

## Frumvarp til laga

### um breytingu á lögum er varða rannsókn og saksókn skattalagabrota (tvöföld refsing, málsmeðferð).

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

#### I. KAFLI

#### Breyting á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003.

##### 1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 88. gr. laganna:

- a. Í stað orðanna „Skattrannsóknarstjóri ríkisins“ í greinarfyrirsögn, og sömu orða hvarvetna annars staðar í lögnum, kemur í viðeigandi beygingarfalli: Skattrannsóknarstjóri.
- b. Í stað „Ráðherra“ í 1. másl. kemur: Ríkisskattstjóri.
- c. Á eftir 1. másl. kemur nýr málsliður, svohljóðandi: Ber hann faglega og stjórnunarlega ábyrgð á rekstri sérstakrar einingar innan Skattsins sem fer með rannsókn skattalagabrota, ákvörðun sekta í umboði ríkisskattstjóra og önnur verkefni sem ríkisskattstjóri felur honum.

##### 2. gr.

6. mgr. 96. gr. laganna orðast svo: Vakni grunur um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald eða ársreikninga hafi verið framin fer skattrannsóknarstjóri með meðferð málsins og getur lokið því með ákvörðun sektar eða með sendingu þess til meðferðar lögreglu sbr. 3. mgr. 121. gr.

##### 3. gr.

Orðin „við embætti“ og „embættis“ í 3. mgr. 97. gr. laganna falla brott.

##### 4. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 103. gr. laganna:

- a. Við 1. mgr. bætist: nema máli sé vísað til meðferðar hjá lögreglu. Skattrannsóknarstjóri getur tekið mál eða tiltekna þætti þess til rannsóknar að beiðni lögreglu.
- b. Við 2. mgr. bætist: eftir fyrirmælum ríkissaksóknara, sbr. 121. gr.
- c. Í stað orðanna „ríkisskattstjóra og aðilum“ í 3. mgr. kemur: aðilum.
- d. Fyrirsögn greinarinnar orðast svo: *Skattrannsóknir*.

##### 5. gr.

Orðin „og skattrannsóknarstjóri“ í 1. másl. 1. mgr. 106. gr. laganna falla brott.

## 6. gr.

Orðin „og skattrannsóknarstjóra“ í 107. gr. laganna falla brott.

## 7. gr.

Á eftir 108. gr. laganna kemur ný grein, 108. gr. a, svohljóðandi:

Ef máli er vísað til lögreglu skv. 4. mgr. 110. gr. þá verður ekki lagt á álag eftir 108. gr. meðan mál er til rannsóknar eða saksóknar.

Telji héraðssaksóknari ekki tilefni til að ljúka rannsókn máls eða fellir mál niður að hluta til eða öllu leyti skal hann endursenda málið til ríkisskattstjóra. Getur ríkisskattstjóri þá lagt á álag eftir 108. gr. óháð því hvort endurákvörðun skv. 96. gr., sbr. 97. gr., hafi þegar farið fram.

Gefi héraðssaksóknari út ákæru sem leiðir til sýknu eða sakfellingar með endanlegum dómi verður álag ekki lagt á vegna þeirra ákæruatriða sem þar komu fram. Sýkna vegna kröfu um refsingu kemur þó ekki í veg fyrir endurákvörðun skatta og opinberra gjalda skv. 97. gr.

Lögregla getur ákveðið að rannsókn máls vegna skattalagabrots skuli endursend til skatt-yfirvalda til meðferðar og ákvörðunar ef ekki eru talin fyrir hendi skilyrði fyrir útgáfu ákæru vegna meintrar refsiverðrar háttsemi.

## 8. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 109. gr. laganna:

- a. 2. másl. 1. mgr. fellur brott.
- b. Orðin „og skal þá skattur af álagi dragast frá sektarfjárhæð skv. 108. gr.“ í 1. másl. 2. mgr. falla brott.
- c. 2. másl. 4. mgr. fellur brott.

## 9. gr.

110. gr. laganna orðast svo:

Skattrannsóknarstjóri leggur á sektir skv. 109. gr. nema máli sé vísað til meðferðar hjá lögreglu samkvæmt fyrir mælum ríkissaksóknara skv. 121. gr. Skjóta má ákvörðun skattrannsóknarstjóra um sektir til yfirsattanefndar. Skattrannsóknarstjóri kemur fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni við meðferð málsins. Um meðferð mála hjá yfirsattanefnd fer eftir lögum um yfirsattanefnd, nr. 30/1992. Úrskurðir yfirsattanefndar um sektir eru fullnaðarúrskurðir á stjórnisýslustigi.

Við ákvörðun sektar skattrannsóknarstjóra skal hafa hliðsjón af eðli og umfangi brota. Sektir geta numið frá 100 þús. kr. til 100 millj. kr. Sektarákvörðun samkvæmt ákvæði þessu skal lokið innan sex mánaða frá því að rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk.

Skattrannsóknarstjóra er heimilt að ákvarða sekt lægri en lágmark sektar skv. 109. gr. ef málsatvik eða aðstæður skattaðila mæla sérstaklega með því, svo sem ef skattaðili hefur leiðrétt skattskil sín, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar.

Senda skal ríkissaksóknara skrá yfir mál sem lokið er samkvæmt þessu ákvæði. Telji ríkissaksóknari að saklaus maður hafi verið látinn gangast undir sektarákvörðun skv. 2. mgr. eða málalok hafi verið fjarstæð að öðru leyti getur hann borið málið undir dómara til ónýtingar ákvörðun skattrannsóknarstjóra.

Skattrannsóknarstjóri getur vísað máli til rannsóknar lögreglu af sjálfsdáðum.

Skattakröfu má hafa uppi og dæma í sakamáli vegna brota á lögum.

Sektir fyrir brot gegn lögum þessum renna í ríkissjóð.

Vararefsing fylgir ekki sektarákvörðun skattrannsóknarstjóra. Um innheimtu sekta gilda sömu reglur og um skatta samkvæmt lögum þessum, þar á meðal um lögtaksrétt.

Sök skv. 109. gr. fýrnist á sex árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum skattrannsóknarstjóra, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar. Þó fýrnist sök skv. 109. gr. vegna tekna og eigna í lágs kattaríkjum á tíu árum.

#### 10. gr.

Á eftir 1. mgr. 121. gr. laganna kemur ný málsgrein, svohljóðandi:

Ríkissaksóknari setur nánari fyrirmæli um hvaða málum skuli vísað til rannsóknar lögreglu. Ákvörðun um hvort vísa beri máli til rannsóknar lögreglu í samræmi við fyrirmæli ríkissaksóknara er ekki kæránleg. Ríkissaksóknari getur gefið skattrannsóknarstjóra fyrirmæli um að vísa einstökum málum til lögreglu sem honum er skylt að hlíta.

## II. KAFLI

### Breyting á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987.

#### 11. gr.

Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóra ríkisins“ í 3. másl. 1. mgr. 25. gr. laganna, og sömu orða hvarvetna annars staðar í lögnum, kemur í viðeigandi beygingarfalli: skattrannsóknarstjóra.

#### 12. gr.

Í stað orðanna „vísar til hans“ í 2. másl. 2. mgr. 26. gr. laganna kemur: felur honum.

#### 13. gr.

3. másl. 2. mgr. og 2. másl. 6. mgr. 30. gr. laganna falla brott.

#### 14. gr.

Á eftir 30. gr. laganna kemur ný grein, 30. gr. a, svohljóðandi:

Ef máli er vísað til meðferðar hjá lögreglu þá verður ekki lagt á álag eftir 30. gr. meðan mál er til rannsóknar eða saksóknar.

Telji héraðssaksóknari ekki tilefni til að ljúka rannsókn máls eða fellir mál niður að hluta til eða að öllu leyti skal hann endursenda málið til ríkisskattstjóra. Getur ríkisskattstjóri þá lagt á álag eftir 30. gr. óháð því hvort endurákvörðun eftir ákvæðum laga þessara hafi þegar farið fram.

Gefi héraðssaksóknari út ákæru sem leiðir til sýknu eða sakfellingar með endanlegum dómi verður álag ekki lagt á vegna þeirra ákæruatriða sem þar komu fram. Sýkna kemur þó ekki í veg fyrir endurákvörðun skatta og gjalda samkvæmt ákvæðum laga þessara.

Lögregla getur ákveðið að rannsókn máls vegna skattalagabrots skuli endursend til skatt-yfirvalda til meðferðar og ákvörðunar ef ekki eru talin fyrir hendi skilyrði fyrir útgáfu ákæru vegna meintrar refsiverðrar háttsemi.

#### 15. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 31. gr. laganna.

a. 1. mgr. orðast svo:

Skattrannsóknarstjóri leggur á sektir skv. 30. gr. nema máli sé vísað til meðferðar hjá lögreglu skv. 4. mgr. Skjóta má ákvörðun skattrannsóknarstjóra til yfirskattanefndar og kemur hann fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni við meðferð málsins. Um meðferð

mála hjá yfirskattanefnd fer eftir lögum um yfirskattanefnd. Úrskurðir yfirskattanefndar um sektir eru fullnaðarúrskurðir og fylgir þeim ekki vararefsing.

b. 2. mgr. orðast svo:

Við ákvörðun sektar skattrannsóknarstjóra skal hafa hliðsjón af eðli og umfangi brota. Sektir geta numið frá 100 þús. kr. til 100 millj. kr. Sektarákvörðun samkvæmt ákvæði þessu skal lokið innan sex mánaða frá því að rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk.

c. Á eftir 2. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi:

Skattrannsóknarstjóra er heimilt að ákvarða sekt lægri en lágmark sektar skv. 30. gr. ef málsatvik eða aðstæður skattaðila mæla sérstaklega með því, svo sem ef skattaðili hefur leiðrétt skattskil sín, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar.

d. Orðin „svo og eftir ósk sakbornings ef hann vill ekki hlíta því að mál hans verði afgreitt af yfirskattanefnd skv. 1. mgr.“ í 4. mgr. falla brott.

### III. KAFLI

#### Breyting á lögum um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, nr. 94/1996.

##### 16. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 14. gr. laganna:

a. 2. mgr. fellur brott.

b. Fyrirsögn greinarinnar orðast svo: *Ríkisskattstjóri*.

##### 17. gr.

Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóra ríkisins“ í 3. málsl. 1. mgr. 15. gr. laganna, og sömu orða hvarvetna annars staðar í lögnum, kemur í viðeigandi beygingarfalli: skattrannsóknarstjóra.

##### 18. gr.

Í stað orðanna „tilkynna það“ og „sem tekur ákvörðun“ í 2. málsl. 1. mgr. 16. gr. laganna kemur: beina því til; og: að ákveða.

##### 19. gr.

Í stað orðsins „póstlagningu“ í 2. málsl. 6. mgr. 17. gr. laganna kemur: dagsetningu.

##### 20. gr.

3. málsl. 2. mgr. og 2. málsl. 6. mgr. 19. gr. laganna falla brott.

##### 21. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 20. gr. laganna:

a. 1. og 2. málsl. 1. mgr. orðast svo: Skattrannsóknarstjóri leggur á sektir skv. 19. gr. nema máli sé vísað til meðferðar hjá lögreglu samkvæmt fyrirmælum ríkissaksóknara skv. 4. mgr. Skjóta má ákvörðun skattrannsóknarstjóra um sektir til yfirskattanefndar og kemur hann fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni við meðferð málsins. Um meðferð mála hjá yfirskattanefnd fer eftir lögum um yfirskattanefnd.

b. 1.–4. málsl. 2. mgr. orðast svo: Við sektarákvörðun eftir 1. mgr. er skattrannsóknarstjóra heimilt að gefa aðila kost á að ljúka refsimeðferð máls með því að greiða sekt til ríkissjóðs. Við ákvörðun sektar skal hafa hliðsjón af eðli og umfangi brota. Sektir geta numið frá 100 þús. kr. til 100 millj. kr.

- c. Á eftir 2. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi:  
 Skattrannsóknarstjóra er heimilt að ákvarða sekt lægri en lágmark sektar skv. 19. gr. ef málsatvik eða aðstæður skattaðila mæla sérstaklega með því, svo sem ef skattaðili hefur leiðrétt skattskil sín, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar.
- d. 2. másl. 4. mgr. orðast svo: Skattrannsóknarstjóri vísar til hans málum í samræmi við fyrirmæli ríkissaksóknara um rannsókn og saksókn vegna skattalagabrota. Hann getur jafnframt vísað máli til meðferðar hjá lögreglu af sjálfsdáðum.
- e. Í stað orðanna „sekta, er yfirsattaneínd úrskurðar“ í 2. másl. 6. mgr. kemur: þeirra.
- f. Í stað orðanna „Rannsóknarlögreglu ríkisins“ í 1. másl. 7. mgr. kemur: héraðssaksóknara.

#### IV. KAFLI

##### **Breyting á lögum um yfirsattaneínd, nr. 30/1992.**

###### 22. gr.

1. másl. 1. mgr. 2. gr. laganna orðast svo: Yfirsattaneínd úrskurðar í kærumálum vegna skatta, gjalda og sekta sem lögð eru á eða ákvörðuð af ríkisskattstjóra eða skattrannsóknarstjóra í umboði hans.

###### 23. gr.

Orðið „ríkisins“ í 3. mgr. 3. gr. laganna fellur brott.

###### 24. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 1. mgr. 22. gr. laganna:

- a. Við 1. másl. bætist: eða ef máli hefur lokið með sektarákvörðun skattrannsóknarstjóra.
- b. Orðið „ríkisins“ í 3. másl. fellur brott.
- c. Á eftir orðinu „sekta“ í 3. másl. kemur: og þegar ákvörðun sekta hefur verið kærð.

#### V. KAFLI

##### **Breyting á lögum um innheimtu opinberra skatta og gjalda, nr. 150/2019.**

###### 25. gr.

Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóra ríkisins“ í 1. másl. 1. mgr. 14. gr. laganna, og sömu orða hvarvetna annars staðar í lögnum, kemur í viðeigandi beygingarfalli: skattrannsóknarstjóra.

#### VI. KAFLI

##### **Breyting á lögum um virðisaukaskatt, nr. 50/1988.**

###### 26. gr.

Í stað orðanna „tilkynnt skattrannsóknarstjóra ríkisins grun um skattsvik eða refsiverð brot“ í 4. másl. 4. mgr. 25. gr. laganna kemur: hafi falið skattrannsóknarstjóra eða eftir atvikum tilkynnt héraðssaksóknara samkvæmt fyrirmælum ríkissaksóknara um rannsókn og saksókn vegna skattalagabrota.

###### 27. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 26. gr. laganna:

- a. Í stað orðanna „við embætti“ í 3. másl. 6. mgr. kemur: hjá.

- b. Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóra ríkisins“ í 3. másl. 6. mgr., og sömu orða hvarvetna annars staðar í lögnum, kemur í viðeigandi beygingarfalli: skattrannsóknarstjóra.
- c. Í stað orðanna „skal hann tilkynna það skattrannsóknarstjóra ríkisins sem ákveður um framhald málsins“ í 7. mgr. kemur: fer skattrannsóknarstjóri með meðferð málsins og getur lokið því með ákvörðun sektar.

28. gr.

3. másl. 2. mgr. 39. gr. laganna fellur brott.

29. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 41. gr. laganna:

- a. 1.–3. másl. 1. mgr. orðast svo: Skattrannsóknarstjóri leggur á sektir skv. 40. gr. nema máli sé vísað til meðferðar hjá lögreglu skv. 4. mgr. Við meðferð málsins hjá skattrannsóknarstjóra skal gæta ákvæða laga um tekjuskatt, eftir því sem við á, og veita sakborningi kost á að taka til varna. Skjóta má ákvörðun skattrannsóknarstjóra um sektir til yfirskattanefndar. Skattrannsóknarstjóri kemur fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni við meðferð málsins. Um meðferð mála hjá yfirskattanefnd fer eftir lögum um yfirskattanefnd.
- b. Í stað orðanna „Þrátt fyrir ákvæði“ í 1. másl. 2. mgr. kemur: Við ákvörðun sektar skv.
- c. Orðin „eða löglærðum fulltrúa hans“ í 1. másl. 2. mgr. falla brott.
- d. Í stað fjárhæðarinnar „6 millj. kr.“ í 3. másl. 2. mgr. kemur: 100 millj. kr.
- e. 4. másl. 2. mgr. fellur brott.
- f. Á eftir 2. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi:  
Skattrannsóknarstjóra er heimilt að ákvarða sekt lægri en lágmark sektar skv. 40. gr. ef málsatvik eða aðstæður skattaðila mæla sérstaklega með því, svo sem ef skattaðili hefur leiðrétt skattskil sín, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar.
- g. 4. mgr. orðast svo:  
Skattrannsóknarstjóri getur vísað máli til rannsóknar lögreglu af sjálfsdáðum eða í samræmi við fyrirmæli ríkissaksóknara um rannsókn og saksókn vegna skattalagabrota.
- h. Orðin „er yfirskattanefnd úrskurðar“ í 2. másl. 6. mgr. falla brott.

## VII. KAFLI

### Breyting á lögum um ársreikninga, nr. 3/2006.

30. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 125. gr. laganna:

- a. Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóri ríkisins“ í 2. másl. 1. mgr., og hvarvetna annars staðar í lögnum, kemur í viðeigandi beygingarfalli: skattrannsóknarstjóri.
- b. Í stað orðanna „svo og eftir ósk sökunautar ef hann vill ekki hlíta því að málið verði fengið yfirskattanefnd til úrlausnar“ í 3. másl. 1. mgr. og 2. másl. 2. mgr. kemur: eða ef hann telur að málið falli undir fyrirmæli ríkissaksóknara um rannsókn og saksókn vegna skattalagabrota.
- c. Í stað orðanna „Yfirskattanefnd úrskurðar“ í 1. másl. 2. mgr. kemur: Skattrannsóknarstjóri úrskurðar um.

## VIII. KAFLI

**Breyting á lögum um bókhald, nr. 145/1994.**

31. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 41. gr. laganna:

- a. Í stað orðanna „Skattrannsóknarstjóri ríkisins“ í 2. málsl. 1. mgr., og sömu orða hvarvetna annars staðar í lögunum, kemur í viðeigandi beygingarfalli: Skattrannsóknarstjóri.
- b. Í stað orðanna „rannsóknarlögreglu af sjálfsdáðum, svo og eftir ósk sökunauts, ef hann vill eigi hlíta því að málið verði fengið yfirséð til úrlausnar“ í 2. málsl. 1. mgr. kemur: héraðssaksóknara af sjálfsdáðum eða telji hann að málið falli undir fyrirmæli ríkissaksóknara um rannsókn og saksókn vegna skattalagabrota.
- c. Í stað orðanna „Yfirséð til úrlausnar“ í 1. málsl. 2. mgr. kemur: Skattrannsóknarstjóri úrskurðar um.

## IX. KAFLI

**Breyting á lögum um erfðafjárskatt, nr. 14/2004.**

32. gr.

Í stað orðanna „skal hann tilkynna það skattrannsóknarstjóra ríkisins sem ákveður um framhald málsins“ í 4. mgr. 10. gr. laganna kemur: felur hann skattrannsóknarstjóra að ákveða um framhald málsins.

33. gr.

Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóra ríkisins“ í 1. mgr. 12. gr. laganna og „skattrannsóknarstjóri ríkisins“ í 1. málsl. 2. mgr. sömu greinar kemur: skattrannsóknarstjóra; og: skattrannsóknarstjóri.

## X. KAFLI

**Breyting á lögum um olúgjald og kílómetragjald, nr. 87/2004.**

34. gr.

4. mgr. 18. gr. laganna orðast svo: Hafi ríkisskattstjóri grun um skattsvik eða að refsiverð brot á lögum um bókhald hafi verið framin felur hann skattrannsóknarstjóra að ákveða um framhald málsins sem getur lokið með ákvörðun sektar. Máli getur þó lokið án þess að það sé falið skattrannsóknarstjóra enda sé einvörðungu um að ræða brot er varðar refsingu skv. 4. eða 5. mgr. 19. gr., sbr. 4. mgr. 20. gr.

35. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 20. gr. laganna:

- a. Í stað orðanna „Yfirséð til úrlausnar“ í 1. málsl. 1. mgr. kemur: Skattrannsóknarstjóri leggur á.
- b. Á eftir 1. málsl. 1. mgr. kemur nýr málslíður, svohljóðandi: Skjóta má ákvörðun skattrannsóknarstjóra um sektir til yfirséð til nefndar og kemur hann fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni við meðferð málsins.
- c. Í stað orðanna „Skattrannsóknarstjóri ríkisins“ í 3. málsl. 1. mgr. og „skattrannsóknarstjóra ríkisins“ í 1. málsl. 4. mgr. kemur: Skattrannsóknarstjóri; og: skattrannsóknarstjóra.
- d. 2. mgr. orðast svo:  
Skattrannsóknarstjóri getur vísað máli til rannsóknar lögreglu af sjálfsdáðum.

- e. Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóra ríkisins eða ríkislögreglustjóra“ í 8. mgr. kemur: skattrannsóknarstjóra eða héraðssaksóknara.

#### XI. KAFLI

##### **Breyting á lögum um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins, nr. 70/1996.**

36. gr.

Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóri ríkisins“ í 10. tölul. 1. mgr. 22. gr. laganna kemur: skattrannsóknarstjóri.

#### XII. KAFLI

##### **Breyting á lögum um skattlagningu á kolvetnisvinnslu, nr. 109/2011.**

37. gr.

Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóra ríkisins“ í 1. mgr. 22. gr. laganna kemur: skattrannsóknarstjóra.

#### XIII. KAFLI

##### **Breyting á lögum um vinnslu persónuupplýsinga í löggæslutilgangi, nr. 75/2019.**

38. gr.

Í stað orðanna „skattrannsóknarstjóri ríkisins“ í 11. tölul. 2. gr. laganna kemur: skattrannsóknarstjóri.

39. gr.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2021.

Ríkisskattstjóri skal taka við öllum óloknum málum skattrannsóknarstjóra ríkisins á hvaða stigi sem þau kunna að standa þegar lög þessi öðlast gildi. Þannig skal ríkisskattstjóri taka við öllum rannsóknum, sektarákvörðunum, kærumálum, erindum, fyrirspurnum og öðrum þeim málum þar sem skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur ekki lokið málsmeðferð samkvæmt þeim lögum sem honum er falin framkvæmd á við sameiningu embættanna. Jafnframt færast búaður og ráðstöfunarréttur á þeim bankareikningum sem skattrannsóknarstjóri ríkisins nýtir í tengslum við starfsemi sína yfir til ríkisskattstjóra.

#### **Ákvæði til bráðabirgða.**

Starfsmenn skattrannsóknarstjóra ríkisins sem eru í starfi þegar lög þessi öðlast gildi og koma til framkvæmda 1. janúar 2021 verða starfsmenn hjá embætti ríkisskattstjóra og fer um rétt starfsmanna til starfa hjá embætti ríkisskattstjóra eftir ákvæðum laga um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins, nr. 70/1996, og laga um réttarstöðu starfsmanna við aðilaskipti að fyrirtækjum, nr. 72/2002, eins og við á hverju sinni. Ákvæði um auglýsingaskyldu í 7. gr. laga nr. 70/1996 gilda ekki við ráðstöfun starfa samkvæmt þessu ákvæði.

Við gildistöku laga þessara verða embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins og ríkisskattstjóra sameinuð. Ekki er gert ráð fyrir að embættið skattrannsóknarstjóri ríkisins skv. 10. tölul. 1. mgr. 22. gr. laga um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins, nr. 70/1996, eða almenn störf verði lögð niður heldur flytjist þau til ríkisskattstjóra við sameininguna.



## Greinargerð.

**1. Inngangur.**

Í tilefni af dómum Mannréttindadómstóls Evrópu í tengslum við rannsókn og saksókn skattalagabrota á Íslandi ákvað dómsmálaráðherra, í samráði við fjármála- og efnahagsráðherra, að skipa nefnd um rannsókn og saksókn skattalagabrota í apríl 2019. Varð það hlutverk nefndarinnar að greina þær kröfur sem leiða af dómum Mannréttindadómstóls Evrópu í tengslum við rannsókn og saksókn skattalagabrota og móta afstöðu til þeirra breytinga sem þarf að ráðast í til að mæta þeim kröfum. Nefndin skilaði skýrslu 11. september 2019 og í lok janúar 2020 var komið á fót vinnuhópi sem var ætlað að koma með tillögur að lagabreytingum á grundvelli fyrrgreindrar skýrslu þar sem lagðar yrðu til breytingar á efnisreglum, stofnanauppbyggingu og samstarfi með það fyrir augum að tvöföldum refsingum verði ekki beitt við rannsókn og saksókn skattalagabrota.

Frá því vinnuhópurinn tók til starfa í febrúar 2020 hefur verið fundað með fulltrúum þeirra stofnana sem um ræðir, auk vinnufunda án gesta. Á fyrrgreindum fundum hefur verið fengin fram afstaða fyrrgreindra stofnana til þeirra breytinga sem nauðsynlegar eru á fyrirkomulagi rannsóknar og saksóknar skattalagabrota hér á landi. Hefur verið bent á ýmsar leiðir sem eru færar í þeim efnum. Er nokkur munur á afstöðu stofnananna til þess hvernig því markmiði verði náð en bent hefur verið á ýmsa hnökra á núverandi fyrirkomulagi rannsókna og saksóknar skattalagabrota. Það er mat vinnuhópsins að engin ein leið sé gallalaus en við núverandi framkvæmd verði vart búið lengur. Algjör samstaða er þó meðal fyrrgreindra stofnana um að breytingatillögur megi ekki draga úr þunga í baráttunni gegn skattsvikum. Þær breytingar sem frumvarpið hefur að geyma eiga að ná því markmiði með skýrari verkaskiptingu þeirra embætta sem koma að rannsókn og saksókn skattalagabrota og skjótari málsmeðferð þeirra mála. Með skýrara stofnanafyrirkomulagi, sem meðal annars felur í sér einfaldari og styttri málsmeðferðartíma, er stefnt að því að styrkja enn frekar eftirlit og rannsóknir á skattundanskotum.

Rétt er að geta þess að fyrirkomulag rannsóknar og saksóknar hefur áður verið til skoðunar af hálfu yfirvalda. Hafa ýmsar skýrslur verið unnar á því sviði og má þar meðal annars vísa til skýrslu nefndar um viðurlög við efnahagsbrotum frá 12. október 2006, *Stjórnsýsla skattamála – athugun á stjórnsýslu skattamála með tilliti til réttaröryggis, jafnræðis og skilvirkni* frá desember 2013 og skýrslu innanríkisráðherra um skipulag og tilhögun rannsókna og saksóknar í efnahagsbrotamálum frá 25. október 2013. Hefur verið tekið mið af þeim sjónarmiðum sem fram koma í fyrrgreindum skýrslum við gerð þessa frumvarps.

**2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.**

Af hálfu þeirra stofnana sem koma að rannsókn og saksókn skattalagabrota hefur verið bent á ýmsa vankanta á núverandi kerfi. Má þar nefna lágt hlutfall innheimtra sekta og langan málsmeðferðartíma við rannsókn og saksókn skattalagabrota. Þá reynir til að mynda í mörgum tilvikum á frávísun mála frá dómi þar sem krafist er refsingar vegna skattalagabrota, einkum þegar reynir á sjónarmið vegna réttar til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis (*ne bis in idem*). Það tefur auk annars alla aðra málsmeðferð fyrir dómstólum. Umfangsminni mál eru leidd til lykta innan skattkerfisins með góðum árangri við innheimtu sekta en stærri mál sem eru til meðferðar í refsivörslukerfinu eru oftast felld niður eða þá að refsing vegna þeirra skilar ekki viðunandi árangri og þar innheimtast að auki sektir illa. Má þar vísa til skýrslu Ríkisendurskoðunar um eftirlit með innheimtu sekta og sakarkostnaðar frá árinu 2009 og eftirfylgni þeirrar skýrslu frá árinu 2015. Kann ástæða þess að vera lengri og flóknari málsmeðferð refsímála vegna skattalagabrota. Auk þess kann hér að skipta máli að fésektir eru lögbundin

viðurlög í skattalagabrotum en almennt ekki í öðrum efnahagsbrotum. Í þessu samhengi vísast til skýrslu starfshóps sem falið var að gera tillögu að lagalegum umbótum sem miða að því að bæta innheimtuhlutfall sekta og sakarkostnaðar en skýrslunni var skilað til dómsmálaráðherra í júní 2019.

Núverandi kerfi er auk þess að nokkru marki ógagnsætt. Ríkisskattstjóri sinnir skatteftirliti en rannsókn skattamála er í höndum skattrannsóknarstjóra með kærueimild til yfirskattanefndar í tilteknum tilvikum. Auk þess eru alvarlegri skattalagabrotin rannsökuð af héraðssaksóknara. Ekki er alltaf augljóst hvað ræður því hvar mál er til rannsóknar og í sumum tilvikum hefur sá sem er borinn sökum um skattalagabrot í reynd val um hvort mál hans verði rannsakað af lögreglu eða hvort málið fari áfram í farveg innan skattkerfisins og þá til yfirskattanefndar í stað þess að höfð séu skýr og afmörkuð viðbrögð við skattalagabrotum. Til viðbótar fylgir stjórnsýslurannsókn á skattalagabroti og sakamálarannsókn á sama broti oft ekki sömu málsmeðferðarreglum. Má hér nefna að í flestum tilvikum hefur sá sem er til rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra fengið andmælaskjal áður en mál er sent áfram til rannsóknar hjá héraðssaksóknara enda hefur það verið talið hluti af vandaðri málsmeðferð stjórnvaldsins á málinu og til þess vísað í reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna, nr. 373/2001. Ekki verður litið fram hjá því að það er samt sem áður andstætt þeim reglum sem ákærvaldið starfar eftir, einkum þegar litið er til upphafs rannsókna.

Hér má til samanburðar vísa til þriggja dóma Landsréttar frá 15. maí 2020 þar sem reyndi á ábyrgð stjórnarmanna og framkvæmdastjóra á skattskilum hlutafélaga. Mál *Landsréttar nr. 213/2019* og *814/2018* voru rekin sem sakamál eins og fjöldi sambærilegra mála. Hins vegar var mál *Landsréttar nr. 497/2019* rekið sem einkamál og flutt af embætti ríkislögmans þótt um væri að ræða sambærilegt mál. Í sumum tilvikum hefur einnig þurft að taka skýrslu á ný af þeim sem borinn er sökum við rannsókn héraðssaksóknara eftir að mál hefur verið sent embættinu frá skattrannsóknarstjóra. Það er óþarflega íþyngjandi fyrir þann sem sætir rannsókn og hætt við að það lengi þann tíma sem málið tekur í meðferð yfirvalda. Til þess er jafnframt að líta að við sakamálarannsókn getur stundum verið nóg að skoða tiltekna afmarkaða þætti meints brots. Önnur sjónarmið gilda við rannsókn stjórnsýslumáls.

Þá hafa mótast viðmið um hvað telst til alvarlegra efnahagsbrota í dómaframkvæmd Hæstaréttar og Landsréttar og er þröskuldurinn mun lægri en annars staðar á Norðurlöndum. Af því leiðir að líklega eru of mörg mál send til rannsóknar og saksóknar innan refsivörslukerfisins með tilheyrandi álagi á starfsemi ákærvaldsins. Við gerð frumvarpsins hefur verið horft til þess markmiðs að ákjósanlegt sé að skýra þau mörk og færa þannig að færri og stærri mál sæti ákærumeðferð og þá verði jafnframt tekið mið af alvarleika brota og ítrekun svo dæmi sé tekið.

Með frumvarpinu er stefnt að því að auka svigrúm innan skattkerfisins til að ljúka minni málum á stjórnsýslustigi. Er eðlilegt að það falli í hlut embættis ríkissaksóknara að gefa fyrirmæli um hvaða brot ættu að fara í ákærumeðferð á grundvelli laga um meðferð sakamála, nr. 88/2008, þar sem tekið er mið af því markmiði að sem flestum málum verði lokið innan skattkerfisins. Til þess er jafnframt að líta að beiting álags innan skattkerfisins hefur ónýtt áframhaldandi meðferð refsímála vegna skattalagabrota fyrir dómstólum. Þegar talið er að mál eigi að fara áfram til rannsóknar héraðssaksóknara þarf það því að gerast með fyrirsjáanlegum og skýrum hætti og mikilvægt að ákvörðun liggi mun fyrr fyrir, eftir því sem kostur er, um í hvaða farveg beina eigi rannsókn til að koma í veg fyrir tvöfalda málsmeðferð. Fram hjá því verður þó ekki litið að sum mál geta varðað lágar fjárhæðir en við nánari rannsókn getur komið í ljós að brotið kunni að vera umfangsmeira. Einnig getur komið í ljós að brot séu ekki eins

umfangsmikil og virtist við upphaf rannsóknar. Því þarf að vera til staðar sveigjanleiki innan kerfisins til að bregðast við slíkum tilvikum.

Þegar allt er dregið saman er í ljósi fyrrgreindra galla talið rétt að breyta núverandi fyrirkomulagi rannsókna í skattamálum. Í því felst að haldið er núverandi stofnanafyrirkomulagi í megindráttum en horft til frekari einföldunar kerfisins með það að markmiði að það verði skilvirkt og gagnsætt. Í því felst meðal annars að embætti skattrannsóknarstjóra sameinist embætti ríkisskattstjóra sem eining innan Skattsins og skil þeirra mála sem lokið er innan skattkerfis og þeirra mála sem fara í rannsókn til héraðssaksóknara verða gerð skýrari og fyrirsjáanlegri. Í því felst jafnframt að mælt er fyrir um frekari lagabreytingar sem horfa til einfaldari málsmeðferðar. Jafnframt er gert ráð fyrir í frumvarpinu að skattrannsóknarstjóri leggi á sektir í stað yfirsattanefndar og þær ákvarðanir skattrannsóknarstjóra verði kærannlegar til yfirsattanefndar. Þar með er tryggt vönduð endurskoðun á ákvörðunum skattrannsóknarstjóra á stjórnýslustigi.

Þá er lagt til að með því að marka málum vegna skattalagabrota ákveðinn farveg annars vegar innan skattkerfisins og hins vegar réttarvörslukerfisins verði afnumin sú regla að hægt sé að velja í hvaða farveg skattrannsókn fari, þ.e. hvort mál verði rannsakað af lögreglu. Þessi leið tekur best mið af núverandi stofnanafyrirkomulagi en sníður af því þá vankanta sem hafa helst verið gagnrýndir og hefur ekki í för með sér eins mikinn tíma, kostnað og flækjustig. Þá felst í henni nokkur sveigjanleiki þar sem með henni má ná fram hagræðingu með sameiningu kerfa, stoðþjónustu og aðra sameiginlega starfsemi við rekstur stofnana innan skattkerfisins.

### 3. Meginefni frumvarpsins.

#### 3.1. Rannsókn og saksókn skattalagabrota á Íslandi.

Skatteftirlit og rannsókn skattamála fer nú fram í tveimur kerfum, skattkerfinu og refsivörslukerfinu. Ákærvaldið hefur mikið sjálfstæði að lögum og er óháð boðvaldi ráðherra. Þannig er því ekki farið með skattkerfið þótt það sé í reynd sjálfstætt hvað varðar úrlausnir einstakra mála. Til að mynda hefur fjármála- og efnahagsráðuneytið nú formlegt eftirlitshlutverk með ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra. Á þeim tíma sem er liðinn frá því að embætti skattrannsóknarstjóra var sett á fót hefur verið til umræðu að embættið fengi ákærvald. Við núverandi aðstæður og flóknara viðskiptaumhverfi, þar sem brotastarfsemi er í auknum mæli orðin alþjóðleg, felst umfangsmikil stofnanabreyting í því að fela skattrannsóknarstjóra ákærvald og varla raunhæft nema með frekari greiningu á áhrifum þess sem gæti skapað ný og ófyrirséð vandamál og áskoranir. Þá liggur fyrir að frá þeim tíma sem embætti skattrannsóknarstjóra var komið á fót hafa ekki verið stigin skref af hálfu stjórnvalda í þá átt að fela því ákærvald, auk þess sem stofnað hefur verið embætti héraðssaksóknara sem fer að hluta með rannsókn skattalagabrota.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins er í dag sjálfstætt embætti sem jafnframt er hluti skattkerfisins og fer það með rannsókn skattalagabrota o.fl. eftir því sem embættinu hefur verið falið að lögum. Með setningu laga um tekjuskatt og eignarskatt, nr. 40/1978, var staða skattrannsóknarstjóra gerð sjálfstæð og stýrði hann rannsóknardeild ríkisskattstjóra. Með lögum um breytingar í skattamálum, nr. 111/1992, var embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins sett á stofn. Það var gert í því skyni að skilja milli þess aðila sem rannsakaði meint brot á skattalögum og þess aðila sem annaðist endurákvörðun á grundvelli niðurstaðna þeirra rannsókna. Alitið var að með slíkri tilhögun yrði málsmeðferð vandaðri en ef rannsóknir og endurákvörðun væri á sömu hendi og með því leitast við að tryggja sjálfstætt og óháð mat máls við endurákvörðun sem ekki væri fyrir fram litað af sýn rannsakenda. Vísast nánar um rök þessarar tilhögunar til athugasemda með frumvarpi því er varð að lögum nr. 111/1992. Slíkur

aðskilnaður er í dag þó ekki talinn nauðsynlegur hvað varðar réttaröryggi og má í þeim efnum til að mynda horfa til Samkeppniseftirlitsins og þeirrar breytingar sem gerð var á samkeppnislögum, nr. 44/2005, með lögum nr. 52/2007. Fyrirgreind breyting á samkeppnislögum var gerð með hliðsjón af niðurstöðum nefndar forsætisráðherra um viðurlög við efnahagsbrotum. Var það markmið nefndarinnar að móta ný viðmið um beitingu viðurlaga við efnahagsbrotum, þ.e. hvenær rétt væri að beita stjórnvaldssektum annars vegar og annars konar viðurlögum hins vegar. Þá miðaði umfjöllun nefndarinnar að því að leggja fram tillögur um hlutverk og verkaskiptingu eftirlitsaðila, sérstaklega hvað varðar skil á milli þeirra sem beitt geta stjórnvaldssektum og lögreglu og ákærvalds. Beindist umfjöllun nefndarinnar um hlutverk og verkaskiptingu eftirlitsaðila einkum að Samkeppniseftirlitinu og Fjármálaeftirlitinu og verkaskiptingu þeirra stofnana gagnvart lögreglu og ákærvaldi. Hefur verið horft til niðurstaðna þeirrar nefndar við samningu frumvarpsins.

Skattkerfið sinnir jafnframt lögbundnu eftirliti með skattskilum. Þar reynir á ýmiss konar atriði sem ekki tengjast alvarlegu undanskoti skatta. Skattrannsóknarstjóri fer til að mynda með skattrannsóknir en mörk skatteftirlits og rannsóknar eru í sumum tilvikum óskýr. Sérþekking á rannsóknnum skattalagabrota er augljóslega mest innan skattkerfisins þótt embætti héraðssaksóknara búi einnig yfir sérþekkingu á rannsókn skattalagabrota. Á móti býr héraðssaksóknari yfir mestri reynslu við mat á því hvað er líklegt til sakfellis fyrir dómi og hvaða mál eigi að rata til dómstóla.

Þegar lítið er til þeirra mála sem hér eru til skoðunar, þ.e. undanskot skatta, eru sum mál þess eðlis að rétt er að þau fari strax í farveg refsimeðferðar. Önnur mál eru einfaldari og þegar í upphafi ljóst að hægt er að ljúka þeim innan skattkerfisins. Á milli falla flokkar mála sem meta þarf sérstaklega með tilliti til framangreindra sjónarmiða. Er því brýnt að taka afstöðu til þess með skýrum og glöggum hætti hvaða mál eigi að fara í refsimeðferð og hvaða mál eigi að fara áfram innan skattkerfisins. Hefur það verið gert í frumvarpinu með því að auka sektarheimildir skattrannsóknarstjóra og með því að fela ríkissaksóknara það hlutverk á grundvelli laga um meðferð sakamála, nr. 88/2008, að gefa fyrirmæli um hvaða skattalagabrot eigi að rannsaka af lögreglu. Þá er einnig mikilvægt að sem mest skilvirkni verði við rannsókn og saksókn skattalagabrota með nýtingu þess mannaúds sem er til staðar hjá viðkomandi embættum. Auk þess hefur verið tekið mið af því við samningu frumvarpsins að Skatturinn og skattrannsóknarstjóri muni flytja í sama húsnæði undir lok árs 2022 og því gæti jafnframt náðst verulegur sparnaður og hagræðing við samnýtingu stoðkerfa þessara tveggja embætta.

Þegar lítið er til reynslunnar síðastliðin ár sést að stór mál þar sem grunur er um skattalagabrot hafa tafist og fullnustukerfið sem tekur við hefur ekki verið nægilega skilvirkt. Þá má halda því fram að ekki hafi verið gerður nægjanlega skýr greinarmunur á því hvort um er að ræða refsímál vegna vanskila eða skipulagða brotastarfsemi þegar lítið er til þeirra mála sem hafa farið til refsivörslukerfisins. Af þessu leiðir sú hættu að varnaðaráhrif refsinga verði þar af leiðandi ekki nægilega rík meðal annars þar sem tímalegt samhengi skorti. Þá er einnig mikilvægt að hafa í huga að upplýsingaskiptasamningar sem gerðir hafa verið milli skattyfirvalda verða ekki nýttir af lögregluþvöldum heldur eru þeir undir forræði skattkerfisins. Þetta eru mikilvægir samningar og sú ástæða ein og sér kallar á að rannsókn skattalagabrota verði að vissu marki áfram innan skattkerfisins þótt hugsanlega geti lögregla óskað eftir því að skattyfirvöld kalli eftir nánar tilteknum upplýsingum við rannsókn tiltekins máls eða að skattyfirvöld rannsaki tiltekinn hluta skattalagabrots.

### 3.2. Rannsókn og saksókn skattalagabrota annars staðar á Norðurlöndum.

#### 3.2.1. Almenn.

Skipulag rannsókna og saksókna skattalagabrota annars staðar á Norðurlöndunum er með nokkuð mismunandi hætti. Algengast er að rannsóknardeildir séu innan skattastjórnsýslunnar og er samspil þeirra við lögreglu og ákærvald mismikið og með mismunandi hætti. Þegar borin er saman staðan á Norðurlöndunum hafa skattyfirvöld hér á landi, þ.e. skattrannsóknarstjóri, ríkustu heimildir til rannsókna og ákvörðunar um beitingu þvingunaraðgerða að hætti sakamála. Finnland sker sig á hinn bóginn nokkuð úr því þar fer rannsókn refsiverðra skattalagabrota alfarið fram á vegum lögreglu. Í öllum löndunum getur þó rannsókn ætlaðra refsiverðra brota gegn skattalögum átt sér upphaf í eftirlitsaðgerðum sem eftirlitsstofnanir viðkomandi skattkerfis hafa tekist á hendur við framkvæmd verkefna sinna. Í Svíþjóð er sérstök undirstofnun skattkerfisins, „Skattebrottsenheten“, sem annast rannsókn refsiverðra brota gegn skattalögum. Enda þótt hin sænska stofnun sé hluti af þeirri ríkisstofnun sem ber heitið „Skatteverket“ nýtur hún verulegs sjálfstæðis. Rannsóknir þær sem stofnunin hefur með höndum einskorðast ekki við skattalagabrot og eru þannig meðal annars rannsóknir peningaþvættisbrota á hennar könnu, sem og tiltekin brot á sviði félagalöggjafar. Þá á hún í nánu samstarfi við ákærendur við rannsóknir sinna mála.

Beiting skattálags á undandregna skattstofna auk annarra viðurlaga í formi sekta og/eða fangelsisrefsingar á sér áratugalanga framkvæmd á Norðurlöndum. Þannig var sama tilhögun viðhöfð í Svíþjóð, Noregi og Finnlandi og áður hefur verið rætt um hér á landi, þ.e. að beita hvoru tveggja álagi og öðrum viðurlögum vegna sömu annmarka á skattskilum. Höfðu áfellisdomar Mannréttindadómstóls Evrópu gengið vegna hennar gegn Svíþjóð og Finnlandi allnokkru áður en dómstóllinn tók fyrir mál af sama toga á hendur Íslandi. Þá hafa álitamál vegna umræddrar tilhögunar jafnframt verið til umfjöllunar fyrir norskum dómstólum. Enda þótt fram hafi komið með dómi Mannréttindadómstóls Evrópu í máli *A og B gegn Noregi* frá 15. nóvember 2016 að slík tilhögun geti að mati dómsins staðist ákvæði 4. gr. 7. viðauka mannréttinasáttmála Evrópu, sem fjallar um réttinn til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis, sýnir dómurinn jafnframt að það sé aðeins ef uppfyllt eru viss skilyrði um samþættingu málsmeðferðar í efni og tíma. Kann að vera vandasamt að tryggja að málsmeðferð sé ætíð í þeim farvegi. Gengu þeir dómur allnokkru áður en dómstóllinn tók fyrir mál af sama toga á hendur Íslandi. Danmörk er hið eina Norðurlandanna þar sem álitafni tengd réttinum til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis (*ne bis in idem*) hafa ekki komið upp. Virðist ástæða þess sú að dönsk löggjöf hefur ekki að geyma ákvæði um álag vegna skattalagabrota heldur einungis refsingar. Þegar af þeirri ástæðu er því aldrei beitt og þar með reynir ekki á álitafni vegna beitingar hvors tveggja; álags og annarra viðurlaga.

#### 3.2.2. Rannsókn og saksókn skattalagabrota í Svíþjóð.

Í Svíþjóð hefur orðið nokkur þróun á dómaframkvæmd. Fyrst reyndi á álitafnið í Hæstarétti Svíþjóðar í *NJA 2000*, bls. 622, þ.e. tengsl álags á skatta og svo refsimeðferðar. Var það niðurstaða dómsins að álag á skatta kæmi ekki í veg fyrir síðari refsimeðferð vegna sama máls. Ekki væri að mati dómsins ástæða til að breyta innlendri framkvæmd ef orðalag ákvæðis mannréttinasáttmálans gæfi ekki annað skýrt til kynna. Hæstiréttur Svíþjóðar komst að sömu niðurstöðu í *NJA 2004*, bls. 840, þótt það mál hafi að vísu ekki fjallað um álag á skatta heldur annars konar stjórnsýsluviðurlög.

Breyting varð á þessu í dómaframkvæmd Hæstaréttar Svíþjóðar eftir dóm Mannréttindadómstóls Evrópu í máli *Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi* frá 10. febrúar 2009. Í *NJA 2010*, bls. 168 komst Hæstiréttur Svíþjóðar að þeirri afdráttarlausu niðurstöðu að 4. gr. 7. viðauka

mannréttindasáttmála Evrópu stæði í vegi fyrir refsingu ef sama brot hefði áður verið leitt til lykta innan skattkerfisins, svo sem með álagi á skatta. Í framhaldi af því voru gerðar breytingar á lögum í Svíþjóð. Þær tóku gildi 1. janúar 2016 og er ætlað að koma í veg fyrir að einstaklingur verði saksóttur eða refsað tvívegis í skilningi 4. gr. 7. viðauka mannréttindasáttmála Evrópu. Skattur og álag á skatta er nú ákvarðað af skattyfirvöldum en slík ákvörðun er kæránleg. Ef skattyfirvöld ákveða að beita álagi er þar með komin hindrun í vegi þess að málið fari í refsimeðferð ef um sama brot er að ræða. Ef grunur vaknar um refsivert brot meðan á málsmeðferð skattyfirvalda stendur er slíkt tilkynnt til saksóknara. Sú tilkynning felur í sér tímabundna hindrun fyrir að álag verði ákvarðað innan skattkerfisins. Í slíkum tilvikum heldur málið þó áfram innan skattkerfisins og er ekkert sem kemur í veg fyrir að skattur verði endanlega ákvarðaður á þeim tíma sem um teflir, jafnvel þótt málið hafi verið kært til saksóknara. Um leið og rannsókn skattyfirvalda á tilteknu máli er lokið á að leggja á skatt og sú ákvörðun er kæránleg.

Sending máls til saksóknara hefur því áhrif á hvernig máli vindur fram og hverjar verða lyktir þess. Þar koma tvær leiðir til greina og hvor leiðin er farin fer eftir því hvort saksóknari gefur út ákæru eða ákveður að láta málið niður falla. Annars vegar getur saksóknari ákveðið að láta mál niður falla eða að ljúka rannsókn sinni. Þetta þýðir að sú tímabundna hindrun sem kom í veg fyrir beitingu álags fellur brott og skattyfirvöld geta þar með tekið málið aftur til sérstakrar rannsóknar og lagt á álag. Hins vegar getur saksóknari ákveðið að gefa út ákæru. Slík ákvörðun hefur í för með sér að þar með er útilokað fyrir skattyfirvöld að leggja á álag vegna skattalagabrotsins. Hins vegar getur saksóknari, samhliða útgáfu ákæru, óskað eftir því að héraðsdómur ákveði álag vegna vanskila skatta samhliða ákvörðun refsingar vegna skattalagabrots (ef um er að ræða eina og sömu málsmeðferðina). Ákvörðun um áfrýjun málsins getur því bæði tekið til refsingar sem og ákvörðunar um álag.

### 3.2.3. Rannsókn og saksókn skattalagabroti í Noregi.

Með grundvallarákvörðun Hæstaréttar Noregs þar sem allur rétturinn sat (plenum), sbr. *Rt. 2002, bls. 557*, var niðurstaðan sú að 60% álag á skattaskuld fyrirtækis kæmi í veg fyrir að gefin væri út ákæra vegna sama brots í sérstöku refsímáli. Sjá einnig *Rt. 2003, bls. 1100* þar sem fjallað var um hvað félli undir refsingu í skilningi ákvæðisins. Hæstiréttur Noregs hefur meðal annars talið að 50% álag á virðisaukaskatt félli undir hugtakið „refsingu“ í skilningi mannréttindasáttmálans í *Rt. 2003, bls. 1376* og álag á vangoldinn skatt í *Rt. 2004, bls. 645*. Fyrrgreindir dómur (og reyndar fleiri) leiddu til þess að hafin var vinna við að breyta lögum. Árið 2003 voru síðan lagðar fram tillögur um breytingu norskra laga, sjá NOU 2003:15. Áður en lögum var breytt féllu svo aðrir dómur hjá Mannréttindadómstóli Evrópu þar sem nokkuð önnur og þrengri skýring var lögð í hugtakið „refsing“ samkvæmt mannréttindasáttmálanum. Ekkert varð því af þeim fyrirhuguðu breytingum.

Við rannsókn skattalagabroti getur lögreglan í Noregi (þar á meðal ØKOKRIM) hafið rannsókn á skattamáli bæði eftir tilkynningu frá skattyfirvöldum og að eigin frumkvæði. Til staðar er samstarfssamningur milli lögreglu, ákærvalds og skattyfirvalda (Skatteetaten). Þar er gert ráð fyrir því að þegar í upphafi, eftir að í ljós kemur að hugsanlega kunni að hafa verið framið refsivert skattalagabrot, sé málið greint og tekin sameiginleg ákvörðun um í hvaða farveg rannsókn málsins skuli beint. Metið er í slíkum tilvikum hvort rannsókn skattabrotsins eigi betur heima hjá lögreglu og ákærvaldi eða hjá skattyfirvöldum sem geta bæði endur-ákvarðað skatta og lagt á viðbótarálag.

Reynt er að komast hjá því að saksækja eða refsfa tvívegis (*ne bis in idem*) á þann hátt að ef málið er til rannsóknar hjá lögreglu leggja skattyfirvöld ekki á álag. Ef álag er lagt á skattstofna hjá skattyfirvöldum er þar með girt fyrir að meint brot vegna sömu atvika verði rannsökuð af lögreglu og ákærvaldi. Þetta krefst því öflugrar samvinnu skattyfirvalda annars vegar og lögreglu og ákærvalds hins vegar sem hefur skilað góðum árangri. Hins vegar er ætíð sá möguleiki fyrir hendi að í ljós komi að máli hafi ekki verið valinn réttur farvegur í upphafi. Til að mynda gæti komið í ljós að mál sem var til rannsóknar hjá lögreglu hefði átt að vera til meðferðar hjá skattyfirvöldum þar sem unnt er að ljúka máli með endurákvörðun skatta og álagsbeitingu. Í slíkum tilvikum er rannsókn málsins þá færð frá lögreglu til skattyfirvalda. Þá er þeim aðila sem er til rannsóknar tilkynnt um þá breytingu og gert ljóst að honum verði hugsanlega gerð refsing innan skattkerfisins, eftir atvikum með álagningu álags. Um slík tilvik er fjallað í 71. gr. c í lögum um meðferð sakamála (no. Lov om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprocessloven)). Ef í ljós kemur hins vegar að rannsókn máls eigi betur heima hjá lögreglu er málið sent henni til frekari rannsóknar og meðferðar og er það oftast gert með einfaldri tilkynningu. Slík ákvörðun hefur þær afleiðingar að ekki verður lagt á álag af hálfu skattyfirvalda.

### 3.2.4. Rannsókn og saksókn skattalagabrota í Finnlandi.

Er finnsk skattyfirvöld telja sig verða vör við skattalagabrot eða bókhaldsbrot tilkynna þau viðkomandi mál til lögreglu sem einnig getur tekist á hendur rannsóknir slíkra mála af eigin frumkvæði. Er samstarf milli lögreglu og ákærvalds meðan rannsókn máls fer fram. Sendir lögregla rannsóknarskýrslu sína til ákærvaldsins er hún liggur fyrir og geta skattyfirvöld verið lögreglu til aðstoðar við rannsókn málsins. Samtímis á sér stað athugun skattyfirvalda á málinu með tilliti til skattalagningar og er sú niðurstaða síðan send annarri einingu innan skattkerfisins sem tekur afstöðu til endurákvörðunar. Jafnframt er niðurstaða skattyfirvalda lögð fram sem fylgigagn með rannsóknarskýrslu lögreglunnar.

Finnland sætti áfelligsdómum Mannréttindadómstóls Evrópu vegna þeirrar tilhögunar að beita samhliða álagi á skatta og refsingum. Í kjölfar dóma Hæstaréttar Finnlands KKO:2010:45 og KKO:2010:46 var gerð lagabreyting 1. desember 2013 og áskilið að skattyfirvöld yrðu alltaf að taka afstöðu til þess hvort um væri að ræða skattalagabrot sem gæti varðað refsingu eða vægara brot. Ef uppi er grunur um skattalagabrot láta skattyfirvöld ógert að beita álagi. Í þeim tilvikum þar sem ekki liggur fyrir neinn grunur um refsiverða háttsemi takast skattyfirvöld hins vegar á hendur að endurákværða skatta með álagi ef við á og er þá fyrir það girt að málið verði rannsakað sem refsímál.

### 3.3. Helstu efnisatriði frumvarpsins.

Höfð hefur verið hliðsjón af áður nefndum atriðum við samningu frumvarpsins, en í því felast eftirfarandi breytingar:

- Lagt er til að embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins verði lagt niður og verkefni þess flutt til embættis ríkisskattstjóra. Stofnuð verði sérstök eining innan Skattsins, sem er stofnun sú sem ríkisskattstjóri stýrir og sem annast þau verkefni sem honum er falið að sinna, þar sem fram fari rannsóknir á skattalagabrotum og ákvarðanir sekta vegna slíkra brota. Einingunni stýri í umboði ríkisskattstjóra embættismaður sem nefnist skattrannsóknarstjóri og þar með gætt að því að skattrannsóknarstjóri haldi sjálfstæði sínu við rannsóknir skattalagabrota og sektarákvarðanir. Er gert ráð fyrir að fjárstjórnarvaldið verði hjá ríkisskattstjóra en faglegrí starfsemi einingarinnar verði stýrt af skattrannsóknarstjóra. Ekki eru lagðar til neinar breytingar á þeim heimildum sem

- skattrannsóknarstjóri hefur að gildandi lögum til rannsóknar skattalagabrota. Heldur hann þeim áfram óbreyttum eftir þær breytingar sem hér eru lagðar til.
- Með fyrrgreindri tillögu um að sameina undir eina stofnun allt skatteftirlit og rannsóknir vegna skattalagabrota verður mótun slíkra reglna einfaldari og fyrirkomulagið skilvirkara þar sem ríkisskattstjóri sker í vafatilvikum úr um í hvorn farveg mál fari. Þar með ættu jafnframt að mótast viðmið innan skattkerfisins um hvenær mál skulu sæta sérstakri skattrannsókn.
  - Ekki er stefnt að breytingu á heimildum Skattsins til að beita viðurlögum, svo sem vegna síðbúinna framtalsskila og skila á hlutafjármiðum og launamiðum.
  - Lögð eru til skýr skil milli stjórnsýslumála sem eru afgreidd innan skattkerfisins og svo alvarlegri mála sem sæta refsimeðferð samkvæmt útgáfu fyrirsmæla ríkissaksóknara á grundvelli 21. gr. laga um meðferð sakamála, nr. 88/2008.
  - Rannsókn og ákvörðun sekta vegna skattundanskota verði í höndum skattrannsóknarstjóra í þeim tilvikum þegar þau falla ekki undir fyrirsmæli ríkissaksóknara. Þar með er lagt til að yfirsattanefnd fari ekki með sektarheimildir í stærri málum heldur verði nefndin í hlutverki sjálfstæðrar kæruneftndar sem tekur við kærnum vegna ákvarðana skattrannsóknarstjóra um að leggja á sektir. Eftir sem áður stendur dómstólaleiðin opin og geta skattaðilar borið niðurstöðu um álagningu sektar og sektarfjárhæð undir dómstóla.
  - Samkvæmt framansögðu er lagt til að ríkissaksóknari gefi fyrirsmæli á grundvelli laga um meðferð sakamála um hvaða málum skuli vísað til lögreglu. Í þeim fyrirsmælum felist mat á hvaða brot teljist meiri háttar brot í skilningi 262. gr. almennra hegningarlaga, nr. 19/1940, þannig að þeim verði vísað strax til rannsóknar og ákærumeðferðar. Við útgáfu slíkra fyrirsmæla mætti líta til þeirra breytinga sem gerðar eru í frumvarpinu á sektarheimildum skattrannsóknarstjóra auk þess sem eðlilegt er að taka jafnframt tillit til alvarleika brota, stigs ásetnings og hvort um ítrekun eða, eftir atvikum, brotsamsteypu sé að ræða. Með því að fyrirsmæli komi frá ríkissaksóknara verður jafnframt tryggt að skýrt sé hvaða mál verði rannsökuð sem sakamál frá upphafi og undir stjórn ákæranda eða rannsakenda með lögregluvald.
  - Tekið er af skarið um að rannsókn sakamála vegna skattalagabrota fari fram undir stjórn ákæranda. Eðlilegt er að fela embætti héraðssaksóknara rannsókn slíkra mála þar sem sakamálarannsókn þarf að vera stýrt af lögreglu enda þarf rannsakandi að fara með lögregluvald. Erfitt er að útfæra þá breytingu að færa lögregluvald til skattrannsóknarstjóra, umfram það sem segir nú þegar um réttarstöðu þeirra sem sæta rannsókn skattrannsóknarstjóra eftir gildandi lögum. Frumvarpinu er ekki ætlað að stuðla að því að sérþekking á skattalagabrotum verði byggð upp á tveimur stöðum, þ.e. innan skattkerfisins og hjá lögreglu. Stefnt er að því markmiði að meiri hluti mála verði leystur innan skattkerfisins og einungis stærri og alvarlegri málin verði tekin til rannsóknar lögreglu.
  - Jafnframt er lögð til breyting þess efnis að héraðssaksóknari geti vísað máli aftur til skattyfirvalda ef hann telur ekki rétt að halda áfram rannsókn málsins eða ekki eru skilyrði til útgáfu ákæru. Í slíku tilviki gæti málinu lokið innan skattkerfisins, hugsanlega með möguleika á álagsbeitingu en þó ekki samhliða sektarákvörðun. Með því að héraðssaksóknari geti forgangsraðað rannsókn mála fæst endurgjöf yfir í skattkerfið og ætti því að mótast framkvæmd um rannsókn skattalagabrota. Slíkt ætti að geta leitt til hagkvæmari nýtingar mannafla við rannsókn annarra mála innan beggja kerfa. Í reglum frumvarpsins er auk þess gætt að því að ekki verði aðhafst neitt það annars



staðar innan skattkerfisins sem gæti spillt rannsókn sakamálsins auk þess sem forðast á miklar endursendingar innan skattkerfis sem kalla á endurteknar rannsóknir. Það kemur þó ekki í veg fyrir endurákvörðun skatta, til að mynda ef hætta er á að endurákvörðun þeirra fyrnist á meðan rannsókn málsins stendur.

- Lagt er til að ef málið fer í rannsókn hjá héraðssaksóknara, sem hefur í för með sér útgáfu ákæru, leiði það til endurákvörðunar skatta án álagsbeitingar innan skattkerfisins. Það er óháð því hverjar lyktir málsins verða hjá dómstólum, áfellisdómur eða sýkna. Jafnframt leiðir rannsókn skattamáls hjá héraðssaksóknara til endurákvörðunar skatta án álagsbeitingar. Ef mál er síðar fellt niður hjá embættinu þar sem rannsókn þykir ekki líkleg til að leiða til sakfellingar gæti það hugsanlega leitt til beitingar álags samhliða endurákvörðun skatta. Mikilvægt er að héraðssaksóknari upplýsi í öllum tilvikum um niðurstöðu rannsóknar til að endurákvörðun geti farið fram og gert er ráð fyrir að nánari reglur verði settar um það í reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna.
- Þá er lagt til að beiting álags samhliða sektarákvörðun verði útilokuð. Nú hefur verið leitt í lög sérstakt bráðabirgðaákvæði um að álag verði ekki lagt á samhliða sektum í skattamálum, sbr. lög nr. 33/2020. Hér er lagt til að ákvæðið verði fest varanlega í sessi en þó með nánar tilteknum breytingum sem leiða af tillögum frumvarpsins.

Verði frumvarpið að lögum þarf jafnframt að setja nánari reglur í reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna sem taki mið af þeirri breytingu að embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins verði lagt niður og þess í stað fari sérstök eining innan Skattsins með rannsóknir á skattalagabrotum, sem og þeim breytingum á málsmeðferð sem leiðir af frumvarpinu.

#### 4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Ástæða þess að stjórnvöld skipuðu nefnd og síðar vinnuhóp, sem leggja skyldi til breytingar með það fyrir augum að tvöföldum refsingum yrði ekki beitt við rannsókn og saksókn skattalagabrota, voru dómur Mannréttindadómstóls Evrópu sem Ísland átti aðild að vegna þeirra tilvika þegar skattalagabrot höfðu bæði leitt til saksóknar og álags á vangoldna skatta. Málin vörðuðu öll 4. gr. 7. samningsviðauka mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994, sem fjallar um réttinn til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis sem vísað hefur verið til sem *ne bis in idem* og kemur fram í 1. mgr. greinarinnar:

1. Enginn skal sæta lögsókn né refsingu að nýju í sakamáli innan lögsögu sama ríkis fyrir brot sem hann hefur þegar verið sýknaður af eða sakfelldur um með lokadómi samkvæmt lögum og sakamálaréttarfarir viðkomandi ríkis.
2. Ákvæði undanfarandi töluliðar skulu ekki vera því til fyrirstöðu að málið sé endurupptekið í samræmi við lög og sakamálaréttarfarir viðkomandi ríkis ef fyrir hendi eru nýjar eða nýupplýstar staðreyndir, eða ef megingalli hefur verið á fyrri málsmeðferð sem gæti hafa haft áhrif á niðurstöðu málsins.
3. Óheimilt er að víkja frá þessari grein með skírskotun til 15. gr. samningsins.

Úrlausnir Mannréttindadómstóls Evrópu þar sem reynt hefur á framangreint ákvæði í tengslum við rannsókn íslenskra skattamála eru eftirfarandi:

1. Dómur frá 18. maí 2017 í máli Jóns Ásgeirs Jóhannessonar og Tryggva Jónssonar.
2. Dómur frá 12. febrúar 2019 í máli Ragnars Þórissonar.
3. Dómur frá 16. apríl 2019 í máli Bjarna Ármannssonar.
4. Ákvörðun frá 4. desember 2018 í máli Matthildar Ingvarsdóttur.

Rétt er að gera grein fyrir þessum dómum og greina þá megindrætti sem á reynir í þeim. Í öllum dómunum þremur var það niðurstaða réttarins að málsmeðferð hefði verið í andstöðu við ofangreint ákvæði mannréttindasáttmálans en önnur niðurstaða var í ákvörðun dómsins í tilvikum *Matthildar Ingvarsdóttur*. Af samanburði atvika í þeim málum sem dómarnir þrjú varða við mál *Matthildar Ingvarsdóttur* verður ekki önnur ályktun dregin en sú að hætt er við að í mörgum tilvikum muni málsmeðferð hér á landi vegna refsiverðra brota gegn skattalögum vera í andstöðu við ákvæði 4. gr. 7. samningsviðauka mannréttindasáttmála Evrópu.

Í stuttu máli er það niðurstaða hinna framangreindu þriggja dóma Mannréttindadómstóls Evrópu að fallist er á að kærendur hafi verið saksóttir tvisvar fyrir sama brot með álagningu viðbótarálags á skatta og í framhaldinu höfðun refsímals í andstöðu við 4. gr. 7. samningsviðauka mannréttindasáttmála Evrópu. Málsmeðferð í tilvikum *Matthildar Ingvarsdóttur* var hins vegar talin hafa uppfyllt nauðsynleg skilyrði um samþættingu að efni og í tíma þannig að tvíteking saksóknar yrði ekki talin hafa átt sér stað.

Umræddar niðurstöður Mannréttindadómstólsins sem varða Ísland eiga sér forsögu í eldri dómaframkvæmd hans. Hinn 24. september 2004 féll dómur í máli *Rosenquist gegn Svíþjóð* nr. 60619/00 sem fjallaði um hvort beiting sænskra skattyfirvalda á 40% álagi félli undir 4. gr. 7. viðauka mannréttindasáttmála Evrópu. Þar var talið að um refsikennd viðurlög væri að ræða en hins vegar varð niðurstaðan sú að ekki væri hægt að álykta að ákvæði 4. gr. 7. viðauka mannréttindasáttmála Evrópu stæði því í vegi að annars vegar væri lagt á álag af skattyfirvöldum og hins vegar að rekið væri refsímál vegna sömu málsatvika, sbr. einnig mál *Ponsetti og Chesnel gegn Frakklandi* nr. 36855/97 og 41731/98 frá 14. september 1999. Að gengnum dómi í máli *Zolotukhin gegn Rússlandi* nr. 14939/03 frá 10. febrúar 2009 varð hins vegar ætlað að ekki gæti staðist að mati Mannréttindadómstóls Evrópu að viðurlög vegna ákveðinnar háttsemi væru ákveðin í tvennu lagi. Í dómi Mannréttindadómstólsins í máli *A og B gegn Noregi* nr. 24130/11 og 29758/11 frá 15. nóvember 2016 kom svo fram að ákvörðun viðurlaga í tvennu lagi gæti staðist svo fremi að málsmeðferð væri samfléttuð í eina heild. Er sýn dómstólsins í umræddum málum sem varða Ísland í samræmi við síðastgreint.

Með dómi Mannréttindadómstóls Evrópu í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi* nr. 22007/11 frá 18. maí 2017 komst dómstóllinn að þeirri niðurstöðu að íslenska ríkið hefði brotið gegn 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu sem kveður á um réttinn til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis fyrir sama brot (*ne bis in idem*). Í kjölfar þess dóms hefur Mannréttindadómstóll Evrópu tekið fyrir þrjú sambærileg mál gegn Íslandi. Í málum *Ragnars Þórissonar gegn Íslandi* nr. 52623/14 frá 12. febrúar 2019 og *Bjarna Ármannssonar gegn Íslandi* nr. 72098/14 frá 16. apríl 2019 komst dómstóllinn einnig að þeirri niðurstöðu að íslenska ríkið hefði gerst brotlegt við fyrrgreint ákvæði. Máli *Matthildar Ingvarsdóttur gegn Íslandi* nr. 22779/14 frá 4. desember 2018 var hins vegar vísað frá dómstólnum og í frávísuninni tekið fram að það væri ekki sjálfkrafa brot á mannréttindasáttmála Evrópu þó að sama mál sé til meðferðar hjá tveimur stjórnvöldum.

Í framangreindum dómum Mannréttindadómstóls Evrópu kemur fram að öruggasta leiðin til að tryggja að ekki sé brotið gegn 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu sé að eftirláta einu stjórnvaldi meðferð málsins. Hins vegar geti kröfum ákvæðisins verið fullnægt þótt mál sé til meðferðar hjá tveimur stjórnvöldum ef málsmeðferðirnar mynda eina samþætta heild. Til að svo megi vera þurfi að vera nægjanleg tengsl milli málsmeðferðanna bæði að efni og í tíma. Niðurstaða Mannréttindadómstóls Evrópu í þeim málum þar sem dómstóllinn taldi íslenska ríkið brotlegt við ákvæðið var að skort hefði á þessi tengsl, bæði hvað varðar tíma og efnislega samþættingu rannsókna og málsmeðferðar skattyfirvalda (skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra) og sakamálarannsóknarinnar. Hér má einnig vísa til

dóms *Hæstaréttar 21. september 2017 í máli nr. 283/2016* þar sem rétturinn fjallaði efnislega um inntak fyrrgreindra regla mannréttindasáttmálans.

#### 4.1. Efnisleg samþætting.

Í öllum fyrrgreindum dómum Mannréttindadómstóls Evrópu viðurkenndi dómstóllinn að rannsókn skattyfirvalda og sakamálarannsóknin stefndu að sameiginlegu og samþættu markmiði, þ.e. að takast á við skattalagabrot. Jafnframt kemur fram að dómstóllinn telur afleiðingar gerða aðilanna sem um ræðir hafa verið fyrirsjáanlegar, bæði álagning skattálags af hálfu skattyfirvalda og ákæra og sakfelling fyrir dómstólum vegna skattalagabrotanna.

Í málum *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl., Ragnars Þórissonar og Bjarna Ármannssonar gegn Íslandi* var það mat dómstólsins að lögregla og ákærvald hafi, þrátt fyrir að hafa aðgang að gögnum og skýrslum skattyfirvalda, að miklu leyti framkvæmt sjálfstæða rannsókn í málunum. Háttsemi aðilanna hafi þannig verið rannsökuð af mismunandi stjórnvöldum og málsmeðferð málanna verið að stórum hluta óháðar hvor annarri. Þetta leiddi, að mati dómstólsins, til þess að efnisleg samþætting málsmeðferða hafi ekki verið nægjanleg til að uppfylla skilyrði 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Í máli *Matt-hildar Ingvarsdóttur gegn Íslandi* var það á hinn bóginn mat dómstólsins að rannsóknir skattyfirvalda og lögreglu og ákærvalds hafi verið nægjanlega samtvinnaðar til að uppfylla skilyrði ákvæðisins um efnislega samþættingu, þrátt fyrir að ekki hefði verið tekið nægilegt tillit til stjórnsýsluviðurlaganna við ákvörðun innlendra dómstóla á refsingu í málinu, að mati dómstólsins. Í þessu sambandi tiltók dómstóllinn að skattyfirvöld og lögregla hafi deilt öllum gögnum, upplýsingum og skýrslum sín á milli og að skattyfirvöld hafi vísað málinu til lögreglu til frekari gagnaöflunar og haldið rannsókn sinni áfram að fengnum frekari gögnum frá lögreglu. Þá leit dómstóllinn enn fremur til þess að ákærvaldið hafi aðlagð kröfugerð sína fyrir héraðsdómi að fenginni endanlegri niðurstöðu yfirs kattaneftndar.

Af framangreindu er ljóst að með nánú samstarfi skattyfirvalda, lögreglu og ákærvalds er mögulegt að uppfylla skilyrði 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu um efnislega samþættingu. Ekki verða þó dregnar skýrar ályktanir af dómunum um hvernig því samstarfi skuli háttað eða hversu náið það þurfi að vera til að uppfylla skilyrði ákvæðisins.

#### 4.2. Tímaleg samþætting.

Þegar kemur að tímalegri samþættingu málsmeðferðar skattalagabrota virðist Mannréttindadómstóll Evrópu líta til heildartíma málsmeðferðarinnar, tímans sem málsmeðferð skattyfirvalda og meðferð sakamálsins skarast, tímans sem líður frá endanlegri niðurstöðu skattyfirvalda til endanlegrar niðurstöðu sakamálsins og hvort ákæra í málinu er gefin út fyrir eða eftir endanlega niðurstöðu skattyfirvalda.

Í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi* tók dómstóllinn fram að heildartími málsmeðferðar skattyfirvalda og ákærvalds hafi verið u.þ.b. 9 ár og 3 mánuðir. Málsmeðferð skattyfirvalda og sakamálsins hafi skarast í rúmlega eitt ár, þ.e. frá fyrstu yfirheyrslu lögreglu fram að endanlegri niðurstöðu yfirs kattaneftndar. Þá hafi ákæra verið gefin út 15 og 16 mánuðum eftir endanlega niðurstöðu yfirs kattaneftndar og dómur kveðinn upp tæpum 4 árum og 2 mánuðum eftir það. Þetta var talið leiða til þess að skilyrði 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu um tímalega samþættingu hefði ekki verið fullnægt, sérstaklega með tilliti til lítillar tímalegrar skörunar á meðferð stjórnsýslumálsins og sakamálsins. Í dómnum var þetta borið saman við dóm í máli *A og B gegn Noregi* þar sem reyndi á sambærilegt álitaefni en ekki var fallist á að brotið hefði verið gegn ákvæðinu. Þar var heildartími málsmeðferðarinnar u.þ.b. 5 ár og endanleg niðurstöða fékkst í sakamálið tæpum 2 árum eftir

endanlega niðurstöðu á stjórnýslustigi. Þá hafi samþætting málsmeðferðar skattyfirvalda og ákærvalds verið skýr vegna þeirrar staðreyndar að ákæru í málinu hafi verið gefnar út áður en endanleg niðurstaða lá fyrir á stjórnýslustigi og héraðsdómur hafi sakfellt ákærðu einungis nokkrum mánuðum eftir að sú niðurstaða lá fyrir.

Í máli *Ragnars Þórissonar gegn Íslandi* tók dómstóllinn fram að heildartími málsmeðferðarinnar hafi verið u.þ.b. 3 ár og 7 mánuðir en á þeim tíma hafi málsmeðferð skattyfirvalda og sakamálsins ekki skarast neitt. Ákæra hafi verið gefin út 11 mánuðum eftir endanlega niðurstöðu á stjórnýslustigi og sakamálið hafi haldið áfram í um 2 ár eftir það. Dómur héraðsdóms var kveðinn upp um einu og hálfu ári eftir niðurstöðu á stjórnýslustigi og dómur Hæstaréttar um ári síðar. Þetta var talið leiða til þess að ekki hafi verið nægjanleg tímaleg samþætting, sérstaklega með tilliti til skorts á skörun á meðferð stjórnýslumálsins og sakamálsins.

Í máli *Bjarna Ármannssonar gegn Íslandi* var heildartími málsmeðferðarinnar um 4 ár og 10 mánuðir. Á þeim tíma hafi málsmeðferð skattyfirvalda og sakamálsins skarast í um 5 mánuði. Ákæra var gefin út um 7 mánuðum eftir endanlega niðurstöðu stjórnýslumálsins og sakamálið hélt áfram í um eitt ár og 5 mánuði eftir það. Héraðsdómur kvað upp sinn dóm rúmu ári eftir endanlega niðurstöðu á stjórnýslustigi og Hæstiréttur tæpu ári síðar. Þetta var talið leiða til þess að ekki hafi verið nægjanleg tímaleg samþætting, sérstaklega með tilliti til lítillar skörunar á meðferð stjórnýslumálsins og sakamálsins.

Í máli *Matthildar Ingvarsdóttur gegn Íslandi* var heildartími málsmeðferðarinnar um 4 ár og 10 mánuðir. Á þeim tíma skaraðist málsmeðferð skattyfirvalda og sakamálsins í um 3 ár og 11 mánuði. Ákæra var gefin út þremur mánuðum áður en endanleg niðurstaða lá fyrir á stjórnýslustigi. Sakamálið hélt áfram í um 15 mánuði eftir að sú niðurstaða lá fyrir, héraðsdómur kvað upp sinn dóm 6 mánuðum eftir endanlega niðurstöðu á stjórnýslustigi og Hæstiréttur 9 mánuðum síðar. Niðurstaða Mannréttindadómstóls Evrópu var að nægjanleg tímaleg tengsl hefðu verið milli málsmeðferðar skattyfirvalda og ákærvalds. Í dómnum er málið borið saman við mál *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi*. Þar segir að heildartíminn hafi verið mun styttri í þessu máli, skort hafi á tímalega samþættingu í síðarnefnda málinu þar sem ákæra hafi verið gefin út eftir endanlega niðurstöðu á stjórnýslustigi og héraðsdómur kveðið upp sinn dóm rúmum fjórum árum áður eftir þá niðurstöðu. Þá kemur jafnframt fram í dómnum að lengd málsmeðferðarinnar hafi að hluta verið ákærðu að kenna vegna skorts á samvinnu meðan á rannsókn málsins stóð og þá hafi meðferð sakamálsins verið frestað meðan beðið var endanlegrar niðurstöðu á stjórnýslustigi að beiðni ákærðu.

Erfitt er að draga skýrar ályktanir um þær kröfur sem dómstóllinn gerir til tímalegrar samþættingar skv. 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Af dómum í málum *Matthildar Ingvarsdóttur gegn Íslandi* og *A og B gegn Noregi* má þó sjá að nokkuð virðist lagt upp úr því að ákæra sé gefin út áður en endanleg niðurstaða liggur fyrir á stjórnýslustigi. Í dómum þar sem íslenska ríkið var talið brotlegt var ákæra gefin út eftir að slík niðurstaða lá endanlega fyrir. Í því sambandi er þó rétt að benda á að aðili skattamáls á stjórnýslustigi hefur nokkuð um lengd málsmeðferðarinnar að segja með því að hann hefur forræði á því hvort niðurstöðu ríkisskattstjóra verði skotið til yfirséttanefndar. Einnig virðist dómstóllinn leggja talsvert upp úr þeim tíma sem stjórnýslumálið og sakamálið er rekið samhliða. Það var gert í um 3 ár og 11 mánuði í máli *Matthildar Ingvarsdóttur gegn Íslandi* en um 5 mánuði í máli *Bjarna Ármannssonar gegn Íslandi*, rúmt ár í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi* og engin slík skörun var í máli *Ragnars Þórissonar gegn Íslandi*. Ekki er þó ljóst hvar mörkin verða dregin hvað þetta varðar. Ekki er heldur ljóst af dómnum hver þessara tímalegu þátta fyrir sig geti dugað til að talið verði að um brot sé að ræða eða hvort tilteknir þættir dygðu ekki einir og sér.

### 4.3. Niðurstaða.

Frumvarpinu er ætlað að koma til móts við niðurstöðu dóma Mannréttindadómstóls Evrópu sem hér hafa verið raktir. Meðal tillagna frumvarpsins er að útiloka að álagi verði beitt samhliða stjórnvaldssektum eða refsingum vegna skattalagabrota. Með því er fyrrgreindum sjónarmiðum mætt að fullu. Til viðbótar felast í frumvarpinu ýmsar tillögur um að skýra nánar fyrirkomulag rannsókna í kjölfar skattalagabrota sem eiga að stuðla að því að gera kerfið gagnsærra og skilvirkara. Er þar reynt að styrkja réttaröryggi einstaklinga við rannsókn skattalagabrota og þar einkum horft til styttingar málsmeðferðartíma og einföldunar málsmeðferðar. Er þar jafnframt höfð hliðsjón af því sem fram hefur komið í dómum Mannréttindadómstóls Evrópu að öruggasta leiðin til að tryggja að ekki sé brotið gegn 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu sé að beita ekki álagi samhliða refsingu.

### 5. Samráð.

Í frumvarpinu er fjallað um rannsókn og saksókn skattalagabrota. Fellur það undir málefna-svið fjármála- og efnahagsráðherra og dómsmálaráðherra sem hafa haft náið samráð um efni þess. Í tilefni af dómum Mannréttindadómstóls Evrópu í tengslum við rannsókn og saksókn skattalagabrota á Íslandi ákvað dómsmálaráðherra, í samráði við fjármála- og efnahagsráðherra, að skipa nefnd um rannsókn og saksókn skattalagabrota í apríl 2019, eins og getið var um í 1. kafla. Varð það hlutverk nefndarinnar að greina þær kröfur sem leiðir af dómum Mannréttindadómstóls Evrópu í tengslum við rannsókn og saksókn skattalagabrota og móta afstöðu til þeirra breytinga sem þarf að ráðast í til að mæta þeim kröfum. Nefndin var þannig skipuð: Ása Ólafsdóttir, prófessor við Lagadeild Háskóla Íslands, formaður, Snorri Olsen ríkisskattstjóri, Bryndís Kristjánsdóttir skattrannsóknarstjóri, Helgi Magnús Gunnarsson vararíkissaksóknari, Björn Þorvaldsson, saksóknari hjá embætti héraðssaksóknara, Hinrika Sandra Ingimundardóttir, lögfræðingur í dómsmálaráðuneytinu, Haraldur Steinþórsson, lögfræðingur í fjármála- og efnahagsráðuneytinu, og Ingibjörg Helga Helgadóttir, lögfræðingur í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Með nefndinni starfaði Sigmar Aron Ómarsson, laganemi við Lagadeild Háskóla Íslands. Nefndin kom saman til fundar sex sinnum á tímabilinu maí til september 2019. Nefndin skilaði ráðherrum skýrslu 11. september 2019. Með erindisbréfi, dags. 28. janúar 2020, var komið á fót vinnuhópi sem ætlað var að semja drög að frumvarpi þar sem lagðar yrðu til breytingar á efnisreglum, stofnanauppbyggingu og samstarfi stofnana með það að markmiði að tvöföldum refsingum verði ekki beitt við rannsókn og saksókn skattalagabrota. Var hópnum ætlað að koma með tillögur að lagabreytingum á grundvelli fyrrgreindrar skýrslu vinnuhóps frá september 2019. Er frumvarpið afrakstur þeirrar vinnu en fjármála- og efnahagsráðherra og dómsmálaráðherra hafa verið upplýstir um tillögur vinnuhópsins auk þess sem tillögurnar hafa verið kynntar ríkisstjórn.

Við vinnslu frumvarpsins var haft samráð við atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið, skattrannsóknarstjóra ríkisins, Skattinn, ríkissaksóknara, héraðssaksóknara og yfirskattanefnd. Vegna mikils samráðs við hagsmunaaðila voru áform um fyrirhugað frumvarp ekki kynnt í ytra samráði en frumvarpsdrögin voru kynnt almenningi í opinni samráðsgátt stjórnvalda. Fjórar umsagnir bárust í samráðsgátt stjórnvalda.

Sameiginleg umsögn barst frá Samtökum atvinnulífsins, Samtökum iðnaðarins og Verslunarráði Íslands (samtökin), auk umsagna frá Jóhannesi Hraunfjörð Karlssyni, Bjarnfreði H. Ólafssyni og PricewaterhouseCoopers ehf. (PwC). Samtökin telja þær breytingar sem felist í sameiningunni vera framfaraskref, en telja þó mikilvægt að leitað sé leiða til að auka skilvirkni innan kerfisins enn frekar. Þá sé mikilvægt að nánari skýringar verði gefnar á því í hverju hagræðing með sameiningu embættis skattrannsóknarstjóra og Skattsins felist.

Jóhannes Hraunfjörð Karlsson telur að styrkja þurfi embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins, færa rannsókn peningabættis undir embættið og veita embættinu ákærvald.

Bjarnfredur H. Ólafsson telur að ganga hefði mátt lengra í frumvarpinu með því að leggja embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins niður og skipta starfsmönnum embættisins milli Skattsins og héraðssaksóknara. Þá er tekið undir það sem fram kemur í frumvarpinu að ekki sé raunhæft að veita skattrannsóknarstjóra ríkisins ákærvald. Í umsögninni kemur einnig fram að útgáfa fyrir mæla ríkissaksóknara sé of almenn en hún þurfi að vera skýr í lögum og reglum. Þá þurfi að bæta bráðabirgðaákvæði við frumvarpið þar sem tekið sé fram að fella beri niður refsímál fyrir dómstólum sem líkleg séu til að fara gegn banni við tvöfaldri málsmeðferð. Að lokum er bent á að heimild skattrannsóknarstjóra til að ákvarða sekt lægri en lágmarkið verði einnig fengin dómara í refsímáli fyrir dómstólum.

PwC lýsir í umsögn sinni yfir ánægju með það meginmarkmið frumvarpsins að standa vörð um skilvirkt kerfi skatteftirlits og rannsókna en um leið að einfalda alla málsmeðferð. Hins vegar verði að telja ámælisvert að standa ekki vörð um réttindi þeirra skattaðila sem nú þegar hafi sætt álagi á skattstofna við endurákvörðun ríkisskattstjóra en eru nú til meðferðar hjá héraðssaksóknara eða refsimeðferð fyrir dómstólum. PwC telur heppilegra að vera með hreinan aðskilnað á milli þeirra mála sem sæti eftirliti og álagningu á stjórnsýslustigi, þ.e. hjá Skattinum og þeirra sem sæti refsimeðferð. Þeim aðskilnaði verði best náð með því að færa rannsókn alvarlegri skattalagabrota til embættis héraðssaksóknara. Vakinn er sérstök athygli á þeirri leið sem farin hefur verið í Finnlandi og mælt til þess að sú leið verði tekin til nánari athugunar og efni frumvarpsins verði endurmetið með hliðsjón af henni.

Mikið samráð átti sér stað við hagsmunaaðila við samningu frumvarpsins og ýmsar leiðir að settu markmiði vinnuhópsins skoðaðar. Skiptar skoðanir um þá leið sem varð fyrir valinu þykja ekki óeðlilegar en leiða þó ekki til breytinga á frumvarpinu.

## 6. Mat á áhrifum.

Í frumvarpinu eru gerðar tillögur um einfaldari og skýrari meðferð skattamála. Reglur við rannsókn og saksókn skattalagabrota eru gerðar skýrari og gagnsærri auk þess sem stefnt er að því að með frumvarpinu verði í framtíðinni hagkvæmari nýting starfskrafta þeirra embætta sem koma að rannsókn og saksókn skattalagabrota. Jafnframt er stefnt að styttri meðferð skattalagabrota en með því ættu að aukast líkur á innheimtu sekta og álags.

Tímabundinn kostnaðarauki verður af sameiningu embættis skattrannsóknarstjóra við embætti Skattsins en til frambúðar ætti að nást fram aukið hagræði með sameiginlegri nýtingu stoðkerfa og hagkvæmari nýtingu mannafla.

### *Um einstakar greinar frumvarpsins.*

Um a–b-lið 1., 3., d-lið 4., 5.–6., 11.–12., 16.–18., f-lið 21., 23., 25., a–b-lið 27., 28., c-lið 29., a-lið 30., a–b-lið 31., 33.–34., c-lið 35. og 36.–38. gr.

Eitt af meginefnum frumvarpsins er sú breyting að færa skattrannsóknir og ákvörðun sekta, sem skattrannsóknarstjóri ríkisins annast nú, til ríkisskattstjóra frá og með 1. janúar 2021. Af þessum sökum er nauðsynlegt að fella niður tilvísanir til skattrannsóknarstjóra ríkisins þar sem það á við og setja í þess stað tilvísanir til sérstakrar einingar innan Skattsins sem skattrannsóknarstjóri stýrir. Til viðbótar er tilvísun í f-lið 21. gr. til Rannsóknarlögreglu ríkisins felld brott úr 20. gr. laga um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, nr. 94/1996, og í staðinn vísað til héraðssaksóknara sem nú fer með rannsókn þeirra mála sem vísað er til í ákvæðinu. Þarfnast þessar breytingar ekki frekari skýringa.

## Um c-lið 1. gr.

Í 88. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, er að finna ákvæði sem fjallar um skattrannsóknarstjóra ríkisins. Lagt er til að Skatturinn verði skilgreindur sem sú stofnun sem fer með rannsókn skattalagabrota og ákvörðun sekta. Þá er jafnframt gert ráð fyrir því að við Skattinn starfi sérstök eining, sem skattrannsóknarstjóri stýrir, sem sinni rannsóknum skattalagabrota undir yfirstjórn ríkisskattstjóra og annast ákvörðun sekta samkvæmt lögum og stjórnvaldsreglum sem ríkisskattstjóra ber að framfylgja. Gert er ráð fyrir því að skattrannsóknarstjóri fari með daglega stjórn og rekstur einingarinnar í umboði ríkisskattstjóra og önnur þau verkefni sem ríkisskattstjóri felur honum, hafi eftirlit með störfum starfsmanna innan einingarinnar og samræmi þau. Þeirri einingu verði stýrt af skattrannsóknarstjóra sem er embættismaður skipaður af af ríkisskattstjóra til fimm ára í senn. Hann skal fullnægja þeim skilyrðum sem sett eru í 85. gr. um embættisgengi ríkisskattstjóra. Gert er ráð fyrir því að ríkisskattstjóri ráði starfsmenn til starfa við sérstaka einingu um skattrannsóknir hjá embættinu.

## Um 2., c-lið 27. og 32. gr.

Með þessum ákvæðum er lögð til breyting sem leiðir af því að skattrannsóknarstjóri stýri sérstakri einingu innan Skattsins sem fer með rannsókn skattamála og ákvörðun sekta. Með þeirri breytingu falla verkefni skattrannsóknarstjóra undir verksvið ríkisskattstjóra og er gert ráð fyrir að ákvörðun um hvort mál fari í farveg skatteftirlits eða verði tekin til rannsóknar sé tekin innan Skattsins. Gert er ráð fyrir að í vafatilvikum ákveði ríkisskattstjóri í hvorn farveg mál fari innan stofnunarinnar. Lagabreytingin endurspeglar þessa breytingu.

Áréttað er sérstaklega að fari mál í þann farveg að skattrannsóknarstjóri taki það til meðferðar geti því eftir atvikum lokið með því að skattrannsóknarstjóri leggi á sektir eða með endurákvörðun, hvort heldur framvindan fellur undir rannsókn eða almennt eftirlit.

Þar með er dregin fram sú meginbreyting frumvarpsins að lagt er til að skattrannsóknarstjóri geti lokið máli með álagningu sektar á skattaðila en sú ákvörðun er kæránleg til yfirskattanefndar. Að öðru leyti eru ekki lagðar til breytingar á þeim úrræðum og rannsóknarheimildum sem skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur að gildandi lögum sem þá færast með skattrannsóknarstjóra sem stýrir sérstakri einingu innan Skattsins. Mikilvægt er að skattrannsóknarstjóri hafi áfram þær rannsóknarheimildir sem hann hefur að gildandi lögum sem hafa reynst mikilvægar við rannsókn skattalagabrota. Af þeim sökum eru ekki gerðar tillögur um breytingar á þeim ákvæðum skattalöggjafarinnar sem fjalla um þær, svo sem um víðtækan aðgang að gögnum og upplýsingum án undangengins dómsúrskurðar, þar á meðal gagna fjarmálastofnana, heimildir til húsleitar og haldlagningar gagna, kyrrsetningar o.fl.

## Um a–c-lið 4., 9., 15., a–e-lið 21., 26., a–b og d–h-lið 29., b–c-lið 30., c-lið 31. og a–b- og d–e-lið 35. gr.

Eitt af meginmarkmiðum frumvarpsins er að einfalda málsmeðferð við rannsókn og saksókn skattalagabrota. Í þeim efnum er mikilvægt að sambærileg mál á hvoru sviði hljóti eftir því sem við á sambærilega málsmeðferð og er breytingunum jafnframt ætlað að ná því markmiði. Í ákvæðunum er lagt til að rannsókn skattalagabrota skattaðila fari fram að meginstefnu til innan skattkerfisins en að ríkissaksóknari gefi út almenn fyrirmæli á grundvelli 21. gr. laga um meðferð sakamála, nr. 88/2008, þar sem fram komi hvaða mál séu þess eðlis að rétt sé að þau verði þegar send til rannsóknar hjá lögreglu. Er þannig gert ráð fyrir að falli tiltekið mál undir þau fyrirmæli verði það annað hvort sent til frumrannsóknar lögreglu eða það tekið til meðferðar af Skattinum.

Þó er gert 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. Þá er ekki útilokað að lögregla feli skattyfirvöldum að rannsaka tiltekna þætti brots sem er til rannsóknar lögreglu. Hér mætti nefna sem dæmi skattalagabrot sem er hluti af brotasamsteypu. Auk þess er það markmið frumvarpsins að meiri hluti skattalagabrota verði leystur innan skattkerfisins og einungis stærri og alvarlegri málin verði tekin til rannsóknar lögreglu en nánari útfærslu verður að finna í reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna.

Tekið er sérstaklega fram í ákvæðinu að ákvörðun um hvort máli verði vísað til rannsóknar í samræmi við fyrirmæli ríkissaksóknara sé ekki kæránleg innan stjórnslunnar en í þeim efnum er lítið svo á að um málsmeðferðarákvörðun sé að ræða en ekki efnislega niðurstöðu stjórnvalds. Samhliða er felld á brott gildandi heimild skattaðila til að óska eftir því að rannsókn skattalagabrots fari frá skattyfirvöldum til lögreglu. Með ákvæðum frumvarpsins er lagt til að skattrannsóknarstjóri vísi alvarlegri málum til lögreglu strax og grunur vaknar um brot sem líklegt er að sæta kunnri ákæru. Í kjölfar mats lögreglu á ætluðum grun geti lögregla óskað eftir að skattyfirvöld rannsaki þann þátt málsins er varði ætluð skattalagabrot. Sum brot eru hins vegar svo alvarlegs eðlis að rétt er að lögregla rannsaki þau að öllu leyti.

Mikilvægt er jafnframt að tryggja að sama brot verði ekki rannsakað tvisvar, til að mynda að einstaklingur þurfi að gefa skýrslu hjá lögreglu og skattyfirvöldum vegna sama skattalagabrots. Slíkt færi gegn þeim markmiðum sem frumvarpinu er ætlað að ná um einfaldari málsmeðferð skattalagabrota. Til að taka af allan vafa er þó tekið fram að lögregla geti vísað máli til skattrannsóknarstjóra og óskað eftir því að hann rannsaki tiltekna þætti þess. Á því getur verið nauðsyn til að mynda vegna þeirra upplýsingaskiptasamninga sem skattyfirvöld eru aðilar að.

Þá er lagt til að skattrannsóknarstjóri rannsaki skattalagabrot og að rannsókn hans geti lokið með því að hann leggi á sektir eftir ákvæðum viðkomandi laga hverju sinni. Auk þess er lagt til að hann geti gert sátt um sektargreiðslu. Í frumvarpinu er jafnframt gert ráð fyrir því að sektarákvarðanir skattrannsóknarstjóra verði kæránlegar til yfirséttanefndar. Þannig verða skatteftirlit, rannsóknir og sektarheimildir vegna skattalagabrota innan skattkerfisins en jafnframt gert ráð fyrir að alvarlegri brotum verði vísað til lögreglu ef um meiri háttar mál er að ræða. Er lagt til að hámark sekta skattrannsóknarstjóra verði 100 millj. kr. Er hér miðað við sektarfjárhæðina sjálfa en ekki skattaundanskotsfjárhæð. Auk þess er miðað við fjárhæð sektar miðað við öll þau skattalagabrot í heild sinni sem eru til rannsóknar í tilteknu máli, svo sem brot gegn lögum um virðisaukaskatt og staðgreiðslu opinberra gjalda.

Í frumvarpinu eru hins vegar ekki lagðar til neinar breytingar á reglum um málsmeðferð skattrannsóknarstjóra að öðru leyti og þannig gert ráð fyrir óbreyttri framkvæmd með þeirri breytingu þó að skattrannsóknarstjóri fær rýmri sektarheimildir og er lagt til að skattrannsóknarstjóri geti ákvarðað sekt lægri en lágmark sektar eftir viðkomandi lagaákvæði ef málsatvik eða aðstæður skattaðila mæla sérstaklega með því, svo sem ef skattaðili hefur leiðrétt skattskil sín enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar.

Er einnig gætt að réttindum skattaðila með því að veita þeim rétt til að bera ákvörðun skattrannsóknarstjóra undir sjálfstæða kærunefnd, yfirséttanefnd, sem er hagkvæmari leið en að leita til dómstóla og tryggir vandaða endurskoðun ákvarðana skattrannsóknarstjóra innan stjórnslunnar. Eins og fram hefur komið stendur skattaðilum alltaf til boða að leita til dómstóla uni þeir ekki niðurstöðu skattyfirvalda um ákvörðun sekta en dómstólar hafa fullt



úrskurðarvald um gildi slíkrar ákvörðunar og efni hennar, sbr. dóma *Hæstaréttar nr. 278/2015* og *639/2017*, sbr. og 60. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands, nr. 33/1944.

Með þessum breytingum er sem áður greinir stefnt að einfaldari málsmeðferð þar sem sektarákvarðanir, þ.m.t. beiting álags vegna skattalagabrota, eru að meginstefnu til hjá skatt- yfirvöldum og einungis gert ráð fyrir að alvarlegustu brotin fari í rannsókn hjá lögreglu. Þá verður sú stefnumarkandi breyting gerð að yfirskattanevnd taki ekki frumákvæðanir um fjárhæð sekta vegna skattalagabrota. Þar með fæst endurskoðun innan stjórnarsýslunnar á ákvörðun sekta, svo sem almennt gildir innan stjórnarsýslukerfis skattamála.

Með endursendingarheimild héraðssaksóknara ætti jafnframt að mótast traust framkvæmd í samvinnu stofnana skattfyrvalda annars vegar og lögreglu og ákærvalds hins vegar um hvar skattalagabrot skuli rannsökuð en ekki er gert ráð fyrir að skattrannsóknarstjóri nýti almennt kæruheimild 147. gr. laga um meðferð sakamála, nr. 88/2008, heldur gert ráð fyrir að með endursendingu mála mótist reynsla og þekking innan kerfisins í heild um hvar mál vegna skattalagabrota skuli rannsökuð og þeim lokið.

Eru þessar tillögur frumvarpsins grundvallaðar á því markmiði að stytta málsmeðferðar- tíma við rannsókn skattalagabrota, bæta innheimtu sekta og stuðla að jafnræði skattaðila við afgreiðslu mála og þar með fyrirsjáanleika um hvar málum verði lokið. Jafnframt eru af því verulegir samfélagslegir hagsmunir að rétt skattskil séu leidd fram með viðunandi álögum og refsingu innan hæfilegs tíma. Verði frumvarpið að lögum þarf jafnframt að gera viðeigandi breytingar á reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna sem taki mið af því að með frumvarpinu er lögð til sú breyting að skattrannsóknarstjóri stýri sérstakri einingu innan Skattsins og þeim breytingum á málsmeðferð vegna skattalagabrota sem fjallað er um í frumvarpinu. Auk þess verða þau tímamörk sem líta ber til við endursendingarheimild héraðs- saksóknara nánar útfærð í fyrrgreindri reglugerð samkvæmt ákvæðinu.

#### Um 7. og 14. gr.

Hér kemur fram sú meginbreyting frumvarpsins að hætt verði að leggja á álag samhliða sektum eða annarri refsingu vegna skattalagabrota. Ef máli er vísað til rannsóknar héraðs- saksóknara í samræmi við fyrirmæli ríkissaksóknara verður álagi þannig ekki beitt við endur- ákvörðun skatta. Hið sama á við leggi skattrannsóknarstjóri á sektir eða ef sakamáli verður lokið með endanlegum dómi.

Þá er lagt til að verði sakamál fellt niður að öllu leyti eða að hluta sem slíkt verði það endursent skattfyrvöldum. Þannig er gert ráð fyrir að skattkerfið fái upplýsingar um afdrif rannsóknar málsins auk þess sem slík endursending máls getur hugsanlega leitt til beitingar álags samhliða endurákvörðun skatta. Mikilvægt er að það verði útfært nánar í reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Um er að ræða grundvallarbreytingu sem ætlað er að koma í veg fyrir þau tilvik sem fjallað hefur verið um í þeim dómum Mannréttinda- dómstóls Evrópu sem fjallað var um í greinargerð frumvarpsins.

Þá er einnig lagt til að fest verði í lög sérstök heimild lögreglu til að endursenda mál til skattkerfisins ef ekki eru talin fyrir hendi skilyrði fyrir útgáfu ákæru. Þessi heimild er í samræmi við þær breytingar sem lagðar eru til á ákvæði 108. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, en til að taka af allan vafa er lögð til almenn heimild um endursendingu mála til skattkerfisins í þeim tilvikum sem hér um ræðir. Slík ákvæði eru nú þegar í lögum, einkum á sviði fjármálamarkaðar, og má þar vísa til 6. mgr. 148. gr. laga um verðbréfavíðskipti, nr. 108/2007.

Við mótun tillögunnar er haft í huga það markmið frumvarpsins að koma í veg fyrir að saksótt sé eða refsað tvívegis fyrir sama brot (*ne bis in idem*) á þann hátt að ef málið er til

rannsóknar hjá lögreglu leggja skattyfirvöld ekki á álag. Ef álag er lagt á skattstofna hjá skattyfirvöldum er þar með girt fyrir að meint brot vegna sömu atvika verði rannsökuð af lögreglu og skattrannsóknarstjóra. Þetta krefst öflugrar samvinnu skattyfirvalda annars vegar og lögreglu og ákærvalds hins vegar sem hefur gefist ágætlega hingað til en með tillögum frumvarpsins verður sú samvinna formgerð og grunnur hennar styrktur enn frekar.

Hins vegar er sá möguleiki enn fyrir hendi að í ljós komi að máli hafi ekki verið valinn réttur farvegur í upphafi. Til að mynda gæti komið í ljós að mál sem var til rannsóknar hjá lögreglu hefði átt að vera til meðferðar hjá skattyfirvöldum þar sem mögulega mátti endurákvarða skatta með álagi. Í slíkum tilvikum er rannsókn málsins þá færð frá lögreglu til skattyfirvalda og er þá viðkomandi aðila sem er til rannsóknar tilkynnt um þá breytingu og gert ljóst að honum verði hugsanlega gert að sæta viðurlögum skattkerfisins eða eftir atvikum að skattur hans kunni að verða endurákvarðaður með álagningu álags.

Ef í ljós kemur hins vegar við meðferð máls hjá skattyfirvöldum að rannsókn þess eigi betur heima hjá lögreglu er málið sent lögreglu til frekari rannsóknar og meðferðar og er það oftast gert með einfaldri tilkynningu. Slík ákvörðun hefur þá afleiðingu að ekki verður lagt á álag af hálfu skattyfirvalda. Við mótun tillögunnar hefur verið höfð hliðsjón af 71. gr. c norskra laga um um meðferð sakamála (Lov om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprocessloven)). Einnig er mikilvægt að tryggja að í þeim tilvikum þegar rannsókn skattalagabrots fer fram hjá lögreglu að lögregla upplýsi skattyfirvöld um niðurstöðu rannsóknar sinnar í því skyni að unnt verði að endurákvarða skatta í framhaldinu.

#### Um 8., 13. og 20. gr.

Þessi breyting leiðir af því að með þeirri breytingu á reglum sem lagðar eru til í frumvarpinu er nú komið í veg fyrir að lagt verði á álag við endurákvörðun skatta samhliða beitingu sekta eða eftir atvikum annarra refsinga vegna sama skattalagabrots. Þarf því ekki lengur að hafa fyrrnefndar reglur í lögum. Rétt er að áréttu að við ákvörðun sekta verður litið til þess að ekki verður beitt álagi vegna sama brotsins.

#### Um 10. gr.

Lagt er til að ríkissaksóknari gefi út almenn fyrirmæli á grundvelli 21. gr. laga um meðferð sakamála, nr. 88/2008, þar sem fram komi hvaða mál séu þess eðlis að rétt sé að þau verði send til rannsóknar hjá lögreglu. Við útgáfu þeirra fyrirmæla yrði stefnt að því að alvarlegri brotin yrðu rannsökuð hjá héraðssaksóknara og þar höfð hliðsjón af lögfestum heimildum skattrannsóknarstjóra til að leggja á sektir. Til viðbótar er rétt að taka fram að þar falli undir alvarleg brot gagnvart 262. gr. almennra hegningarlaga, nr. 19/1940, en að auki yrði litið til þess hvort önnur brot sem ekki teldust stórfelld væru fléttuð saman við önnur alvarlegri brot, væru hluti af brotasamsteypu eða um væri að ræða ítrekuð brot sem eðlilegt er að færu til rannsóknar héraðssaksóknara.

Almennt verður að gera ráð fyrir að vanskilamálum yrði lokið innan skattkerfisins, þó með þeirri undantekningu að þau væru ekki ítrekuð eða teldust stórfelld. Með þessari breytingu er stefnt að því að færri brot fari til rannsóknar lögreglu. Þannig er gert ráð fyrir að sé um alvarleg brot að ræða verði þau almennt ekki tekin til rannsóknar hjá skattyfirvöldum en ekki er þó útilokað að við rannsókn skattrannsóknarstjóra komi í ljós að brot kynni að falla undir fyrirmæli ríkissaksóknara og er gert ráð fyrir því að málið geti verið sent til lögreglu þegar svo háttar til.

Jafnframt er gert ráð fyrir því að í einstökum tilvikum fari ríkissaksóknari með úrslitavald um ákvörðun þess hvort mál hljóti meðferð hjá lögreglu, rísi vafi um slíkt. Í frumvarpinu er

Því lagt til að ríkissaksóknari geti gefið skattrannsóknarstjóra fyrirmæli um að vísa einstökum málum til lögreglu, sem honum bæri að hlíta. Er þetta orðalag í samræmi við 3. mgr. 21. gr. laga um meðferð sakamála, nr. 88/2008.

Þar sem gert er ráð fyrir að færri mál berist til lögreglu frá Skattinum er stefnt að því að þau verði tekin fyrr til rannsóknar en á grundvelli núverandi fyrirkomulags. Eðli máls samkvæmt er það þó hlutverk skattrannsóknarstjóra að taka mál til rannsóknar í upphafi og er ekki gert ráð fyrir því í reglum frumvarpsins að mál verði sent til rannsóknar lögreglu nema það sé þess eðlis að það falli undir fyrirmæli ríkissaksóknara. Það er jafnframt ákjósanlegt að lögregla búi yfir þekkingu á sviði skattalagabrota til að geta rannsakað málin frá grunni. Með því að fela ríkissaksóknara að gefa fyrirmæli fæst í fyllingu tímans samræmd framkvæmd á rannsókn og saksókn skattalagabrota en það er ákjósanlegt markmið að samræma framkvæmd rannsóknar skattalagabrota og gera hana fyrirsjáanlegri. Með því ætti að nást skjótari málsmeðferð og meiri varnaðaráhrif refsinga vegna skattalagabrota auk þess sem innheimta sekta ætti að verða árangursríkari. Jafnframt er komið í veg fyrir að mál dagi uppi eða verði felld niður þar sem rannsókn þeirra hafi tafist.

Í þessu samhengi er mikilvægt að hafa í huga að ákvörðun skattrannsóknarstjóra um hvar mál er rannsakað byggist á fyrirmælum ríkissaksóknara. Sú ákvörðun skattrannsóknarstjóra að annað hvort rannsaka mál sjálfur eða að senda það til meðferðar lögreglu er ekki kæránleg innan stjórnáráðs. Hugsanlegt er að skattrannsóknarstjóri hafi hafið rannsókn á máli þegar af málsatvikum leiðir að málinu beri að vísa til rannsóknar héraðssaksóknara. Því getur skattrannsóknarstjóri á hvaða stigi málsmeðferðar sem er vísað máli til rannsóknar lögreglu í samræmi við fyrirmæli ríkissaksóknara. Mikilvægt er í þeim efnum að líta til þess sjónarmiðs að sambærileg mál hljóti eftir því sem kostur er sambærilega málsmeðferð. Rétt er að hafa í huga fyrirhugaða reglu 11. gr. frumvarpsins um að ríkissaksóknari gefi skattrannsóknarstjóra fyrirmæli um að vísa einstökum málum til lögreglu, sem honum beri að hlíta.

#### Um 19. gr.

Í 2. málsli. 6. mgr. 17. gr. laga um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, nr. 94/1996, er kveðið á um að innan 30 daga frá og með næsta degi eftir póstlagningu úrskurðar ríkisskattstjóra varðandi beiðni um niðurfellingu álags samkvæmt ákvæðinu sé heimilt að áfrýja ákvörðun hans til yfirséðar nefndar sem kveður upp endanlegan úrskurð eins og fram kemur í ákvæðinu. Lagt er til, meðal annars með hliðsjón af áliti umboðsmanns Alþingis, nr. 8140/2014, dags. 10. apríl 2015, að miðað verði við dagsetningu úrskurðar ríkisskattstjóra í stað næsta dags eftir póstlagningu hans.

#### Um 22. og 24. gr.

Samhliða þeim breytingum sem gerðar eru á málsmeðferð hvað varðar skattrannsóknir og ákvarðanir um sektir og önnur viðurlög er lagt til að sérstaklega verði tekið fram að yfirséðar nefnd hafi það hlutverk að fjalla um kærur á ákvörðunum skattrannsóknarstjóra, meðal annars um að leggja á sektir eftir viðeigandi skattalögum. Með því verður sú breyting að yfirséðar nefnd tekur ekki frumákvörðun um sektir heldur verður hlutverk hennar að úrskurða um kærur vegna ákvörðunar skattrannsóknarstjóra. Með því er tryggð vandaðri og samræmd málsmeðferð innan stjórnáráðs. Eftir sem áður getur aðili jafnframt höfðað mál fyrir dómstólum vilji hann ekki una ákvörðun um álagningu sektar en dómstólar hafa fullt úrskurðarvald um gildi slíkrar ákvörðunar og efni hennar, sbr. dóma Hæstaréttar nr. 278/2015 og 639/2017.

## Um 39. gr.

Gert er ráð fyrir því að frumvarpið öðlist gildi 1. janúar 2021. Við gildistöku laganna skal ríkisskattstjóri taka við öllum óloknum málum skattrannsóknarstjóra ríkisins í tengslum við starfsemi embættisins á hvaða stigi sem þau kunna að standa. Þannig skal ríkisskattstjóri taka við öllum rannsóknum, sektarákvörðunum, kærumálum, erindum, fyrirspurnum og öðrum þeim málum þar sem skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur ekki lokið málsmeðferð samkvæmt þeim lögum sem honum er falin framkvæmd á við sameiningu embættanna samkvæmt frumvarpi þessu.

## Um ákvæði til bráðabirgða.

Gert er ráð fyrir því að starfsmenn skattrannsóknarstjóra ríkisins sem eru í starfi við gildistöku laganna verði starfsmenn embættis ríkisskattstjóra. Ekki er gert ráð fyrir að störf verði lögð niður í tilefni sameiningarinnar heldur að þau verði flutt frá skattrannsóknarstjóra ríkisins til ríkisskattstjóra. Skattrannsóknarstjóri ríkisins flyst við gildistöku laga þessara til embættis ríkisskattstjóra hjá Skattinum og stýrir einingu innan Skattsins sem fer með rannsóknir á skattalagabrotum og ákvörðun sekta vegna skattalagabrota undir stjórn ríkisskattstjóra. Er gert ráð fyrir að skattrannsóknarstjóri verði embættismaður sem í umboði væri undir ríkisskattstjóra þannig að fjárstjórnarvaldið væri hjá ríkisskattstjóra en faglegri starfsemi yrði stýrt af skattrannsóknarstjóra. Ákvæði um auglýsingaskyldu í 7. gr. laga nr. 70/1996 gilda ekki við ráðstöfun starfa samkvæmt ákvæðinu.