um að ríkissaksóknari geti gefið skattrannsóknarstjóra fyrirmæli um að vísa einstökum málum til lögreglu sem honum sé skylt að hlíta. Ályktað verður að út frá því sé gengið að enda þótt ákvæði þessu hafi verið fundinn staður í 121. gr. laga um tekjuskatt sé ráðgerðum fyrirmælum ríkissaksóknara ætlað að gilda um mat á alvarleika brota gegn öðrum skattalögum.

Samkvæmt þessu er ríkissaksóknara fengið í hendur vald til að kveða á um hvaða brot skuli talin stórfelld brot í skilningi 1. mgr. 262. gr. hegningarlaganna. Skattrannsóknarstjóri telur ekki tilefni til að mæla sérstaklega gegn setningu þessa ákvæðis, enda eðlilegt að ríkissaksóknari geti lagt nokkuð línurnar varðandi það hvaða mál skuli sæta ákærumeðferð, sbr. ákvæði 21. gr. laga um meðferð sakamála nr. 88/2008. Fram skal þó tekið að takmörk eru fyrir því hversu víðtækt skilgreiningarvald af þessu tagi er við hæfi að leggja í hendur framkvæmdavaldinu. Kann að vera heppilegra að binda umrædda afmörkun enn frekar í sett lög, fremur en að leggja hana í hendur ríkissaksóknara með framangreindum hætti. Hér má ennfremur nefna að þótt skattrannsóknarstjóri falli ekki beinlínis undir daglegt eftirlit ríkissaksóknara hefur Hæstiréttur litið svo á að ríkissaksóknari hafi tilteknar valdheimildir gagnvart þeim rannsóknum sem embættið annast, sbr. eftirfarandi ummæli í dómi Hæstaréttar frá 8. febrúar 2008 í máli nr. 21/2008: „Með tilhöggun um rannsókn brota á ákveðnum sviðum er hins vegar ekki hróflað við því að sérstök stjórnvöld sem rannsaka brot eru jafnt sem lögregla háð eftirliti og nánari fyrirmælum ríkissaksóknara og annarra handhafa ákærvalds eftir því sem við á.“

Er og skoðunarvert hvort ákvæði varðandi fyrirmælaheimild væri betur fyrir komið í öðrum lögum. Getur slíkt ákvæði verið æskilegt enda þótt jafnframt væri farin sú leið að kveða nánar á um skilgreiningu alvarlegra brota gegn skattalögum með settum lagaákvæðum.

### III. Athugasemdir vegna nokkurra ummæla í greinargerð frumvarpsins.

Greinargerð frumvarpsins er efnismikil. Um ýmis atriði sem þar koma fram hefur þegar verið fjallað að framan en rétt þykir þó vegna ummæla í henni að setja að auki fram þær athugasemdir sem hér fylgja. Þá skal þess getið að skattrannsóknarstjóri hefur ekki tekið saman endanlegar athugasemdir varðandi einstakar greinar frumvarpsins.

1

Eins og að er vikið í kafla 3.1 í greinargerð frumvarpsins liggur fyrir að á undanförunum árum hefur reglulega verið sett fram sú tillaga af hálfu ýmissa aðila, bæði innan og utan stjórnmalavettvangsins, að liður í aukinni skilvirkni málaflokksins væri að skattrannsóknarstjóra væri fengið ákærvald. Var það m.a. ein af tillögum settri fram á þverpólíttiskum og þverfaglegum Samráðsvettvangi um aukna hagsæld. Sú tillaga hefur þó ekki náð fram að ganga, m.a. vegna andstöðu ríkissaksóknara. Rétt er að ákærvaldið hefur mikið sjálfstæði og er það ekki að ástæðulausu að svo er búið um hnúta. Verður að benda á að þau þýðingarmiklu rök sem þar liggja að baki og tryggja ákærvaldinu og lögreglu m.a. sjálfstæði við rannsóknir lögbrota eiga ekkert síður við hvað varðar rannsóknir skattalagabrota en um rannsóknir annarra brota. Í kafla 3.1 í greinargerðinni segir einnig flóknara viðskiptaumhverfi og aukin alþjóðleg brotastarfsemi leiði til þess að við núverandi aðstæður séu ríkari rök gegn því að fá skattrannsóknarstjóra ákærvald. Torséð er hvernig þessu vîkur við. Þá er



enn fremur óljóst til hvers er vísað þegar þar er sagt að í því fælist umfangsmikil stofnanabreyting, og þá að því er ætla má umfangsmeiri en nú er lagt til, auk þess sem það gæti skapað ný og ófyrirséð vandamál og áskoranir. Í ljósi þess að hér er um að ræða tillögu sem ítrekað hefur verið haldið á lofti sem leið til aukins málshraða og skilvirkni væri æskilegt og fullt tilefni til að við undirbúning þeirrar tillögugerðar sem fram er komin með umræddu frumvarpi væri sá möguleiki einmitt frekar greindur og skoðaður gaumgæfilega, en sú virðist ekki hafa verið raunin.

2

Ekki er vitað hvað liggur til grundvallar þeirri forsendu sem fram er sett í greinargerð með frumvarpinu, sbr. kafla 3.3, að rannsakandi þurfi að fara með lögregluvald og því sé eðlilegt að fela embætti héraðssaksóknara rannsókn sakamála vegna skattalagabrota. Skatttrannsóknarstjóri telur á engan hátt rétt að sakamálarannsókn þurfi að vera stýrt af hálfu lögreglu, heldur þvert á móti er einmitt gert ráð fyrir því í lögum að öðrum stjórnvöldum en lögreglu verði fengið það hlutverk að rannsaka sakamál, sbr. 1. mgr. 52. gr. laga nr. 88/2008, um meðferð sakamála en þar segir „Rannsókn sakamála er í höndum lögreglu, undir stjórn héraðssaksóknara eða lögreglustjóra, nema öðruvísi sé mælt fyrir um í lögum.“ Skatttrannsóknarstjóri er því stjórnvald sem fengið hefur það hlutverk að annast rannsókn sakamála tiltekinnar tegundar, þ.e. skattalagabrot. Lögregluvald er enginn forsenda þess að unnt sé að rannsaka skattalagabrot með fullnægjandi hætti. Nauðsynlegt er þó að stjórnvald sem hafi með höndum þær rannsóknir geta sótt lögregluvald til annars stjórnvalds eftir því sem þörf er á. Sjá t.a.m. í þessu sambandi leiðbeiningar OECD um 10 grundvallarreglur við rannsóknir skattalagabrota (liður 38)<sup>2</sup>. Þá segir í greinargerðinni að „erfitt er að útfæra þá breytingu að færa lögregluvald til skatttrannsóknarstjóra“. Ekki er ljóst í hverju þeir erfiðleikar felast yrði þörf á því talin. Þá má nefna að tollyfirvöld, sem nú heyrir einmitt undir embætti Skattsins, hafa með höndum lögregluvald, sbr. 4. tl. 9. gr. lögreglulaga nr. 90/1996. Þá skal á það bent að við stofnun rannsóknareiningar skattyfirvalda í Svíþjóð (Skattebrottsenheten) var talað um eitt af sérstöðu skattalagabrota að þar reyndi sjaldan á lögregluvald. Var það ein af fleiri ástæðum þess að þar var ekki farin sú leið að færa skatttrannsóknir undir lögreglu heldur var talið að þeim yrði þeim best fyrirkomid innan skattkerfisins.

3

Í 3. efnisgrein 2. kafla greinargerðar frumvarsins segir m.a. að þess sé jafnframt að líta að við sakamálarannsókn geti stundum verið nóg að skoða tiltekna afmarkaða þætti meints brots og að önnur sjónarmið gilda við rannsókn stjórnsýslumáls.

Hér virðist haft í huga að fært sé að einskorða sakamálarannsókn vegna skattalagabrota við afmarkaða háttsemi án þess að upplýsa að fullu alla málavexti er tengjast skattskilum þeim sem um ræðir. Slík afmörkuð sakamálarannsókn getur þó ekki orðið grundvöllur að endurákvörðun, öndvert við það sem gildir um hinar heildstæðu rannsóknir sem fram hafa farið hjá skatttrannsóknarstjóra. Þannig eru dæmi um það að atvik sæti rannsókn sem reynist fullnægjandi grundvöllur að endurákvörðun skatta en ekki til refsíáfallis. Á það rót sína að rekja til þess að mismunandi grundvallarreglur gilda um annars vegar endurákvörðun og hins vegar refsingu. Þannig skal skv. 1. mgr. 96. gr. laga um tekjuskatt, „áætla tekjur og eign svo ríflega að eigi sé hætt við að fjárhæðir séu áætlaðar lægri en þær eru í raun og veru og ákvarða skatta hans í samræmi við þá áætlun“ á meðan grundvallarregla sakamálaréttar um að vafi sökunauts skuli metinn honum í vil (in dubio pro reo) gildir við ákvörðun refsingar. Þannig er óhjákvæmilegt að í sumum tilvikum sé þörf á rannsókn tiltekinna atvika vegna fyrrnefndra ákvæða skattalaga þó ekki komi til refsíáfallis. Rétt er þó að

<sup>2</sup> <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.pdf> Skatttrannsóknarstjóri ríkisins tekur virkan þátt í þessu starfi OECD fyrir Íslands hönd (TFTC – Task Force on Tax Crimes).



nefna hér að til undantekninga heyrir í framkvæmd að samhljómur sé hér ekki á milli. Hér er enn og aftur ástæða til að áréttta mikilvægi þess að endurákvörðun skatta verði framkomið í kjölfar allra mála er sæta rannsókn. Sé ætlunin að eiginleg rannsókn alvarlegri mála fari fram hjá héraðssaksóknara en ekki skattrannsóknarstjóra eins og nú er, skortir á að tekið sé á því í frumvarpinu hvernig þeim endurákvörðunum verði við komið.

---

Skattrannsóknarstjóri er fús að svara spurningum efnahags- og viðskiptanefndar vegna meðferðar frumvarpsins og að láta henni í té allar þær upplýsingar sem unnt er.

Virðingarfyllst,

  
Theodóra Emilsdóttir

  
Ólafur Guðmundsson