

Skattsvikamál

Ferli, fjöldi og afgreiðsla 1997 - 1999

Efnisyfirlit

INNGANGUR	5
MARKMIÐ, EFNISTÖK OG UMFANG ÚTTEKTAR	6
HUGTAKANOTKUN.....	8
EFNISSKIPAN	9
1. HELSTU NIÐURSTÖÐUR	11
1.1 ÁRANGUR NÚVERANDI KERFIS	11
1.2 MÖRK SKATTEFTIRLITS OG SKATTRANNSÓKNA	12
1.3 MÁLSMEÐFERÐARTÍMI	13
2. UMFANG SKATTSVIKA	15
3. SKATTSVIK OG MÖRK SKATTEFTIRLITS OG SKATTRANNSÓKNA	17
3.1 HUGTAKIÐ SKATTSVIK	18
3.2 HVAÐA MÁLUM SKAL VÍSA TIL SKATTRANNSÓKNARSTJÓRA	19
3.3 MÖRK SKATTRANNSÓKNA OG SKATTEFTIRLITS	22
1. Skattrannsóknir	23
2. Skattefirlit	25
4. AÐILAR SEM KOMA AÐ MEÐFERÐ SKATTSVIKAMÁLA	27
4.1 SKATTRANNSÓKNARSTJÓRI RÍKISINS	27
4.2 SKATTSTJÓRAR	30
4.3 RÍKISSKATTSTJÓRI.....	30
4.4 YFIRSKATTANEFND	31
4.5 RÍKISLÖGREGLUSTJÓRI	31
4.6 RÍKISSAKSÓKNARI.....	32
4.7 DÓMSTÓLAR.....	33
4.8 FJÁRMÁLARÁÐUNEYTI OG DÓMSMÁLARÁÐUNEYTI	33
4.9 AÐRIR	33
4.10 YFIRLIT UM FERLI SKATTSVIKAMÁLA.....	33
5. MEÐFERÐ MÁLA HJÁ SKATTRANNSÓKNARSTJÓRA	37
5.1 ÁKVÖRÐUN UM RANNSÓKN	38
5.2 RANNSÓKN UNDIRBÚIN.....	41
5.3 RANNSÓKN HAFIN	41
5.4 RANNSÓKN LOKIÐ	44
6. ENDURÁKVÖRÐUN SKATTAPÁTTAR HJÁ RÍKISSKATTSTJÓRA	47
6.1 UM ENDURÁKVÖRÐUN	47
6.2 ÚRSKURÐUR UM ENDURÁKVÖRÐUN EÐA AFGREIÐSLA ÁN ÚRSKURÐAR.....	49
7. REFSIMEÐFERÐ HJÁ YFIRSKATTANEFND EÐA DÓMSTÓLUM	51
7.1 UM REFSIMEÐFERÐ.....	51
1. Ákvörðun um hvort mál fari refsimeðferð	52
2. Ákvörðun um refsimeðferðarleið	52

3. Hvenær hefst refsimeðferð?	57
1. Fyrirkomulag til ársloka 1999	57
2. Fyrirkomulag frá ársbyrjun 2000	58
7.2 SEKTARMEÐFERÐ HJÁ YFIRSKATTANEFND.....	59
7.3 OPINBER RANNSÓKN OG ÚTGÁFA ÁKÆRU HJÁ RÍKISLÖGREGLUSTJÓRA.....	60
7.4 DÓMSMEÐFERÐ	61
8. FJÖLDI OG AFGREIÐSLA SKATTSVIKAMÁLA.....	63
8.1 SKATTRANNSÓKNARSTJÓRI RÍKISINS	63
1. Mál 1997 - 1999	64
2. Ný mál.....	64
3. Mál sem lokið er með skýrslu.....	67
4. Mál sem lokið er án skýrslu.....	69
5. Fjöldi óafgreiddra mála og aldur þeirra í árslok 1999.....	71
6. Málsmeðferðartími og atriði sem hafa áhrif á hann.....	73
8.2 RÍKISSKATTSTJÓRI.....	77
1. Mál 1997 - 1999	77
2. Málum lýkur ýmist með eða án úrskurðar	79
3. Aldur óafgreiddra mála í árslok 1999	79
4. Málsmeðferðartími og atriði sem hafa áhrif á hann.....	80
8.3 YFIRSKATTANEFND	81
1. Mál 1997 - 1999	81
2. Málum lýkur ýmist með eða án sektar	83
3. Aldur óafgreiddra mála í árslok 1999	84
4. Um málsmeðferðartíma og atriði sem hafa áhrif á hann.....	85
8.4 RÍKISLÖGREGLUSTJÓRI.....	87
1. Mál 1997 - 1999	88
2. Um mál sem lokið er án ákæru	88
3. Aldur óafgreiddra mála í árslok 1999	89
4. Málsmeðferðartími og atriði sem hafa áhrif á hann.....	90
8.5 DÓMSTÓLAR.....	91
1. Dómar 1970 - 1999	91
2. Dómsmál rannsökuð af SRS 1993 - 1999	92
8.6 LANGUR HEILDARMEÐFERÐARTÍMI	93

Inngangur

Eitt meginhlutverk skattkerfisins hefur stundum verið orðað þannig að það sé að tryggja „réttan skatt með réttum hætti.“ Skattsvik eru vandamál sem m.a. draga úr tiltrú fólks á skattkerfinu, skekkja samkeppnisstöðu fyrirtækja og leggja aukna skattbyrði á einstaklinga og fyrirtæki sem haga skattskilum sínum með lögboðnum hætti.

Auknu eftirliti og rannsóknum til að fyrirbyggja og upplýsa um skattsvik fylgir meiri kostnaður, bæði fyrir ríkissjóð og skattaðila. Aðgerðir skattyfirvalda á þessu sviði fela jafnframt í sér að opinberir aðilar þurfa að afla upplýsinga um málefni sem í hugum margra teljast til einkamálefna viðkomandi einstaklinga og fyrirtækja. Verkefni stjórnvalda hlýtur því að felast í að finna það jafnvægi sem tryggir fullnægjandi skattskil án þess að kosta of miklu til eða ganga óþarflega nærri réttmætum hagsmunum skattaðila.

Ekki liggja fyrir nýlegar rannsóknir á heildarumfangi skattsvika á Íslandi en skattyfirvöld telja að „gráa“ hagkerfið og „svört“ atvinnustarfsemi velti árlega milljörðum króna sem ekki eru taldar fram. Í niðurstöðum nefndar fjármálaráðuneytis um framkvæmd virðisaukaskatts sem birtar eru í skýrslu frá því í mars 2000 kemur fram að leiða megi líkur að því að undandráttur á virðisaukaskattinum einum sé á bilinu 6 - 8% af reiknuðum stofni hans. Það jafngildir um 4 - 5 milljarða tekjutapi ríkissjóðs á ári.

Markmið, efnistöð og umfang úttektar

Vinna við úttekt á ferli, fjölda og afgreiðslu skattsvikamála hófst í byrjun árs 2000 og hefur staðið yfir með hléum þar til nú.

Markmið úttektarinnar voru einkum eftirtalin:

- A) Að lýsa í megindráttum ferli skattsvikamála, aðallega innan stjórnýslunnar.
- B) Að draga fram tölulegar upplýsingar um afgreiðslu skattsvikamála innan stjórnýslunnar og hjá dómstólum. Aðallega voru til skoðunar árin 1997 - 1999 en þó var einnig oft horft bæði til áranna fyrir og eftir þetta tímabil.
- C) Að greina hugsanlega veikleika í núverandi ferli skattsvikamála, lýsa þeim og hugsanlegum leiðum til úrbóta.

Athugun á ferli skattsvikamála (A) sem lýst er í stuttu máli hér á eftir fólst í að skoða lög og reglur sem um það fjalla. Einnig er í lýsingunni í skýrslunni byggt á upplýsingum sem fengust hjá ýmsum aðilum sem ferlinu tengjast, bæði skriflegum gögnum og viðræðum við starfsmenn.

Þeir opinberu aðilar sem tengjast eða geta tengst ferli skattsvikamála með einum eða öðrum hætti eru fjármálaráðuneyti, skattrannsóknarstjóri ríkisins, ríkisskattstjóri, skattstjórar, yfirskattanefnd, ríkislögreglustjóri, ríkissaksóknari og dómstólar. Við gerð skýrslu þessarar var rætt við og aflað gagna frá öllum þessum aðilum nema tveim þeim síðast nefndu.

Mál berast skattrannsóknarstjóra frá skattstjórum, ríkisskattstjóra, ríkislögreglustjóra eða almenningi, en einnig á hann sjálfur frumkvæði að skoðun eða rannsókn mála. Mál, sem lokið er hjá embætti skattrannsóknarstjóra með skýrslu, fara til endurákvörðunar á skattþætti máls til embættis ríkisskattstjóra og einnig að jafnaði annað hvort í refsimeðferð hjá yfirskattanefnd eða í opinbera sakamálameðferð hjá dómstólum að undangenginni rannsókn og ákæru hjá ríkislögreglustjóra.

Vegna skoðunar á tölulegum upplýsingum um bæði fjölda og afgreiðslu skattsvikamála innan stjórnýslunnar og hjá dómstólum á tilteknu tímabili (B), var aðallega óskað eftir upplýsingum frá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins. Kannað var hve mörg skattsvikamál voru til meðferðar hjá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins og afgreiðsla þessara mála árin

1997-1999. Einnig var kannað hversu mörg skattsvikamál embætti skattrannsóknarstjóra sendi ríkisskattstjóra, yfirskaðanefnd og ríkislögreglustjóra og afgreiðsla þessara mála hjá þeim á ofangreindu tímabili. Auk þessa var kannað hve margir dómar voru kveðnir upp í skattsvikamálum á sama tímabili.

Þess ber að geta að það sjónarmið kom fram af hálfu skattrannsóknarstjóra að ekki fengist fyllilega raunhæf mynd af þróun mála nema skoðað væri lengra tímabil en þrjú ár, einkum ef haft er í huga að meðferð skattsvikamála tekur í eðli sínu langan tíma. Sérstaklega ætti að horfa til þróunar mála fyrir og eftir stofnun embættisins árið 1993. Niðurstaðan af hálfu Ríkisendurskoðunar varð hins vegar sú að leggja megináherslu á að lýsa þróun mála síðustu árin en geta jafnframt um þær meginbreytingar sem urðu á fjölda afgreiddra mála við stofnun embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Þrátt fyrir að mikil áhersla sé í skýrslu þessari lögð á ýmsar tölulegar upplýsingar sem tengjast ferli og flæði skattsvikamála skal bent á að þær eru langt í frá einhlítur mælikvarði á árangur af skattrannsóknunum. Mismunandi eðli og umfang mála gerir erfitt að bera saman einstök mál. Málafjöldi og meðferðartími gefur engu að síður ákveðnar vísbendingar um afköst.

Við mat á því hvort greina mætti veikleika í núverandi ferli skattsvikamála og hvaða leiðir væru færar til úrbóta væru veikleikar til staðar (C), var horft til gagna og niðurstaðna úr liðum A) og B) hér á undan. Einnig til upplýsinga og viðræðna um þetta efni við ýmsa þá sem að ferlinu koma.

Við afmörkun á efni úttektarinnar var í upphafi ákveðið að halda skatteftirliti að mestu utan hennar. Ástæðan er sú að Ríkisendurskoðun hefur þegar fjallað um skatteftirlit í tveimur skýrslum, þ.e. „Samanburður á skipulagi og stjórnun skattkerfanna í Noregi, Danmörku, Svíþjóð og á Íslandi“¹ og „Skatteftirlit á Íslandi, samanburður við Norðurlönd“.² Aðeins er því fjallað um skatteftirlit í skýrslu þessari þegar það telst nauðsynlegt, m.a. vegna aðgreiningar þess og skattrannsóknna.

Þeir opinberu aðilar sem koma að meðferð skattsvikamála og fjallað er um í skýrslu þessari fást allir í starfi sínu við fleiri tegundir mála en skattsvikamál. Þar sem síðast nefndu málin eru þau sem skýrsla þessi fjallar um er að meginstefnu til ekki fjallað um aðrar tegundir mála í henni. Af þessari ástæðu er því t.d. mjög lítið fjallað í skýrslunni um svonefnd ársreikningamál sem vísað hefur verið til embættis skattrannsóknarstjóra vegna

¹ Ríkisendurskoðun, október 1997.

² Ríkisendurskoðun, mars 1998.

vanskila á ársreikningum til ársreikningaskrár, jafnvel þó að embætti skattrannsóknarstjóra verji umtalsverðri vinnu og tíma í rannsókn þessara mála.

Umfangi úttektarinnar á ferli og flæði skattsvikamála var strax í upphafi markaður ákveðinn rammi. Úttektin er hvorki stjórnvísluendurskoðun á rekstri og heildarstarfsemi neins þeirra opinberu aðila sem fjallað er um í skýrslu þessari né er í henni lagt sérstakt mat á gæði þeirrar vinnu sem innt er af hendi í tengslum við rannsókn og afgreiðslu skattsvikamála.

Í skýrslunni er lítillega fjallað um vinnufyrirkomulagi hjá þeim aðilum sem að því koma. Ríkisendurskoðun kannaði málsmeðferð hjá þeim aðeins að því leyti sem nauðsynlegt taldist til skilnings á ferli skattsvikamála í gegnum kerfið. Einstök mál voru t.d. ekki skoðuð nema í framangreindum tilgangi enda verður að telja að þar sé um lögfræðileg úrlausnarefni að ræða sem Ríkisendurskoðun er ekki ætlað að fjalla um. Þá voru dómur ekki skoðaðir til að ganga úr skugga um hvort rannsóknir embættis skattrannsóknarstjóra væru þannig úr garði gerðar að önnur og æðri stjórnvöld gætu byggt ákvörðun sína á þeim svo dæmi sé tekið. Stofnunin leggur því í skýrslu þessari ekki mat á framkvæmdina sjálfa hjá neinum þessara aðila né stoð hennar við gildandi lög og reglur sem um starfsemi þeirra gilda.

Hugtakanotkun

Ýmis hugtök er varða ferli skattsvikamála eru skýrð og skilgreind þegar þau koma fyrir í skýrslunni, t.d. skatteftirlit og skattrannsókn. Leitast er við að nota sömu hugtök og skilgreiningar og almennt eru notuð í skattkerfinu. Hugtökin eru mörg skilgreind í viðkomandi lögum og reglugerðum.

Sérstaklega skal tekið fram að í skýrslunni er iðulega greint á milli vanskilamála og hefðbundinna skattsvikamála. Þegar sameiginlega er fjallað um þessar tvær tegundir mála er talað um skattsvikamál.

Efnisskipan

Í 1. kafla skýrslunnar er að finna helstu niðurstöður hennar.

Í 2. kafla skýrslunnar er fjallað um umfang skattsvika.

Í 3. kafla er fjallað um hugtakið skattsvik og mörk skatteftirlits og skattrannsóknna.

Í 4. kafla eru tilgreindir þeir opinberu aðilar sem koma að meðferð skattsvikamála og í köflum 5 - 7 síðan fjallað nánar um ferli skattsvikamála hjá hverjum þeirra fyrir sig.

Í 8. kafla er loks að finna tölfræðilega upplýsingar um fjölda og afgreiðslu skattsvikamála á tímabilinu 1997 – 1999.

1. Helstu niðurstöður

Hér á eftir er í stuttu máli fjallað um þann árangur sem telja má að náðst hafi með breyttri skipan á rannsókn og meðferð skattsvikamála sem tók gildi í ársbyrjun 1993. Einnig verður dregið á nokkra annmarka eða vandamál sem telja má að séu til staðar og bent á hugmyndir til lausnar á þeim.

1.1 Árangur núverandi kerfis

Annar megintilgangur með stofnun embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins með lögum nr. 111/1992 var að skilja rannsóknir á meintum skattalagabrotum frá almennri stjórnslu í skattamálum og gera þær að verkefni sérstakrar stofnunar. Hinn tilgangur breytingarinnar var að efla vinnu við rannsókn skattsvikamála og efla skatteftirlit.

Embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins tók til starfa þann 1. janúar 1993 og hefur því starfað á níunda ár. Þótt að við afmörkun þessarar úttektar hafi verið ákveðið að beina sjónum aðallega að fjölda og afgreiðslu mála á árunum 1997 – 1999 hefur engu að síður verið litið bæði til áranna fyrir og eftir þetta tímabil, m.a. í því skyni að meta heildarárangur sem náðst hefur með stofnun embættis skattrannsóknarstjóra.

Ótvírætt er að mjög verulegur árangur hefur náðst á undanförunum áratug við að upplýsa skattsvik. Aðgerðir gegn skattsvikum á undanförunum árum hafa sannanlega skilað betri árangri en áður hefur þekkt. Skiptir þar mestu máli veruleg aukning á fjöldi mála sem tekin hafa verið til skattrannsóknar og faglegri og markvissari rannsóknir. Mikil fjölgun refsídóma sem og mála í annarri refsimeðferð er helsti vitnisburðurinn um aukinn árangur á þessu sviði. Á starfstíma embættis skattrannsóknarstjóra hefur m.a. tekist að upplýsa stærri og flóknari skattsvikamál en áður. Telja má að starfsemi skattrannsóknarstjóra ríkisins og gengnir dómur í kjölfar rannsóknar hans hafi ásamt hertum refsíákvæðum haft almenn varnaðaráhrif til þess að draga úr skattsvikum. Embætti skattrannsóknarstjóra hefur lagt sig fram um að leiðbeina skattaðilum með formlegum hætti og tryggja þeim faglega og sanngjarna málsferð.

Enda þótt embætti skattrannsóknarstjóra gegni vissulega lykilhlutverki við að upplýsa skattsvik og starfsemi þessi hljóti því að skipta höfuðmáli í því sambandi, er engu að síður ljóst að bættan árangur á þessu sviði má einnig þakka almennt hraðari afgreiðslu mála hjá yfirskattanefnd, en nefndin tók til starfa í kjölfar lagabreytingar á árinu 1992. Þá er ljóst að tilkoma sérstakrar efnahagsbrotadeildar við embætti Ríkislögreglustjóra og saksóknaravald sem því embætti er falið með breytingum á lögreglulögum, sem tóku gildi um mitt ár 1997, er til þess fallin að einfalda og hraða afgreiðslu mála frá því sem áður var.

1.2 Mörk skatteftirlits og skattrannsóknna

Þrátt fyrir góðan árangur hljóta stjórnvöld og þeir aðilar sem að skattsvikamálum starfa ávallt að leita leiða til að gera enn betur. Að mati Ríkisendurskoðunar má benda á nokkur atriði sem eðlilegt er að tekin verði til skoðunar í þessu skyni. Umfjöllunin hér á eftir tekur annars vegar til samspils skatteftirlits og skattrannsóknna, og hins vegar til lengdar málsmeðferðartímans.

Lög og reglugerðir, sem gilt hafa um skattalagabrot og meðferð þeirra, hafa ekki að öllu leyti verið nægilega skýr og kunna í framkvæmd að hafa leitt til ójafnræðis skattaðila. Þannig hefur nokkur óvissa ríkt um skilgreiningu á hugtakinu skattsvik og um mörk skatteftirlits og skattrannsóknna. Ekki hefur að öllu leyti verið ljóst hvaða tilvik teldust til skattsvika. Þá skipta mörk skatteftirlits og skattrannsóknna verulegu máli við mat á því hvenær skattstjórar eða ríkisskattstjóri vísa máli til skattrannsóknarstjóra. Ætla má að ný reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna, sem sett var í maí s.l., komi til með að draga úr þessari óvissu, en hún mælir með skýrari hætti en áður hefur verið gert um mörkin á milli skatteftirlits og skattrannsóknna. Í reglugerðinni kemur þannig fram í hvaða tilvikum skattstjóri og ríkisskattstjóri eiga að vísa máli til skattrannsóknarstjóra og hvaða mál eiga ekki að sæta meðferð hjá honum. Í reglugerðinni eru einnig ákvæði sem komið geta í veg fyrir að skattaþáttur máls glatist í þeim tilvikum þegar skattrannsóknarstjóri rannsakar ekki mál.

Enda þótt setning reglugerðarinnar sé örugglega til bóta miðað við núverandi kerfi hefur það sjónarmið heyrst að skortur á rannsóknarheimildum skattstjóra, samhliða tiltölulega þröngri túlkun á undanförunum árum á því hvað skatteftirlit felur í sér, hafi dregið úr frumkvæði þeirra og leitt til þess að skattstjórar hafi frekar beint kröftum sínum að öðrum afmörkuðum þáttum, svo sem staðfestingu rekstrarútgjalda. Að mati Ríkisendurskoðunar má velja því upp hvort skýr aðgreining og verkaskipting kunni ekki í einhverjum mæli að standa þessum þætti skattfram-

kvæmdar fyrir þrifum. Enda þótt reglugerðin kveði þannig á um mörk skatteftirlits og skattrannsóknna virðist ljóst að sú verka-skipting sem í henni felst er ekki að öllu leyti heppileg og rökrétt. Í reynd hljóta skatteftirlit og skattrannsóknir að vera náskyld viðfangsefni. Skatteftirlit ætti að vera undanfari og tilefni flestra mála sem tekin eru til rannsóknar og um leið getur rannsókn mála skapað grundvöll til eftirlitsaðgerða gagnvart öðrum skattaðilum. Val eftirlitsverkefna hlýtur með nokkrum hætti að verða ráðandi um mál sem síðar eru tekin til rannsóknar. Í núverandi kerfi hefur ýmislegt orðið til þess að örðugt hefur reynst að halda uppi samfelldu og öflugu skatteftirliti, m.a. annir við önnur verkefni skattstofanna og örar mannabreytingar í eftirlitsdeildum þeirra.

Full ástæða er því til að huga að nánari tengslum skatteftirlits og skattrannsóknna. Hægt er að hugsa sér tvær leiðir í því sambandi. Önnur væri að fela skattstjórum rannsóknarheimildir í tilteknum minniháttar málum, en hin fælist í að gefa skatt-rannsóknarstjóra heimild til skatteftirlits ef svo ber undir, t.d. með sama hætti og gildi fyrir lagabreytinguna árið 1992. Hver sem niðurstaðan annars verður hlýtur góð samvinna eftirlits- og rann-sóknaraðila að vera lykilatriði við að tryggja rétt skattskil.

1.3 Málsmeðferðartími

Hitt atriðið sem Ríkisendurskoðun vill gera að umtalsefni er langur málsmeðferðartími. Tölfræðilegar upplýsingar um málshraða er að finna í 8. kafla og sýna þær fram á að allmörg dæmi eru um að málsmeðferð hefðbundinna skattsvikamála hafi tekið mörg ár. Það getur vart talist ásættanlegt að meðferð skatt-svikamála, frá því þau eru tekin til rannsóknar og þar til kveðnir eru upp sektarúrskurðir eða dómur, standi yfir árum saman. Hætt er við að mál fyrnist, skattkröfur tapist og kröfu skattaðila um skjóta málsmeðferð sé ekki nægjanlega gætt taki meðferð mála meira en 1 - 2 ár. Benda má á að verulegt átak var gert til að hraða meðferð opinberra mála, m.a. með breytingum á lögreglulögum árið 1996, og ættu hliðstæð sjónarmið að eiga við um meðferð skattalagabrota, ekki síst þeirra sem enda með dómsmeðferð.

Ýmsar breytingar sem nýlega hafa verið gerðar koma án efa til með að stytta málsmeðferðartímann. Þannig hefur viðmiðunar-fjárhæð vegna ákvörðunar um refsimeðferð verið hækkuð og frá ársbyrjun 2000 hefur meiri hluti skattsvikamála sætt undirbúningi að refsimeðferð hjá skattrannsóknarstjóra samhliða endur-ákvörðun hjá ríkisskattstjóra.

Þrátt fyrir þessar breytingar er fyrirsjáanlegt að málsmeðferðartími hefðbundinna skattsvikamála verður langur í mörgum tilfellum. Hér skal þess getið að ákvarðanir um umfang rannsókna, t.d. um fjölda ára sem tekinn er til skoðunar, hefur bein áhrif á þann tíma sem rannsóknin tekur. Langur málsmeðferðartími tengist því sjálfsagt að hluta til hve margir aðilar geta komið að þeim. Benda má á að mörgum fullrannsökuðum málum hefur verið lagt hjá lögreglu vegna sönnunarskorts eða fyrningar. Það hlýtur að vera umhugsunarefni hvort komast megi hjá að verja takmörkuðum mannafla til ítarlegra rannsókna á málum sem ekki leiða til ákæru þegar upp er staðið.

Það er mat Ríkisendurskoðunar að ferli skattsvikamála innan stjórnslunnar sé of flókið og tafsamt og skoða þurfi leiðir til þess að einfalda það í því skyni að gera það skilvirkara. Í því sambandi hefur t.d. verið bent á þann möguleika að lögreglustjórar gefi út ákæru í stað ríkislögreglustjóra í minni málum, t.d. þegar gjaldandi neitar að afhenda gögn eða vill ekki að refsipáttur sé afgreiddur af yfirsattanefnd, bókhald hefur ekki verið fært og ársreikningur því ekki gerður og þegar um er að ræða langvarandi vanskil en fjárhæðir eru lágar.

Þá hefur sá möguleiki verið nefndur að embætti skatt-rannsóknarstjóra fái ákærvald í tilteknum málum. Á móti þessari leið mælir að hún felur í sér frávik frá því kerfi sem er við líði varðandi fyrirkomulag ákærvaldsins þar sem það er nú alfarið í höndum lögreglu og ríkissaksóknara. Ætla má að þessi breyting kallaði því á að embætti skattrannsóknarstjóra yrði jafnframt falið lögregluvald.

Eins hefur sá möguleiki verið nefndur að yfirsattanefnd komi ekki að sektarákvörðun heldur verði skattrannsóknarstjóra falið að ljúka refsipætti mála, sem áður fóru til nefndarinnar með sekt, fallist skattaðili á það. Sú afgreiðsla væri að nokkru hliðstæð heimildum lögreglustjóra til sektarákvarðana vegna minniháttar afbrota.

2. Umfang skattsvika

Í september 1993 kom út skýrsla nefndar sem hafði það hlutverk að kanna umfang skattsvika og aðgerðir gegn þeim. Í henni var getum að því leitt að skattsvik næmu þá á annan tug milljarða árlega.

Ekki liggja fyrir nýlegar rannsóknir á heildarumfangi skattsvika á Íslandi en skattyfirvöld telja að „gráa“ hagkerfið og „svört“ atvinnustarfsemi velti árlega milljörðum króna, sem hvorki eru fram taldar né gerð grein fyrir á annan hátt. Viðvarandi þekking á umfangi skattsvika, byggð á fræðilegum rannsóknaraðferðum hlýtur að vera forsenda þess að æðstu yfirvöld skattamála geti beitt sér gegn skattsvikum á markvissan hátt. Hér er m.a. átt við að þau setji markmið um hversu hátt hlutfall skattsvika skuli upplýst á hverjum tíma og tryggi jafnframt fjármagn til þess að sett markmið náist.

Í framhaldi af skýrslu Ríkisendurskoðunar um virðisaukaskatt sem gefin var út í maí 1998 setti fjármálaráðherra á fót nefnd til þess að fara yfir framkvæmd virðisaukaskattsins. Fjármálaráðuneytið gaf í mars 2000 út skýrslu með niðurstöðum nefndarinnar, en í henni er m.a. gerð grein fyrir athugunum sem gerðar voru á skilum virðisaukaskatts.³ Nefndin lét kanna tekjur af virðisaukaskatti með því að skoða sérstaklega samhengi helstu þjóðhagsstærða á grundvelli þjóðhagsreikninga og þróunar tekna af virðisaukaskatti. Skoðað var hversu breytilegar virðisaukaskattstekjurnar eru frá einu ári til annars með tilliti til þeirra breytinga sem verða á ýmsum þjóðhagsstærðum og hvort greina hafi mátt kerfisbundin frávik. Niðurstaðan var sú að hlutfall rauntekna virðisaukaskatts af reiknuðum virðisaukaskatti samkvæmt þjóðhagsstærðum hafi verið mjög stöðugt frá upptöku hans 1990. Á því ári var talið að hlutfallið hefði verið 91% en það hafi síðan verið að smáhækka og er talið að það hafi verið komið í 94% árið 1998. Nefndin taldi hækkun hlutfallsins á síðustu árum gefa ákveðna vísbendingu um að skil á virðisaukaskatti hefðu farið batnandi á tímabilinu. Af þessum útreikningum væri samt ekki hægt að draga einhlítar ályktanir um umfang skattsvika eða undanskota frá virðisaukaskatti. Þó mætti leiða að því líkur að umfangið væri á bilinu 6 - 8% af reiknuðum virðisaukaskattsstofni sem jafngildir um 4 - 5 milljarða tekjutapi hjá ríkissjóði á ári.

³ Framkvæmd virðisaukaskatts, nefndarálit, fjármálaráðuneytið, rit 2000-1, mars 2000.

Í skýrslu nefndarinnar er fjallað um ráðstafanir gegn skattsvikum og segir þar m.a.:

*„Niðurstöður nefndarinnar eru að undanskot í virðis-
aukaskatti hafi heldur minnkað á síðustu árum. Hefur því
nokkuð áunnist í baráttunni gegn skattsvikum. Gott árferði
undanfarin ár hefur án efa haft eitthvað að segja en ekki
síður telur nefndin að góð skattframkvæmd og vönduð
vinnubrögð skattyfirvalda skipti þar máli. Kemur þar margt
til, breytt skipulag skattkerfisins með aukinni áherslu á
skatteftirlit, aukin áhersla á virðisaukaskattseiningar á
skattstofum og stofnun embættis skattrannsóknarstjóra
ríkisins. Mikil fjölgun mála í rannsóknarmeðferð hefur einnig
skapað varnaðaráhrif. Loks telur nefndin að hert
framkvæmd refsivörslu og hertar refsingar eigi þar hlut að
máli enda líklegt að ströng refsíákvæði hafi almenn
varnaðaráhrif.“*

3. Skattsvik og mörk skatteftirlits og skattrannsókna

Lög og reglugerðir sem gilt hafa um skattalagabrot og meðferð þeirra á undanförunum árum hafa ekki að öllu leyti þótt nægilega skýr og hafa þau leitt til þess að í framkvæmdinni hafa komið upp ýmis vafaatriði. Nefna má að í 119. gr. laga um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981, sbr. 21. gr. laga nr. 111/1992, um breytingar á lögum um tekjuskatt og eignarskatt með síðari breytingum, segir m.a. að fjármálaráðherra setji með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd laganna, svo sem um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Í apríl 1999 skipaði fjármálaráðherra nefnd til þess að semja slíka reglugerð. Í nefndina voru skipaðir tveir starfsmenn fjármálaráðuneytis, ríkisskattstjóri, skattrannsóknarstjóri, og skattstjórinn í Reykjavík. Formaður var annar nefndarmaður ráðuneytisins.

Samkvæmt erindisbréfum voru nefndinni ætluð tvö meginverkefni:

- 1) Að skilgreina skattrannsóknir og skatteftirlit, jafnframt því að setja reglur um verkefnaskil á milli þessara þátta.
- 2) Að setja reglur um skatteftirlit og verkaskiptingu ríkisskattstjóra og skattstjóra á þeim vettvangi, verkefni skattstjóra við skatteftirlit og yfirstjórn og eftirlit ríkisskattstjóra með skatteftirliti.

Í framhaldi af starfi nefndarinnar gaf fjármálaráðherra þann 2. maí s.l. út nýja reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna nr. 373/2001. Jafnframt var felld úr gildi reglugerð nr. 361/1995 um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins nr. 361/1995, með áorðnum breytingum

Í nýju reglugerðinni er að bæði að finna skilgreiningar og reglur sem eyða ýmis konar óvissu sem upp hefur komið á liðnum árum. Setningu reglugerðarinnar ber því að fagna.

3.1 Hugtakið skattsvik

Með lögum nr. 111/1992, sem breyttu lögum nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, var rannsóknardeild ríkisskattstjóra lögð niður og stofnað í hennar stað embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins. Hlutverk þess er m.a. að rannsaka skattsvik. Formlega skilgreiningu á hugtakinu skattsvik var ekki að finna í reglum fyrir setningu reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna nr. 373/2001 þann 2. maí s.l. Fyrir þann tíma var því ekki að öllu leyti ljóst hvaða tilvik teldust til skattsvika.

Í 1. mgr. 7. gr. nýju reglugerðarinnar, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna er að finna eftirfarandi skilgreiningu á hugtakinu skattsvik:

„Það teljast skattsvik þegar aðili gefur af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangar eða villandi upplýsingar sem ætlaðar eru til nota við skattákvæðanir. Sama gildir ef aðili vanrækir að gefa upplýsingar sem kunna að hafa þýðingu við skattákvæðanir.“

Meðan skilgreiningar naut ekki við var við skýringu á því hvað teldust skattsvik m.a. litið til þess hvaða háttsemi er lýst refsiverð í skattalögum. Í 8. mgr. 107. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt segir að gera megi lögaðila fésekt fyrir brot á lögnum óháð því hvort brotið megi rekja til saknæms verknaðar fyrirsvarsmanns eða starfsmanns lögaðilans. Hafi fyrirsvarismaður hans eða starfsmaður gerst sekur um brot á lögnum megi auk refsingar, sem hann sætir, gera lögaðilanum sekt og sviptingu starfsréttinda, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir lögaðilann eða hann hafi notið hagnaðar af brotinu. Samsvarandi ákvæði er að finna í 8. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og fleiri skattalögum.

Tilhneigingar virðist oft hafa gætt í skattkerfinu til þess að flokka undanskot tekna fremur til skattsvika en ágreining um frádráttarbærni gjalda að jafnaði ekki. Oft er erfitt að draga mörkin með svo skýrum hætti því ljóst er að bæði er hægt að lækka skattstofn í þeim tilgangi að svíkja undan skatti með því að vantelja tekjur og oftelja gjöld. Skattrannsóknarstjóri hefur þó bent á að til embættis hans komi aðallega mál er varða tekjuundanskot og svik á virðisaukaskatti, en jafnframt hafi skattstjórar sent til hans mál er varði offærð gjöld. Sömuleiðis að refsing hafi verið dæmd vegna offærðs kostnaðar og það hafi verið viðurkennt í dómi að slíkur óheimill frádráttur uppfylli verknaðarlýsingu 107. gr. laganna um tekjuskatt og eignarskatt. Skattrannsóknarstjóri telur hins vegar að ágreiningur um rekstrargjöld sem rís af mismunandi lagatúlkun eigi síður undir

verkefni embættis hans og alls ekki ef um óverulegar fjárhæðir er að ræða og ekki sé heldur sama hvers eðlis hinn offærði kostnaður er.

Ljóst er að skilgreining sú á skattsvikum sem fram kemur í nýju reglugerðinni um skatteftirlit og skattrannsóknir er mjög víð og rúmast bæði vanfærðar tekjur og offærð gjöld innan skilgreiningarinnar.

Fræðilega eru skattsvik gjarnan flokkuð sem efnahagsbrot enda hafa þau mörg einkenni þeirra. Þau eru þar alla jafna skilgreind sem refsiverð háttsemi í hagnaðarskyni, sem fer fram kerfisbundið og reglulega í annars löglegri atvinnustarfsemi lögaðila eða einstaklinga. Skilgreiningin er e.t.v. full þröng því stundum eru skattalagabrot aðeins framin í eitt eða fá skipti og geta því hvorki talist kerfisbundin né regluleg. Einnig eiga þau sér oft stað utan löglegrar atvinnustarfsemi. Skattrannsóknarstjóri telur t.d. að yfirgnæfandi meirihluti allra skattsvikamála verði vegna háttsemi sem staðið hefur um hríð og sé oftast regluleg og kerfisbundin. Það er ekki skilyrði refsíábyrgðar skv. 107. gr. laganna um tekju- og eignarskatt að um reglubundna eða kerfisbundna starfsemi sé að ræða.

3.2 Hvaða málum skal vísa til skattrannsóknarstjóra

Samkvæmt 7. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt með áorðnum breytingum og 6. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt með áorðnum breytingum, skal skattstjóri ef hann hefur grun um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga hafi verið framin, tilkynna það skattrannsóknarstjóra ríkisins sem ákveður um framhald málsins. Sams konar ákvæði eru í fleiri skattalögum.

Samkvæmt 4. mgr. 101. gr. I. 75/1981 um tekju- og eignarskatt og 6. mgr. 26. gr. laga 50/1988 um virðisaukaskatt, skal ríkisskattstjóri ef hann hefur grun um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald eða ársreikninga hafi verið framin, tilkynna það skattrannsóknarstjóra sem ákveður um framhald málsins. Sams konar ákvæði er að finna í fleiri skattalögum.

Samkvæmt orðanna hljóðan skulu skattstjórar og ríkisskattstjóri alltaf senda mál til skattrannsóknarstjóra ríkisins ef grunur er um að skattsvik hafi verið framin. Nokkrum stoðum er rennt undir slíka túlkun því í athugasemd við 10. gr. frumvarps að lögum nr. 111/1992, sem nú er áður nefnd 7. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981

um tekju- og eignarskatt, því þar segir vegna sendingarskyldu skattstjóra:

„Þá gera gildandi lög ráð fyrir því að einungis verulegum skattsvikum sé vísað til skattrannsóknarstjóra. Þetta skilyrði þykir hafa dregið úr því að skattsvikamál bærust frá skattstjórum til skattrannsóknarstjóra. Oft getur eins reynst nauðsynlegt að skattsvikamál berist skattrannsóknarstjóra án þess að þau teljist veruleg ef þau eru framin af fullum ásetningi og þykja geta varðað miklu um framkvæmd almennt. Að öðru leyti þykir eðlilegt að um það verði settar reglur í framkvæmd um það hvenær ber að vísa máli til skattrannsóknarstjóra ríkisins.“

Reglur um það hvenær skattstjóri og ríkisskattstjóri skuli vísa máli til skattrannsóknarstjóra ríkisins er nú að finna í reglugerðinni um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna.

Í 2. mgr. 7. gr. nýju reglugerðarinnar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna er að finna sömu reglu og í lögnum um tekjuskatt og eignarskatt og fleiri skattalögum á þá lund að hafi skattstjóri eða ríkisskattstjóri grun um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga skuli hann tilkynna um það til skattrannsóknarstjóra sem ákveður framhald málsins. Sú viðbót er í 2. mgr. 7. gl. að grunur um skattsvik skal vera rökstuddur og vísað til 8. gr. reglugerðarinnar um það hvenær skuli vísa máli til skattrannsóknarstjóra ríkisins. Áður hefur komið fram að í 1. mgr. 7. gr. reglugerðarinnar er að finna lýsingu á því hvað teljast skattsvik.

Í áður nefndri 8. gr. er að finna veruleg nýmæli sem eru reglur um það í hvaða tilvikum skattstjóri og ríkisskattstjóri skuli vísa máli til skattrannsóknarstjóra ríkisins þegar uppfyllt eru skilyrði 7. gr. reglugerðarinnar. 8. gr. er svohljóðandi:

„Svofelldir annmarkar á skattskilum skulu jafnan tilkynntir til skattrannsóknarstjóra ríkisins nema ljóst þyki af öllum atvikum máls að almennt gáleysi skattaðila hafi valdið þeim og ekki sé um að ræða tilvik sem 9. gr. tekur til:

- 1) Þegar um er að ræða vanframtaldar tekjur af atvinnurekstri eða vanframtalda skattskylda veltu til virðisaukaskatts eða aðra vanframtalda skattstofna vegna atvinnurekstrar sem skattstjórar leggja á.*
- 2) Atvinnurekstur hefur ekki verið tilkynntur til skattfyrivalda, þrátt fyrir ábendingar eða tilmæli skattstjóra.*
- 3) Frádráttur frá tekjum er byggður á röngum gögnum, engum gögnum, gögnum sem tilheyra öðrum skattaðilum eða þau hafa verið rangfærð.*

- 4) Skattaðili hefur áður verið til meðferðar hjá skattfyrirvöldum vegna hliðstæðra atriða sem athugunarverð þykja, nema undandregin fjárhæð sé óveruleg. Ákvæði þessa töluliðar á ekki við um einstaklinga skv. 1. tölulið 1. mgr. 9. gr.
- 5) Innskattsfærslur eru byggðar á röngum gögnum, gögnum sem tilheyra öðrum skattaðilum eða á annan hátt hefur verið stefnt að rangfærslu þeirra.
- 6) Kröfur um endurgreiðslur virðisaukaskatts eru reistar á röngum gögnum eða eru á annan hátt ótrúverðugar eða rangar svo sem vegna viðskipta tengdra aðila þar sem annar aðilinn eða báðir hafa ekki uppfyllt lagaskyldur.

Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. er skattstjóra heimilt að ljúka máli án þess að vísa því til skattrannsóknarstjóra ríkisins ef undandregin fjárhæð er óveruleg og saknæmi brotsins þykir að öðru leyti ekki gefa tilefni til þess að máli sé vísað til hans. “

Í 9. og 10. grein reglugerðarinnar um framkvæmd skatt-
eftirlits og skattrannsóknna er síðan að finna reglur um mál
sem ekki sæta meðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins. 9.
greinin er svohljóðandi:

„Í eftirfarandi tilvikum skal jafnan ekki tilkynna mál til skattrannsóknarstjóra ríkisins nema ljóst þyki af öllum atvikum að skattaðili hafi rangfært skattskil sín af ásetningu eða stórkostlegu hirðuleysi, sbr. og aðstæður sem greinir í 2. mgr.:

- 1) Mál einstaklinga utan atvinnurekstrar.
- 2) Mál sem varða einkum túlkun á skattalögum eða annarri löggjöf.
- 3) Athugun beinist að tímamörkum tekjufærslu, enda sé eingöngu ágreiningur um hvenær færa skuli tekjur til skattlagningar.
- 4) Mál sem varða frádrátt frá tekjum rekstraraðila, án þess að 3. tölul. 8. gr. eigi við.

Þrátt fyrir ákvæði 1. töluliðar 1. mgr. skulu mál skattaðila utan rekstrar jafnan tilkynnt til skattrannsóknarstjóra ríkisins ef rangfærsla stendur í nánnum tengslum við skattskil rekstraraðila, t.d. ef aðilar hafa sammælst um hana og hún hefur áhrif á skattskil beggja, enda séu skilyrði 7. og 8. gr. uppfyllt. Sama gildir ef annmarkar varðandi skattskil aðila utan rekstrar teljast sérlega vítaverðir að öðru leyti m.a. ef rangfærsla varðar þrjú ár eða fleiri eða ef um ítrekuð brot er að ræða.“

Í 10. gr. reglugerðarinnar er svo að finna reglur um í hvaða öðrum tilvikum en þeim sem 9. greinin fjallar um mál skal ekki sæta meðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins:

„Þegar athugun skattstjóra beinist að öðrum atriðum en tilgreind eru í 1. mgr. 9. gr., en atvik eru þó ekki með þeim hætti að mati skattstjóra að þörf sé á að málið sæti meðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins og ekki er til að dreifa atvikum sem getið er í 7. sbr. 8. gr., getur skattstjóri gert þær ráðstafanir sem hann telur nauðsynlegar í því skyni að ljúka málsmeðferð sinni.“

Því ber að fagna að stjórnslan búi nú að settum reglum um það hvenær skattstjórar og ríkisskattstjóri skuli tilkynna rökstuddan grun sinn um að skattsvik hafi verið framin eða brot á lögum um bókhald eða ársreikninga. Með því er auðveldara að tryggja jafnræði skattaðila í framkvæmdinni og einnig verða þeim væntanlega ljósari afleiðingar tiltekinnar háttsemi.

3.3 Mörk skattrannsókna og skatteftirlits

Mörk skatteftirlits og skattrannsókna skipta verulegu máli við mat á því hvenær skattstjórar eða ríkisskattstjóri skulu vísa máli til skattrannsóknarstjóra þegar rökstuddur grunur er um skattsvik. Mörk þessi hafa á undanförunum árum ekki þótt að öllu leyti ljós enda hefur lengstum ekki notið við skilgreininga á þessum hugtökum né skýrra reglna um verkaskiptingu á milli skattrannsóknarstjóra ríkisins annars vegar og ríkisskattstjóra og skattstjórnanna hins vegar.

Eftirlitsaðilar segja að t.d. sé ekki alltaf ljóst hvar mörkin liggja á milli skatteftirlits og skattrannsókna við öflun upplýsinga. Skatteftirlit byggir á 102. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt og þeim sem hafa það með höndum ber að gæta að ákvæðum 94. gr. laganna sem fjalla um upplýsingaskyldu og eftirlitsheimildir og eftir atvikum einnig að rannsóknarreglunni í 10. gr. stjórnslulaganna nr. 37/1993. Í henni segir að upplýsa skuli mál nægilega til þess að hægt sé að taka ákvörðun í því. Miklu máli skiptir hér að skattrannsóknarstjóri skal í starfi sínu fara að lögum um meðferð opinberra mála.

Fyrir liggja a.m.k. 5 úrskurðir frá yfirskattanefnd þar sem hún taldi, vegna skorts á skýrum reglum um mörk skatteftirlits og skattrannsókna, að túlka bæri heimildir til skatteftirlits mjög þröngt og úrskurðaði því að skattstjóri/ríkisskattstjóri hefði verið kominn yfir á verk svið skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Eftirfarandi kafli er úr einum áður nefndra úrskurða yfirskaðanefndar, sbr. úrskurð nr. 532/1997, sem birtur er í Skatta- og tollatíðindum ST 1997:103:

„Samkvæmt því sem rakið hefur verið er að lögum greint á milli skattrannsókna annars vegar og skatteftirlits hins vegar. Ekki nýtur skýrra reglna um skilgreiningar þessara hugtaka eða verkaskiptingu skattrannsóknarstjóra ríkisins og ríkisskattstjóra að öðru leyti, þótt gert sé ráð fyrir að nánar sé á um þetta kveðið í reglugerð, sbr. breytingu á 119. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, er gerð var með 21. gr. laga nr. 111/1992, sbr. athugasemdir við 15. gr. frumvarps til síðarnefndra laga. Ljóst má vera að það skiptir skattaðila miklu og hefur verulega þýðingu fyrir réttarstöðu hans að allra formreglna um skattrannsóknir sé gætt ef um eiginlega skattrannsókn er að tefla. Af þessu leiðir að mikilvægt er að skatteftirlit feli ekki í sér skattrannsókn í raun. Að svo vöxnu og í ljósi lagafyrirmæla um skattrannsóknir á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins, þ.á m. um réttarstöðu skattaðila á rannsóknarstigi, og ákvæða um rannsóknir þessar í reglugerð nr. 361/1995, þykir bera, við afmörkun skatteftirlits annars vegar og skattrannsókna hins vegar og þar með við afmörkun valdsviðs viðkomandi skattyfirvalda, að túlka verksvið skatteftirlits með varfærni og fremur þröngt gagnvart skattrannsóknnum, þannig að vafatíffelli verði talin falla undir skattrannsóknir.“

Í 1. mgr. 119. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt er og að finna heimild til setningar um mörk skatteftirlits og skattrannsókna og verkaskiptingu á milli þeirra aðila sem sinna eiga þessum þáttum. Annað meginefni nefndar fjármálaráðuneytisins sem vann að samningu reglugerðarinnar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknar var samkvæmt erindisbréfum að skilgreina skattrannsóknir og skatteftirlit, jafnframt því að setja reglur um verkefnaskil á milli þessara þátta. Ýmsar reglur sem varða þessi atriði er að finna í nýju reglugerðinni í framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna nr. 373/2001.

1. Skattrannsóknir

Fyrir stofnun embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins voru skattrannsóknir einkum á verksviði skattrannsóknarstjóra sem stýrði rannsóknardeild ríkisskattstjóra. Með lögum nr. 111/1992, um breytingar í skattamálum, voru gerðar umtalsverðar skipulagsbreytingar á fyrirkomulagi skattrannsókna þar sem þær voru

gerðar að verkefni sérstakrar stofnunar innan skattastjórn-sýslunnar.

Um skattrannsóknir skattrannsóknarstjóra ríkisins eru ákvæði í 102. gr. A. laga nr. 75/1981, um tekju- og eignarskatt, sbr. 19. gr. laga nr. 111/1992 og í reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna nr. 373/2001 sem í maí 2001 leysti af hólmi eldri reglugerð nr. 361/1995 um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins. Í 1. mgr. áðurnefndrar 102. gr. A segir:

„Skattrannsóknarstjóri ríkisins skal hafa með höndum rannsóknir samkvæmt lögum þessum og lögum um aðra skatta og gjöld sem á eru lögð af skattstjórum eða þeim falin framkvæmd á.“

Skattrannsóknnum er ekki lýst í almennu athugasemdunum með frumvarpi að lögum nr. 111/1992 heldur aðeins fjallað um tilgang þeirra og sagt:

“annars vegar er verið að skapa grundvöll fyrir gjalda-hækkun með því að afla sönnunargagna í skattsvikamálum og hins vegar að undirbúa refsimeðferð sem getur verið annaðhvort sektarmeðferð hjá yfirsattanefnd eða opinber refsimeðferð hjá dómstólum eftir rannsókn hjá Rannsóknar-lögreglu ríkisins á refsipættinum”.

Í reglugerðinni um skatteftirlit og skattrannsóknir nr. 373/2001 er ekki að finna skilgreiningu á hugtakinu skattrannsóknir. 12. grein reglugerðarinnar fjallar hins vegar um markmið rannsóknar og er efnislega óbreytt frá 3. gr. reglugerðar nr. 361/1995, um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins. 12. greinin segir markmið rannsóknar þau sömu og fram koma í tilvitnun um tilgang skattrannsókna úr almennum athuga-sem-dum með frumvarpi að lögum nr. 111/1992 hér á undan, en greinin er ýtarlegri og lýsir markmiðum rannsóknar á eftirfarandi hátt:

„Markmið rannsóknar skal vera að afla allra nauðsynlegra gagna og upplýsa málsatvik til þess að unnt sé að ákvarða hvort skattskil hafi verið röng eða byggð á vafasömum, hæpnum eða ófullnægjandi forsendum, svo leggja megi grundvöll að endurákvörðun opinberra gjalda og unnt sé að meta hvort krafist skuli refsimeðferðar og þá með hvaða hætti, sbr. VI. kafla.“

Í athugasemdum með frumvarpi að lögum nr. 111/1992 um breytingar í skattamálum segir að ekki sé ætlast til að skatt-rannsóknarstjóri ríkisins geti falið skattstjóra skattrannsókn í

skattsvikamálum, svo sem verið hafi, enda sé með frumvarpinu stefnt að aðskilnaði rannsóknarvalds og úrskurðarvalds.

Hér skal sérstaklega vakin athygli á 13. gr. laga nr. 122/1993, um breytingar í skattamálum, því með henni var nýrri málsgrein, 7. mgr., bætt við 102. gr. A. laga nr. 75/1981, sbr. 19. gr. laga nr. 111/1992, þess efnis að við rannsóknaraðgerðir skattrannsóknarstjóra ríkisins skuli gætt ákvæða laga um meðferð opinberra mála eftir því sem við getur átt, einkum varðandi réttarstöðu grunaðra manna á rannsóknarstigi.

2. Skatteftirlit

Eftir gildistöku laga 111/1992 er skatteftirlit áfram í verkahring ríkisskattstjóra og skattstjóra, en ekki einnig í verkahring skattrannsóknarstjóra eins og áður hafði verið. Um skipan eftirlits eru nú ákvæði í 1. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981, um tekju og eignarskatt, sbr. 18. gr. laga nr. 111/1992. Þar segir:

„Skattstjórar annast skatteftirlit, hver í sínu umdæmi. Þá hefur ríkisskattstjóri á hendi yfirstjórn skatteftirlits og skatteftirlit á landinu öllu. Skatteftirlitið nær til eftirlits samkvæmt lögum þessum og lögum um aðra skatta og gjöld sem á eru lögð af skattstjórum eða þeim falin framkvæmd á.“

Nokkrar lýsingar voru á því sem menn höfðu talið til skatteftirlits í almennu athugasemdunum með frumvarpi að lögum nr. 111/1992, auk þess sem fjallað er um tilgang þess en skilgreining á skatteftirliti er ekki að finna í lögum og hefur heldur ekki verið að finna í reglugerð fyrir en nú í reglugerðinni um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna. Í 1. mgr. 2. grein hennar segir svo:

„Skatteftirlit í skilningi reglugerðar þessarar tekur til hvers konar könnunar skattstjóra og ríkisskattstjóra á réttmæti skattskila fyrir og eftir álagningu eða ákvörðun opinberra gjalda eða skatta, samtímaeftirlits með rekstraraðilum, svo og annarra aðgerða sem ætlað er að tryggja að skattaðilar standi skil á lögboðnum skýrslum og upplýsingum um skattstofn eða skattskyldu.“

Í 2. mgr. 2. greinarinnar er því lýst hvað felst í könnun á réttmæti skattskila samkvæmt 1. mgr.:

Í könnun á réttmæti skattskila felst m.a. samanburður upplýsinga sem fyrir hendi eru innan skattkerfisins við skattframtöl og aðrar skýrslur skattaðila, könnun á réttmæti frádráttarliða, innskatts og endurgreiðslukrafna, skoðun bókhaldsgagna og eftirlit með tekjuskráningu. Einnig öflun frekari gagna frá skattaðilum eða öðrum, könnun á launabókhaldi og skilum á staðgreiðslu, virðisaukaskatti og öðrum gjöldum.

Í 3. mgr. er mælt fyrir um hvað átt er við með samtímaeftirliti:

Með samtímaeftirliti er átt við athugun á bókhaldi rekstraraðila ásamt leiðbeiningagjöf til þeirra, þar sem lögð skal áhersla á fyrirfram ákveðin atriði svo sem tekjuskráningu, launabókhald og skil á staðgreiðslu og virðisaukaskatti. Samtímaeftirlit lýtur jafnframt að athugun á notkun bifreiða og annarra eigna rekstraraðila, m.a. með tilliti til skattskyldra hlunninda starfsmanna.“

Ljóst er að með setningu hinnar nýju reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna hafa mörk þeirra skýrst verulega frá því sem var fyrir gildistöku hennar þann 11. maí s.l. Mörk skattrannsóknar eru nú skýrari þar sem í reglugerðinni kemur fram hvað felst í skatteftirliti í skilningi hennar, hvað teljast skattsvik, hvenær á að vísa máli til skattrannsóknarstjóra og hvenær ekki.

4. Aðilar sem koma að meðferð skattsvikamála

Í þessum kafla er fjallað um stofnun embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins og hlutverk embættisins. Einnig er fjallað um aðkomu annarra opinberra aðila og fleiri að því ferli skattsvikamála sem fjallað er um í skýrslu þessari.

4.1 Skattrannsóknarstjóri ríkisins

Með lögum nr. 111/1992 um breytingu m.a. á lögum nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, var stofnað sérstakt embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins og um leið var rannsóknardeild ríkisskattstjóra lögð niður. Embættið tók til starfa þann 1. janúar 1993.

Í 1. mgr. 102. gr. A laganna um tekju- og eignarskatt segir að skattrannsóknarstjóri skuli hafa með höndum rannsóknir samkvæmt þeim lögum og lögum um aðra skatta og gjöld sem á eru lögð af skattstjórum eða þeim er falin framkvæmd á. Auk laganna um tekju- og eignarskatt er hér um að ræða brot gegn lögum um virðisaukaskatt, lögum um staðgreiðslu og lögum um tryggingargjald.

Auk þess að rannsaka mál sem aðrir senda skattrannsóknarstjóra ríkisins til meðferðar getur embætti hans samkvæmt 2. mgr. 102. gr. A, laga 75/1981 um tekju- og eignarskatt, 4. mgr. 39. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og 2. mgr. 26. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, að eigin frumkvæði hafið rannsókn á hverju því atriði er varðar skil vegna skatta þeirra sem embætti hans skal rannsaka.

Skattrannsóknarstjóri hefur frá upphafi rannsakað bókhald samhliða rannsókn á skattskilum. Með lögum nr. 144/1994 um ársreikninga og nr. 145/1994 um bókhald var kveðið á um að skattrannsóknarstjóri ríkisins skyldi hafa með höndum tiltekinn hluta refsimeðferðar við brot á lögnum en þar er hvergi að finna umfjöllun um rannsóknir vegna brota á þeim en hins vegar hefur verið litið svo á að slík heimild væri fyrir hendi sem óhjákvæmilegur hluti refsimeðferðar auk heimildar í reglugerð um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra

ríkisins nr. 361/1995 og nú eftir að hún var felld úr gildi í maí 2001, í reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna nr. 373/2001.

Síðar var embættinu einnig falin rannsókn svonefndra ársreikningamála, þ.e. mála sem tilkomin eru vegna þess að ársreikningum hefur ekki verið skilað til ársreikningaskrár.

Tilgangurinn með rannsókn embættis skattrannsóknarstjóra er annars vegar að skapa grundvöll fyrir gjaldahækkun með því að afla sönnunargagna í skattsvikamálum og hins vegar að undirbúa refsimeðferð mála, sem er annað hvort sektarmeðferð hjá yfirskattanefnd, eða refsimeðferð hjá dómstólum að undan-genginni opinberri rannsókn og útgáfu ákæru hjá efnahags-brotadeild ríkislögreglustjóra.

Ákvæði kafla II. - VII. í nýju reglugerðinni um framkvæmd skatt-efftirlits og skattrannsóknna nr. 373/2001 eru að mestu efnislega óbreytt frá ákvæðum reglugerðar um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra nr. 361/1995. Veruleg breyting var þó gerð á reglum um framsendingu máls til skattstjóra og einnig breytt lágmarksfjárhæð við ákvörðun um refsimeðferð. Hins vegar er ýmis nýmæli að finna í I. kafla nýju reglugerðarinnar. Áður hefur verið fjallað um skilgreiningu á hugtakinu skattsvik sem þar er að finna en í honum er einnig skilgreining á hugtakinu skatteftirlit, ákvæði um verkefni skattstjóra, ríkisskattstjóra og í hvaða tilvikum skal vísa máli til skattrannsóknarstjóra auk þess sem fjallað er um mál sem ekki sæta meðferð hjá því embætti. Nánar er fjallað um áður nefndar breytingar og nýmæli síðar.

Áður nefnd reglugerð nr. 361/1995 var sú fyrsta sem sett var um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins. Var hún mikil réttarbót og taldi umboðsmaður Alþingis til að mynda að hún væri mjög mikilvæg því þar væru stjórnslu embættisins búnar settar reglur. Með reglugerð nr. 489/1996 um breytingu á reglugerð nr. 361/1995 var 10. gr. hennar um skráningu og meðferð móttekinna gagna og 32. gr. um lok málsmeðferðar hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins breytt. Breytingin var gerð í kjölfar athugasemda umboðsmanns Alþingis í álit 1317/1994 í þá veru að endurskoða þyrfti þau ákvæði sem fjölluðu um afhendingu gagna og heimildir skattaðila til aðgangs að gögnum. Einnig taldi hann að skattaðili ætti að fá staðlaðar leiðbeiningar um tímabundinn aðgang að gögnum og afhendingu þeirra að máli loknu. Tekið var á öllum þessum atriðum í reglugerðarbreytingunni.

Snemma á árinu 1994 tók embætti skattrannsóknarstjóra upp að eigin frumkvæði að láta fylgja með bréfum embættisins leiðbeiningar um réttarstöðu skattaðila annars vegar varðandi rannsókn og hins vegar varðandi refsimeðferð. Sömuleiðis var þá breytt málsmeðferð og andmælaferli tekið upp. Í álitum umboðsmanns nr. 1693/1996 lagði hann til að skattaðili fengi skriflegar leiðbeiningar fyrirfram þegar gögn væru haldlögð en áður hafði hann á fundi í nóvember 1995 viðrað það að slíkar leiðbeiningar gætu t.a.m. verið á bakhlið kvittunar fyrir móttöku gagna. Leiðbeiningar eru nú aftan á þeim kvittunum sem skattaðilar fá í hendur vegna afhentra eða haldlagðra gagna auk þess sem á heimasíðu skattrannsóknarstjóra er að finna ýmsar leiðbeiningar og upplýsingar um réttarstöðu rannsóknarþola.

Í almennum athugasemdum með frumvarpi að lögum nr. 111/1992 til breytinga m.a. á lögum 75/1981 um tekju- og eignarskatt er m.a. gerð svofelld grein fyrir ástæðum stofnunar embættis skattrannsóknarstjóra:

„Á síðustu árum hafa hins vegar kröfurnar um fullkominn aðskilnað úrskurðarvalds og framkvæmdarvalds aukist mjög eins og sýnir sig í lögfestingu aðskilnaðar dómsvalds og framkvæmdarvalds sem gildi tók 1. júlí sl. Sú staðreynd að skattrannsóknarstjóri stýrir deild, sem heitir rannsóknardeild ríkisskattstjóra, hefur m.a. valdið því að í huga almennings er ekki greint nægjanlega á milli ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra. Þá gefur athugasemd í nýlegum dómi Hæstaréttar um að rannsóknardeild ríkisskattstjóra og embætti ríkisskattstjóra séu ein og sama ríkisstofnunin tilefni til að ætla að aðskilnaður milli ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra sé ekki talinn nægjanlega mikill. Af þessum sökum er nauðsynlegt að settar verði skýrari reglur um þennan aðskilnað.“

Í framsöguræðu fjármálaráðherra á Alþingi þann 8. desember 1992 kom fram auk röksemdanna hér á undan að skatteftirlit yrði framvegis aðeins hjá skattstjórum undir verkstjórn og eftirliti ríkisskattstjóra. Fram kom og að í frumvarpinu sé komið til móts við kröfur verkalýðshreyfingarinnar um aukið skatteftirlit og einnig gat hann um nýskipaða nefnd sem ynni að því að gera tillögur að því hvernig koma megi í veg fyrir skattsvik. Örfáir þingmenn fjölluðu um stofnun hins nýja embættis en áberandi var í málflutningi bæði stjórnarliða og stjórnarandstæðinga að þeir töldu að breytingarnar myndu leiða til aukinnar áherslu á skatteftirlit og meðferð skattsvikamála og fögnuðu þeir því.

4.2 Skattstjórar

Í 7. mgr. 96. gr. laga um tekju- og eignaskatt nr. 75/1981 með síðari breytingum segir:

„Hafi skattstjóri grun um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga hafi verið framin skal hann tilkynna það skattrannsóknarstjóra ríkisins sem ákveður um framhald málsins.“

Svipuð ákvæði er að finna í lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og fleiri skattalögum. Frá upphafi hafa flest ný mál borist skattrannsóknarstjóra ríkisins fyrir tilstilli skattstjóra.

Skattstjórar með sérstakar eftirlitsskrifstofur, nú aðeins í Reykjavík og Reykjanesi, senda meint skattsvikamál til meðferðar hjá skattrannsóknarstjóra. Að jafnaði er það skatteftirlit ríkisskattstjóra, sem sinnir eftirliti í skattumdæmum öðrum en Reykjavík og Reykjanesi sem sér um að senda þess konar mál frá öðrum skattstjórum þó að dæmi finnist um að þeir sendi málin sjálfir.

4.3 Ríkisskattstjóri

Ákvæði um hlutverk embættis ríkisskattstjóra er m.a. að finna í 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt. Í stórum dráttum má segja að embætti ríkisskattstjóra komi að skattsvikamálum með tvennum hætti:

- 1) Ríkisskattstjóri skal senda skattrannsóknarstjóra ríkisins mál þegar grunur er um að skattsvik hafi verið framin eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga.

Frá því 1997 hafa þau mál sem borist hafa embætti skattrannsóknarstjóra frá ríkisskattstjóra komið frá skatteftirliti RSK, en það sinnir eftirliti í skattumdæmum öðrum en Reykjavík og Reykjanesi. Deild þessi sendir skattrannsóknarstjóra mál f.h. viðkomandi skattstjóra og sér hún um samskipti við embætti skattrannsóknarstjóra vegna þess. Fyrir stofnun skatteftirlits ríkisskattstjóra voru mál frá embætti hans send skattrannsóknarstjóra ríkisins frá eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra.

Dæmi eru um að skattstjórar utan Reykjavíkur og Reykjaness sendi mál sjálfir til embættis skattrannsóknarstjóra eins og fram kemur í kafla 4.2 hér á undan.

- 2) Einnig sendir skattrannsóknarstjóri öll mál sem hann lýkur rannsókn á með skýrslu til ríkisskattstjóra til endurákvörðunar á skattaþætti máls.

4.4 Yfirskattanefnd

Yfirskattanefnd er æðsti úrskurðaraðili á stjórnáskilum í skattamálum. Lögsaga nefndarinnar nær til landsins alls. Nefndin er óháð skattyfirvöldum og fjármálaráðherra í störfum sínum og gilda um hana sérstök lög nr. 30/1992, með áorðnum breytingum.

Yfirskattanefnd getur komið að afgreiðslu skattsvikamála með tvennum hætti. Þau mál sem skattrannsóknarstjóri lýkur með skýrslu og ekki eru send í opinbera refsimeðferð eru send í refsimeðferð hjá yfirskattanefnd. Nefndin getur og komið að skattsvikamáli ef skattaðili kærir til hennar endurákvörðun ríkisskattstjóra á skattaþætti málsins. Í fyrra tilvikinu er oft talað um skattsektarmál en því síðara um kærsmål.

Þegar máli lýkur með skýrslu hjá skattrannsóknarstjóra og hann hefur ákveðið að senda mál í refsimeðferð óska skattaðilar oftast eftir því að málið fari fyrir yfirskattanefnd. Að jafnaði er orðið við slíkri ósk ef undanskot eru undir 5 milljónum króna og aðrir þættir málsins eru ekki taldir sérlega alvarlegir, svo sem að ekki sé um ítrekað brot að ræða.

4.5 Ríkislögrelustjóri

Ríkislögrelustjóraembættið var sett á fót með lögreglugögum nr. 90/1996 er tóku gildi þann 1. júlí 1997. Lögin leystu af hólmi lög um lögrelumenn nr. 56/1972 og lög um Rannsóknarlögrelgu ríkisins nr. 108/1976 sem lögð var niður frá sama tíma. Nýju lögrelugögin marka grundvallarbreytingar á skipulagi æðstu stjórnar lögrelunnar þar sem kveðið er á um það að dómsmálaráðherra sé æðsti yfirmaður lögrelunnar í landinu og ríkislögrelustjórinn fari með málefni lögrelunnar í umboði hans. Eitt af hlutverkum embættis ríkislögrelustjórans er að starfrækja lögrelurannsóknardeild sem rannsakar skatta- og efnahagsbrot.

Hið nýja embætti tók við þeim skattsvikamálum sem ólokið var hjá Rannsóknarlögreglu ríkisins. Þrátt fyrir að úttekt þessi nái aðallega til árunna 1997 - 1999 og því til beggja áðurnefndra embætta verður hér aðallega horft til þeirrar skipunar mála sem verið hefur frá stofnun embættis ríkislögreglustjórans.

Segja má að embætti ríkislögreglustjórans komi að meðferð eða afgreiðslu skattsvikamála með tvennum hætti.

- 1) Samkvæmt 70. gr. laga nr. 19/1991 um meðferð opinberra mála, getur rannsóknari leitað til kunnáttumanna þegar þörf er á sérfræðilegri rannsókn, svo sem bókhaldsrannsókn. Efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjórans sendir embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins tugi mála árlega með ósk um rannsókn á bókhaldi og skattskilum.

Uppruni mála sem efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjóra sendir skattrannsóknarstjóra ríkisins er af tvennum toga. Annað hvort er um að ræða mál þar sem við rannsókn ríkislögreglustjórans á öðrum málum en skattsvikamálum, kemur upp grunur um að skattsvik hafi verið framin eða um er að ræða mál sem skiptastjórum ber að senda ríkislögreglustjóra að uppfylltum tilteknum skilyrðum í 84. gr. gjaldþrotalaga.

- 2) Flæðið er og í hina áttina því öll mál sem lokið er með skýrslu hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins og hann ákveður að senda í opinbera refsimeðferð eru send efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjórans.

Ljúki rannsókn efnahagsbrotadeildar á máli frá skattrannsóknarstjóra þannig að talin séu efni til opinberrar ákæru sér embætti ríkislögreglustjórans um útgáfu hennar. Í reynd ákærir sérstakur saksóknari efnahagsbrotadeildarinnar fyrir hönd embættisins. Samstarf og samráð er við embætti ríkissaksóknara sem er æðsti handhafi ákæruvalds í landinu.

4.6 Ríkissaksóknari

Embætti ríkissaksóknara getur komið að skattsvikamálum með tvennum hætti. Annars vegar getur það sem æðsti handhafi ákæruvalds gefið saksóknara efnahagsbrotadeildar ríkislögreglustjóra fyrirmæli um einstök mál, kveðið á um rannsókn máls, mælt fyrir um framkvæmd rannsóknar og fylgst með henni.

Hins vegar er ríkissaksóknari sá aðili sem tekur ákvörðun um það hvort héraðsdómum í skattsvikamálum er áfrýjað til Hæstaréttar eða ekki.

4.7 Dómstólar

Ef gefin er út ákæra í skattsvikamáli fer mál til héraðsdóms þar sem málsmeðferðin fer eftir lögum um meðferð opinberra mála, nr. 19/1991.

4.8 Fjármálaráðuneyti og dómsmálaráðuneyti

Fjármálaráðuneytið fer með yfirstjórn skattamála hér á landi. Í 105. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt er fjallað um eftirlit fjármálaráðherra með því að skattstjórar, skattrannsóknarstjóri, ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd ræki skyldur sínar. Fjármálaráðherra hefur því eftirlit með flestum þeim opinberu aðilum sem koma að ferli skattsvika- og vanskilamála. Ríkislögreglustjórinn starfar í umboði dómsmálaráðherra og undir eftirliti hans en dómstólar heyra skipulags- og stjórnunarlega undir dómsmálaráðuneytið en eru óháðir í dómsstörfum sínum.

4.9 Aðrir

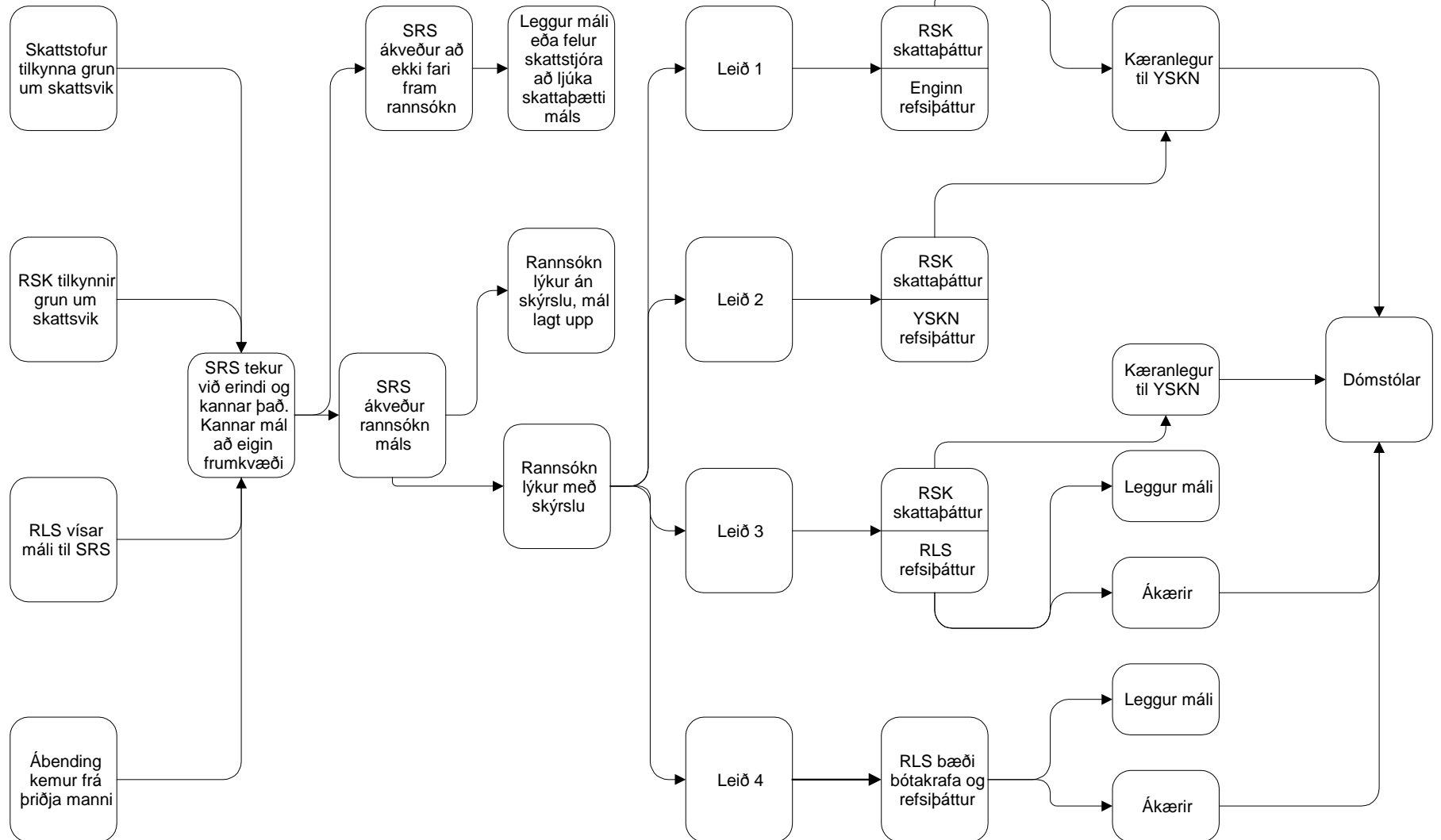
Aðrir en skattstjórar, ríkisskattstjóri og ríkislögreglustjóri geta sent embætti skattrannsóknarstjóra erindi. Samkvæmt 5. tölulið 1. mgr. 11. greinar reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna, getur upphaf rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra á skattsvikum eða öðrum refsiverðum brotum, átt rætur að rekja til kæru, tilkynningar eða ábendingar frá þriðja manni (utanaðkomandi aðila).

Tilkynningar frá innheimtumönnum ríkissjóðs um að ekki hafi verið staðin skil á innheimtum virðisaukaskatti eða afdreginni staðgreiðslu eru í skýrslu þessari í töflum um uppruna mála á árunum 1997 - 1999 flokkaðar sem ábendingar frá þriðja aðila.

4.10 Yfirlit um ferli skattsvikamála

Á næstu síðu má sjá myndrænt yfirlit um ferli skattsvikamála. Athygli er vakin á því að myndin geymir hvorki ferli skýrslu vegna andmælaréttar gjaldanda né hin hefðbundnu úrræði sem honum standa til boða samkvæmt stjórnslulögum og lúta m.a. að því að bera málsmeðferð stjórnslunnar undir æðra stjórnvald og umboðsmann Alþingis.

Ferli skattsvikamála



5. Meðferð mála hjá skattrannsóknarstjóra

Í þessum kafla verður lýst nokkuð ferli mála hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins en hann getur verið mislangur eins og fram kemur hér á eftir.

Skipta má aðkomu skattrannsóknarstjóra ríkisins að ferli skattsvikamála gróflega í þrennt:

- 1) Hann tekur við þeim tilkynningum, tilvísunum, kærum og ábendingum sem honum berast ýmist frá skattstjóra, ríkisskattstjóra, lögreglu eða þriðja manni, jafnframt því að eiga sjálfur frumkvæði að málum. Að lokinni könnun mála tekur hann ákvörðun um hvort tilefni sé til rannsóknar.
- 2) Hann rannsakar mál og þarf vegna þess að afmarka það, þ.m.t. til hvaða ára eða tímabila rannsókn taki, hvaða atriði á að rannsaka, hverja skuli yfirheyra og að öðru leyti með hvaða hætti rannsókn skuli fara fram. Henni lýkur síðan annað hvort með skýrslu eða upplagningu, þ.e. ákvörðun um að rannsókn skuli hætt.
- 3) Hann framsendir þau mál sem lokið er með skýrslu til embættis ríkisskattstjóra til endurákvörðunar á skattaþætti málsins og framsendir mál jafnframt í opinbera refsimeðferð eða sektarmeðferð en í þeirri síðarnefndu kemur hann fram fyrir hönd gjaldkrefjanda. Jafnframt fylgist hann með afdrifum framsendra mála.

Í reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna nr. 373/2001 er í II. - VII. kafla að finna ítarlegar reglur sem embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins skal fylgja í störfum sínum. Kaflar þessir fjalla um upphaf rannsóknar, markmið hennar og afmörkun, tilhögun og framkvæmd rannsóknar, skýrslutökur, lok rannsóknar máls, refsimeðferð og ýmis ákvæði og gildistöku. Helstu breytingar frá áður gildandi reglum um þessi atriði í reglugerð nr. 361/1995 um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, með áorðnum breytingum, sbr. reglugerð nr. 489/1996, eru vegna framsendingar máls til skattstjóra og verulegrar hækkunar á viðmiðunarfjárhæð vegna ákvörðunar um refsimeðferð.

Í 7. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, sem fjallar um sendingar skattstjóra á málum til skattrannsóknarstjóra ríkisins vegna gruns um skattsvik, og 4. mgr. 101. gr. laga um sendingar ríkisskattstjóra af sömu ástæðu, kemur fram að skattrannsóknarstjóri ríkisins „ákveður um framhald málsins“.

Í 2. mgr. 11. gr. rgl. nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknir eru einnig ákvæði um valdheimildir skattrannsóknarstjóra því þar segir að hann ákveði hvort ábending frá þriðja manni eða tilkynningar frá skattstjóra eða ríkisskattstjóra, „gefi tilefni til rannsóknar eða annarrar umfjöllunar af hans hálfu.“ Vegna mála frá ríkislögreglustjóra segir að skattrannsóknarstjóri skuli hefja rannsókn „nema hann telji atvik vera með þeim hætti að rannsókn á hans vegum sé þýðingarlaus eða illframkvæmanleg af öðrum ástæðum eða varði mjög óverulegar fjárhæðir.“ Skattrannsóknarstjóri skal þegar svo er ástatt tilkynna ríkislögreglustjóra þá niðurstöðu.

Mál frá skattstjórum og ríkisskattstjóra eru við móttöku skráð í málaskrá og fá þar málsnúmer. Mál frá ríkislögreglustjóra eru og skráð í málaskrána. Sama gildir um þau mál sem skattrannsóknarstjóri ákveður að eigin frumkvæði að taka til rannsóknar. Allar ábendingar frá þriðja manni eru skráðar í sérstaka ábendingaskrá. Ef ákveðið er að taka ábendingu til rannsóknar er ábendingin skráð sem mál í málaskrá.

Mikil áhersla er lögð á það hjá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins að allur embættisrekstur fari að fyrirfram ákveðnum verkferlum og sé nákvæmlega skráður.

5.1 Ákvörðun um rannsókn

Síðla ársins 1997 voru tekin upp ný vinnubrögð hjá embætti skattrannsóknarstjóra við val á málum til rannsóknar. Breytingar þessar voru liður í umfangsmikilli endurskipulagningu vinnubragða, verkferla og stjórnkerfis embættisins.

Eftir áðurnefnda breytingu eru öll erindi sem berast skattrannsóknarstjóra ríkisins yfirfarin af sérstökum vinnuhópi innan embættisins. Hópurinn gerir að lokinni skoðun þeirra tillögur til skattrannsóknarstjóra og staðgengils hans um hvort þau skuli tekið til rannsóknar eða ekki. Tillögurnar byggja á mati á málsatvikum og ætlaðri refsinemi háttseminnar og er með þessu reynt að tryggja að jafnræðis og samræmis sé gætt.

Skattrannsóknarstjóri tekur sjálfur endanlega ákvörðun um hvort ráðist er í rannsókn eða ekki.

Við ákvörðun um hvort rannsókn skuli fara fram er tekið tillit til aðstæðna viðkomandi skattaðila, þ.e. hvort hann hafi bætt úr því tjóni sem valdið hefur verið, hvort hann hafi lagfært það sem skattstjóri taldi vera athugunarvert eða hvort önnur atriði kunna að vera til staðar sem gera það að verkum að annað hvort sé ekki þörf á aðgerðum skattrannsóknarstjóra eða þær aðgerðir kunni að vera tilgangslausar. Koma þar til álita m.a. einstaklingsbundnar aðstæður svo sem veruleg veikindi eða andlát. Leitast er við að meta heildstætt öll atriði sem taka þarf tillit til og skipta máli við ákvörðun um hvort mál er tekið til rannsóknar eða ekki.

Ef ákvörðun er tekin um skattrannsókn er hafist handa við undirbúning hennar.

22. grein nýju reglugerðarinnar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna fjallar um framsendingu máls til skattstjóra og er bæði að finna í henni ákvæði úr eldri reglugerð en einnig veruleg nýmæli.

Í 1. mgr. 22 gr. rgl. 373/2001 er skattrannsóknarstjóra heimilað að fela skattstjóra sem vísað hefur til hans máli að ljúka skattabætti máls án þess að fram fari rannsókn skv. reglugerðinni, þegar talið er að málsatvik séu að fullu upplýst og ekki sé þörf á skýrslutökum skv. 94. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, í því skyni. Í 2. mgr. 22. gr. segir svo að þegar endurákvörðun er lokið samkvæmt 1. mgr. skuli skattstjóri eða ríkisskattstjóri senda málgögn til skattrannsóknarstjóra ríkisins sem taki ákvörðun um hvort til refsimeðferðar skuli koma. Ákvæði þessa efnis voru áður í 1. og 2. mgr. 13. gr. eldri reglugerðar en þeim var sjaldan beitt.

Í 3. mgr. 22. gr. er að finna eftirfarandi nýmæli:

„Skattstjóra er heimilt að fengnu samþykki skattrannsóknarstjóra að ljúka endurákvörðun máls þegar málsatvik eru með þeim hætti sem greinir í 4. tölulið 8. gr., enda sé vísun til skattstjóra einungis byggð á því að um ítrekað brot sé að ræða en málið þarfnist ekki rannsóknar í skilningi reglugerðar þessarar til að endurákvörðun geti farið fram.“

Áður hefur verið fjallað um þær heimildir skattalaga sem segja skattrannsóknarstjóra ákveða framhald máls þegar skattstjórar eða ríkisskattstjóri senda honum mál. Í fyrri málslið 4. mgr. 22. gr. er nú að finna nýtt ákvæði þessu tengt sem hljóðar svo:

„Skattrannsóknarstjóri getur ákveðið að mál sem vísað hefur verið til hans á grundvelli 8. gr. skuli ekki sæta skattrannsókn ef málsatvik eru með þeim hætti að ekki sé þörf á að málið sæti skattrannsókn.“

Í síðari málslið 4. mgr. er svo að finna reglu sem áður var að finna í 3. mgr. 13. gr. eldri reglugerðar um að skattrannsóknarstjóra ríkisins sé heimilt að framsenda í upplýsingaskyni til skattstjóra og ríkisskattstjóra ábendingar um athugunarverð skattskil og önnur atriði sem eftirlits kunna að þarfnast.

Í 5. og síðustu málsgrein 22. greinar segir svo að skattrannsóknarstjóri skuli tilkynna skattstjóra eða ríkisskattstjóra um þau mál sem hann lýkur án aðgerða og vísað hefur verið til hans af þeirra hálfu. Regla þessi er nýmæli og útvíkkun á tilkynningaskyldu skattrannsóknarstjóra sem áður náði aðeins til ríkislögreglustjóra, sbr. 2. mgr. 2. gr. rgl. nr. 361/1995, um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins og nú 2. mgr. 11. gr. reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna nr. 373/2001 þar sem segir að skattrannsóknarstjóra beri ef hann ákveður að rannsaka ekki mál sem ríkislögreglustjórinn vísaði til hans, að tilkynna honum þá niðurstöðu. Með þessu nýmæli er komið til móts við óskir skattstjóra um að fá vitneskju í fleiri tilvikum en verið hefur um lok mála sem þeir hafa sent embætti skattrannsóknarstjóra.

Ef ákvörðun er tekin um að mál fari ekki í rannsókn er það afgreitt með rökstuðningi. Það þýðir að mál sem hefur verið formlega stofnað í málaskrá leiðir ekki til neinna stórra aðgerða af hálfu skattrannsóknarstjóra. Að sögn hans er ástæðan venjulega sú að um er að ræða smámál þar sem ekki eru taldar hlutrænar forsendur fyrir rannsókn.

5.2 Rannsókn undirbúin

Þegar tekin hefur verið ákvörðun um rannsókn er máli úthlutað til rannsóknarteymis. Þó ákveðið hafi verið að taka mál til rannsóknar fer ýmis vinna fram við gagnaöflun og undirbúning að athöfnum hjá embætti skattrannsóknarstjóra áður en skattaðila sjálfum er tilkynnt um rannsókn og gagna aflað hjá honum. Ástæður þessa eru aðallega tvær. Annars vegar að gengið sé sem best úr skugga um að ekki verði að ástæðulausu farið út í þær viðamiklu og alvarlegu aðgerðir sem skattrannsókn er og hins vegar að tryggt verði að rannsóknarhagsmunir raskist ekki bæði með því að undirbúa aðgerðir og koma í veg fyrir að önnur skattyfirvöld hefji athugun á sömu atriðum.

Eitt af hlutverkum skattrannsóknarstjóra vegna rannsóknar máls er að afmarka hana, þ.m.t. hver sé hinn raunverulegi skattaðili, til hvaða ára eða tímabila rannsókn tekur, hvaða atriði verða rannsökuð, af hverjum skal taka skýrslur og að öðru leyti með hvaða hætti rannsókn fer fram, sbr. 5. gr. rgl. nr. 361/1995 um skattrannsóknir o.fl. Tilhneiging er til að afmarka rannsókn rúmt á undirbúningsstigi en oft þrengist hún í rannsókninni sjálfri. Þessu er einnig stundum öfugt farið.

Áður hefur komið fram að rannsóknir skattrannsóknarstjóra takmarkast við brot gegn tilteknum lögum. En hann er einnig við tímalega afmörkun rannsóknar bundinn af ákvæðum í lögum um sakarfyrningu en um hana er fjallað í kaflanum hér á eftir. Auk þess verður skattrannsóknarstjóri að taka tillit til tímamarka í lögum á heimild ríkisskattstjóra til endurákvörðunar á skattaþætti skattsvikamála en um hana er fjallað í kaflanum um endurákvörðun síðar í skýrslunni.

5.3 Rannsókn hafin

Formlega telst rannsókn ekki hafin fyrr en skattaðila er tilkynnt um hana og telst upphaf rannsóknar frá þeim tíma.

Fyrstu aðgerðir skattrannsóknarstjóra gagnvart skattaðila eru að tilkynna honum um að rannsókn sé hafin. Því næst er gagna aflað hjá honum með þeim ráðum sem tiltæk eru, m.a. með atbeina lögreglu ef nauðsyn krefur. Undir rannsókn máls er að jafnaði aflað allra þeirra sönnunargagna sem nauðsynleg teljast til þess að upplýsa mál.

Fyrir hefur komið að mál hafi í upphafi rannsóknar verið send strax í opinbera rannsókn til ríkislögreglustjóra en slíkt er þó afar sjaldgæft.

Hér á undan er minnst á það að rannsóknartímabil verði að rúmast innan ákvæða laga um sakarfyrningarfrest. Þó að skattalög og lög um bókhald og ársreikninga séu ekki alveg samhljóða er sex ára reglan þó sameiginleg í þeim öllum, sbr. t.d. 108. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt og 31. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Lög um virðisaukaskatt eru aðeins frábrugðin því að samkvæmt 41. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt fýrnist sök skv. 40. gr. á sex árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins eða rannsóknarlögreglustjóra ríkisins eða hjá löglærðum fulltrúum þeirra gegn skattaðila sem sökunaut, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar. Sambærilegt ákvæði er bæði í 41. gr. laga nr. 145/1994 um bókhald og 88. gr. laga nr. 144/1994 um ársreikninga.

Ákvæði um sakarfyrningu í skattalögum og lögum um bókhald og ársreikninga þykja óljós um mörg atriði en talið hefur verið að þar sem þeim sleppir megi hafa hliðsjón af 82. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940.

Að sögn skattrannsóknarstjóra hafa dómur í héraði á undanförunum árum verið talsvert misvísandi hvað teljist rjúfa sakarfyrningu, hvað teljist vera framhaldsbrot, fullframning brota og frá hvaða tímamarki fyrning er rofin. Þá telur hann þess dæmi í nýlegum dómum að auk mismunandi lagatúlkunar komi beinlínis fram grundvallarmisskilningur á ákvæðunum. Yfirskattanefnd hefur einnig haft aðrar skoðanir á þessum málum en dómstólar en hefur hins vegar verið sjálfri sér samkvæm.

Þann 29. mars 2001 var í Hæstarétti kveðinn upp dómur í máli nr. 18/2001 sem þykir skýra umrædd fyrningarákvæði nokkuð. Í ákæru var ákærða gefið að sök að hafa brotið gegn lögum um virðisaukaskatt með því að rangfæra í sjálfstæðum atvinnurekstri sínum skilaskyldan virðisaukaskatt á virðisaukaskýrslum vegna uppgjörstímabilanna mars - desember 1999 og látið undir höfuð leggjast að skila skýrslum vegna tímabilanna janúar - júní 1994, nóvember - desember 1994 og janúar - febrúar 1995 og koma sér þannig undan að standa skil á innheimtum virðisaukaskatti vegna sölu á þjónustu á framangreindum tímabilum. Einnig var ákærða í ákæru gefið að sök að hafa látið undir höfuð leggjast að færa bókhald og varðveita bókhaldsgögn vegna starfsemi sinnar á árunum 1993 - 1996. Ákærði játaði að hafa framið þau brot sem ákæra náði til. Fram kom og í málinu

að ákærði skilaði í desember 1994 núllskýrslum vegna virðisaukaskatts fyrir júlí - ágúst og september - október 1994 og voru þær ekki véfengdar.

Af hálfu ákæruvaldsins var á því byggt að brotastarfsemi ákærða félli undir þá skilgreiningu að vera framhaldsbrot sem virða ætti sem brotaeind og upphaf fyrningarfrests teldist því frá lokum síðasta brots í brotahrinu ákærða árið 1996 og því væri sök ákærða ófyrnd að öllu leyti. Héraðsdómur Reykjaness kvað upp dóm í málinu þann 30. október 2000. Í dóminum voru brot ákærða vegna virðisaukaskattsins virt sem sjálfstæð og afmörkuð brot sem endurtekin voru á þeim uppgjörstímabilum sem ákært var fyrir og voru þau talin fullframin á því tímamarki er honum bar að skila skattinum eftir hvert uppgjörstímabil. Taldi héraðsdómur meðferð málsins því ekki með þeim hætti að fyrning hafi rofnað gagnvart hinum ákærða fyrr en með þingfestingu málsins fyrir dóminum þann 15. janúar 2000. Vegna þessa taldi dómurinn að virðisaukaskattsbrot ákærða vegna mars - desember 1993 og janúar - apríl 1994 væru fyrnd og var ákærði því sýknaður af þeim. Á sömu forsendum taldi dómurinn bókhaldsbrot ákærða vegna ársins 1993 fyrnt og sýknaði hann af því.

Ríkissaksóknari skaut málinu til Hæstaréttar í desember 2000 og krafðist m.a. sakfellingar samkvæmt ákæru. Áfrýjun ákæruvaldsins laut að því að hnekkja þeirri niðurstöðu héraðsdóms að hluti brota samkvæmt ákæru væri fyrndur. Hæstiréttur taldi að brot ákærða á lögum um virðisaukaskatt, sem fólust í því að gera ekki skil til ríkissjóðs á virðisaukaskatti sem hann hafði innheimt, hefðu náð samfelld yfir tímabilið frá mars 1993 - febrúar 1996 að því undanskildu að skila tveimur núllskýrslum fyrir greiðslutímabilin júlí - ágúst og september - október 1994. Hæstiréttur taldi brot ákærða óumdeilanlega samkynja og taldi að líta yrði svo á að þau hefðu verið framin vísitandi og með skipulegum hætti umrætt tímabil með því markmiði að halda eftir hinum innheimta skatti sem skila átti til ríkissjóðs. Hæstiréttur því að þegar litið væri til þessara atriða þætti verða að virða þau heildstætt sem samfellda brotastarfsemi og taldi ekki skipta máli í þessu sambandi þótt ákærði hefði skilað tveimur svokölluðum núllskýrslum í desember 1994. Á sama hátt taldi Hæstiréttur að líta yrði á brot ákærða á bókhaldslögum á ofangreindu tímabili sem óslitna brotastarfsemi. Samkvæmt þessu taldist fyrningarfrestur vegna brota ákærða hefjast þegar umræddri brotastarfsemi hans lauk í febrúarlok 1996, sbr. 1. mgr. 82. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940. Með hliðsjón af 5. mgr. 41. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og 4. mgr. laga nr. 145/1994 um bókhald og áður 2. mgr. 81. gr. almennra hegningarlaga taldi Hæstiréttur öll brotin ófyrnd.

Í dómi Hæstaréttar nr. 18/2001 sem rakin er hér á undan er mjög skýrt að skattsvikamál geta flokkast undir það sem nefnd eru framhaldsbrot. Telja verður að með dóminum liggja nú að ýmsu leyti fyrir skýrari skilningur á reglum um fyrningu sakar en fyrir uppkvaðningu hans.

5.4 Rannsókn lokið

Skattrannsóknarstjóri ríkisins getur á hvaða stigi rannsóknar sem er ákveðið að ljúka henni.

Ef skattrannsóknarstjóri telur rannsókn leiða í ljós sannanleg skattalagabrot lýkur hann máli með skýrslu. Ef rannsókn leiðir hins vegar ekki í ljós nein slík áþreifanleg brot er rannsókn lokið án skýrslu. Slík ákvörðun er ætíð tekin með formlegum hætti og um hana bókað ásamt stuttum rökstuðningi fyrir ákvörðuninni.

Í skýrslu kemur fram hvaða sönnunargögn lágu til grundvallar niðurstöðu hennar, hverjir komu til skýrslugjafar, hver er ætlaður undandreginn skattur eða skattstofn, hvort og hvenær skila- eða gjaldskyldum skatti var skilað, ef um það er að ræða, hvenær rannsókn lauk og hvaða rannsóknarmenn unnu að rannsókn máls. Skýrsla í máli er í raun grundvöllur þeirra ákvarðana sem síðar eru teknar um meðferð máls.

Þegar rannsókn máls er lokið fær skattaðili afhent eintak af skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins og er gefinn kostur á að tjá sig um efni hennar og koma að mótmælum, gögnum og skriflegum skýringum, áður en skattrannsóknarstjóri ríkisins tekur ákvörðun um framhald máls. Þá skal veita skattaðila hæfilegan frest til andmæla.

Andmælarétturinn á þó ekki við ef mál var kært til lögreglu áður en rannsókn lauk af hálfu skattrannsóknarstjóra ríkisins eða málið var kært til lögreglu strax eftir að rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk.

Berist skattrannsóknarstjóra ríkisins engin andmæli innan veittra fresta er skýrsla gefin út í endanlegri mynd og þess getið að skattaðila og eftir atvikum öðrum hafi verið gefinn kostur á að andmæla henni. Hið sama á við ef fram komin andmæli þykja ekki gefa tilefni til breytinga á skýrslu, þeirra er getið í skýrslunni og þau látnin fylgja með fullnaðarskýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins um rannsókn málsins.

Telji skattrannsóknarstjóri ríkisins hins vegar að andmæli skattaðila gefi tilefni til skal rannsókn máls endurupptekin og henni fram haldið og lokið með nýrri skýrslu, að teknu tilliti til andmæla skattaðila.

Skattrannsóknarstjóri skal samkvæmt 34. gr. reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna nr. 373/2001, sbr. áður 25 gr. rgl. um skattrannsóknir nr. 361/1995, tilkynna skattaðila um þá ákvörðun sína að senda mál til endurákvörðunar hjá ríkisskattstjóra. Einnig skal hann tilkynna skattaðila ákvarðanir sínar um refsimeðferð viðkomandi. Andmæli skattaðila skulu fylgja með skýrslu skattrannsóknarstjóra.

6. Endurákvörðun skattaþáttar hjá ríkisskattstjóra

Í þessum kafla er í stuttu máli fjallað um endurákvörðun skattaþáttar skattsvikamála.

6.1 Um endurákvörðun

Þegar skattsvikamálum lýkur með skýrslu hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, sendir hann mál til embættis ríkisskattstjóra til endurákvörðunar á skattaþætti því samkvæmt 6. mgr. 102. gr. A, sbr. 3. mgr. 101. gr. laga 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt. Skal ríkisskattstjóri, þegar aðgerðir skattrannsóknarstjóra ríkisins gefa tilefni til endurákvörðunar á sköttum, annast hana.

Ríkisskattstjóri leggur sjálfstætt mat á það hvort endurákvörðun skuli skattstofna skattaðila. Í 3. mgr. 101. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt segir að telji ríkisskattstjóri ástæðu til að breyta ákvörðun skattstjóra um skattstofn eða skattálagningu samkvæmt þeim lögum og öðrum lögum um skatta og gjöld, sem skattstjórar leggja á, geti hann ákvarðað skattaðila skattstofn og skatt að nýju eða falið það skattstjóra, enda séu uppfyllt skilyrði 96. og 97. gr., ef um hækkun er að ræða.

Heimildir ríkisskattstjóra til endurákvörðunar eru ekki samhljóða í skattalögum. Skv. 1. mgr. 97 gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt nær heimild til endurákvörðunar til skatts vegna tekna og eigna til síðustu sex ára næst á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Í 26. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og 28. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda er hins vegar að finna sérstakar heimildir til endurákvörðunar ef hún á rætur sínar að rekja til rannsóknar á skattskilum aðila annað hvort hjá skattrannsóknarstjóra eða ríkislögreglustjóra, en þá nær heimildin til endurákvörðunar til 6 ára aftur í tímann reiknað frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst.

Hér á eftir er tekið dæmi um beitingu þessa ólíku reglna í máli sem lýtur bæði að broti á lögum um tekju- og eignarskatt og lögum þar sem sérreglan gildir.

Dæmi:

Rannsókn máls hófst í desember 1996.

Skattrannsóknarstjóri ákvað að rannsókn næði til árána 1990 - 1995 að báðum árum meðtöldum.

Rannsókn lauk í júní 1998.

Endurákvörðun ríkisskattstjóra fór fram í desember 1998:

1) Virðisaukaskattur og staðgreiðsla

Endurákvörðun náði til árána 1990 - 1995, alls 6 ára. Hér var hægt að endurákvarða vegna allra árána sem rannsökuð voru.

2) Tekjuskattur

Endurákvörðun náði til árána 1992 - 1995, alls 4 ára. Hér var ekki hægt að endurákvarða vegna álagningar-árána 1990 og 1991 sem rannsökuð voru.

Vegna hinna mismunandi reglna sem gilda um heimildir til endurákvörðunar hlýtur skattrannsóknarstjóri oft að standa frammi fyrir erfiðri ákvörðun um það hvort rannsaka skuli fleiri ár eða færri. Í þessu samhengi skal minnt á það sem fram kemur í kafla 5.3 hér að framan um upphaf rannsóknar í umfjöllun um fyrningu sakar, að eins og fram kemur skýrt í Hæstaréttardómi 18/2001 frá 29. mars s.l., geta skattsvikamál flokkast undir það sem nefnt er framhaldsbrot og fynnist refsipáttur máls því ekki með sama hætti og skattaþáttur þess. Þannig er út af fyrir sig ekki loku fyrir það skotið að skattaðila verði refsað fyrir brot, þar sem skattaþáttur er fyrndur.

Endurákveði ríkisskattstjóri skattstofn skattaðila sendir hann honum eintak af skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins ásamt bréfi þar sem hann boðar fyrirhugaða endurákvörðun sína og býður honum að nýta sér andmælarétt sinn. Að liðnum þeim fresti sem aðili hefur til andmæla, endurákvarðar ríkisskattstjóri skattstofna með úrskurði, eftir atvikum með hliðsjón af framkomnum athugasemdum.

Vilji skattaðili ekki sætta sig við úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun getur hann kært hann til yfirsattanefndar. Er þá talað um kærumál og kemur ríkisskattstjóri fram fyrir hönd gjaldkrefjanda gagnvart nefndinni. Úrskurður yfirsattanefndar er fullnaðarúrskurður um skattfjárhæð. Vilji skattaðili ekki sætta sig við hann getur hann borið ágreining um skattskyldu og skattstofna málsins undir dómstóla.

Fyrrum þurfti fyrst að kæra úrskurð ríkisskattstjóra til hans sjálfs áður en heimilt var að kæra úrskurðinn til yfirskattanefndar en þessu var breytt með 14. gr. laga nr. 137/1996 sem breytti 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt. Áður nefnd lagabreyting breytti mjög vinnulagi embættis ríkisskattstjóra við endurákvörðunarþátt mála frá skattrannsóknarstjóra. Skýrslur hans eru nú ekki lengur sendar beint til gjaldanda án skoðunar embættis ríkisskattstjóra á efni þeirra eins og áður var. Nú er farið í gegnum skýrslu, lagt sjálfstætt mat á efni hennar og síðan unnin upp úr henni þau atriði sem ætlunin er að byggja á við endurákvörðun. Að þessu loknu eru gögn send gjaldanda, svonefnd boðun, og honum gefinn 15 - 20 daga frestur til andmæla og stundum viðbótarfrestur. Andmæli gjaldanda ef einhver eru koma fram við þau atriði sem ríkisskattstjóri ætlar að byggja á strax á þessu stigi en ekki eingöngu við fullnaðarskýrslu skattrannsóknarstjóra eins og áður var.

6.2 Úrskurður um endurákvörðun eða afgreiðsla án úrskurðar

Ekki lýkur öllum þeim málum sem skattrannsóknarstjóri sendir til ríkisskattstjóra til meðferðar á skattapætti máls með úrskurði um endurákvörðun skattapáttar. Sá hluti skattsvikamála sem nefndur er vanskilamál er oftast afgreiddur frá ríkisskattstjóra án úrskurðar um skattkröfuna þar sem í þeim málum er sjaldnast ágreiningur um skattapáttinn og því engin þörf á úrskurði. Í vanskilamálunum er hins vegar stundum úrskurðuð breyting vegna álags.

7. Refsimeðferð hjá yfirskattanefnd eða dómstólum

Hér skal rifjað upp markmið rannsóknar hjá embætti skatt-rannsóknarstjóra ríkisins en um það segir eftirfarandi í 12. gr. reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna nr. 373/2001:

„Markmið rannsóknar skal vera að afla allra nauðsynlegra gagna og upplýsa málsatvik til þess að unnt sé að ákvarða hvort skattskil hafi verið röng eða byggð á vafasömum, hæpnum eða ófullnægjandi forsendum, svo leggja megi grundvöll að endurákvörðun opinberra gjalda, og unnt sé að meta hvort krafist skuli refsimeðferðar og þá með hvaða hætti.“

Í áðurnefndri reglugerð er í 17. grein fjallað um rannsókn skatt-rannsóknarstjóra á saknæmisskilyrðum. Segir þar að rannsaka skuli eftir því sem tilefni þykir gefa til huglæga afstöðu hins grunaða til ætlaðs brots, ásetning hans, gáleysi og eftir atvikum hvatir, svo og ef um tilraun til brots er að ræða og hvort hann hefur af sjálfdáðum horfið frá henni.

Segja má að einkum sé tvenns konar eðlismunur á refsipætti og skattaþætti skattsvikamála. Annars vegar er munur að því er varðar fyrningu og hefur þegar verið fjallað um það atriði en hins vegar er munur að því er varðar sönnunarstöðu. Reglur um sönnun eru ekki þær sömu eftir því hvort verið er að sanna refsiverða háttsemi eða sanna vantalin skatt. Í fyrra tilvikinu er allur vafi talinn sökunauti í hag og sönnunarbyrðin hjá hinu opinbera. Varðandi gjaldþáttinn þá getur sönnunarbyrðin færst yfir á gjaldandann og getur fjárhæð sem gjaldahækkun byggir á þess vegna verið hærri en sú fjárhæð sem unnt er að leggja til grundvallar sektarákvörðun við meðferð refsipáttar máls.

7.1 Um refsimeðferð

Í þessum kafla er nokkuð ítarlega fjallað um ákvarðanatöku skattrannsóknarstjóra um refsimeðferð og þær tvær ólíku refsimeðferðarleiðir sem mál frá skattrannsóknarstjóra geta farið.

1. Ákvörðun um hvort mál fari refsimeðferð

Eins og áður hefur komið fram hefur skattrannsóknarstjóri ríkisins að lögum mjög rúmar heimildir til að ákveða framhald þeirra mála sem vísað er til hans. Áður er komið fram að ekki eru öll mál sem hann fær til meðferðar tekin til rannsóknar og ekki lýkur öllum málum sem í rannsókn fara með skýrslu. Mál eru aldrei send í refsimeðferð án skýrslu. Skattrannsóknarstjóri tekur ákvörðun um það hvort mál eru send í refsimeðferð eða ekki.

Samkvæmt 2. mgr. 36. gr. rgl. um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna nr. 373/2001 skal mál eigi sæta refsimeðferð, ef undandregin fjárhæð skattstofns, skattskyldrar veltu eða innskatts, án álags, er lægri en ein milljón króna, nema saknæmi brotsins að öðru leyti þyki gefa ástæðu til hennar. Hið sama á við um óverulegt brot á lögum um bókhald og lögum um ársreikninga. Ákvæði var áður að finna í 2. mgr. 27. gr. eldri reglugerðar. Það var samhljóða nema miðað var við undandregna fjárhæð skattstofns eða skattskyldrar veltu án álags lægri en 200 þúsund krónur. Sú fjárhæð sætti hækkunum 1. maí ár hvert í samræmi við breytingu á neyslúvísitölu næstlíðinna tólf mánaða, í fyrsta sinn 1996, sbr. 33. gr. reglugerðarinnar.

Eins og sjá má er hækkun viðmiðunarfjárhæðar við ákvörðun um refsimeðferð veruleg frá því sem áður var. Reyndin hefur hingað til verið sú að svo til öll mál sem embætti skattrannsóknarstjóra hefur lokið með skýrslu hafa verið send í refsimeðferð. Áðurnefnd breyting mun væntanlega breyta því mynstri eitthvað og létta þar með aðeins á vinnuálagi embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Helstu ástæður aðrar en að framan greinir fyrir því að mál sem lokið er með skýrslu eru ekki send í refsimeðferð eða eru afturkölluð úr henni eru andlát skattaðila eða hann er talinn hafa að fullu bætt fyrir brot sitt, t.d. með því að greiða vanskil að fullu.

2. Ákvörðun um refsimeðferðarleið

Í framhaldi af útgáfu skýrslu á árinu 1993 með niðurstöðum nefndar á vegum fjármálaráðuneytisins sem kannaði umfang skattsvika og gerði tillögur um ráðstafanir gegn þeim voru gerðar ýmsar lagabreytingar til að sporna gegn skattsvikum. Breytingar

þessar fólu m.a. í sér breytta uppbyggingu refsíákvæða og lögfestingu ákvæða um lágmarksfésektir.

Með 1. gr. laga nr. 39/1995 um breytingu á almennum hegningarlögum nr. 19/1940 var þágildandi ákvæði 262. gr. alm. hgl. fellt niður og nýtt ákvæði lögfest. Í 1. mgr. þess segir nú að hver sem af ásetningi eða stórfelldu gáleysi gerist sekur um meiri háttar brot gegn m.a. 1., 2. eða 5. mgr. 107. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. og 2. mgr. 22. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga, 1., 2. eða 7. mgr. 30. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. og 11. gr. laga um tryggingagjald, og gegn 1. eða 6. mgr. 40. gr. laga um virðisaukaskatt skuli sæta fangelsi allt að 6 árum.

Í 2. mgr. 262. gr. segir að sömu refsingu skuli sá sæta sem af ásetningi eða stórfelldu gáleysi gerist sekur um meiri háttar brot gegn 3. mgr. 30. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, 2. mgr. 40. gr. laga um virðisaukaskatt, 37. og 38. gr., sbr. 36. gr., laga um bókhald eða 83.–85. gr., sbr. 82. gr., laga um ársreikninga, þar á meðal til þess að leyna auðgunarbroti sínu eða annarra.

Í 3. mgr. 262. gr. alm. hegningarlaga segir að verknaður telst meiri háttar brot skv. 1. og 2. mgr. greinarinnar ef brotið lýtur að verulegum fjárhæðum, ef verknaður er framinn með sérstaklega vítaverðum hætti eða við aðstæður sem auka mjög saknæmi brotsins, svo og ef maður, sem til refsingar skal dæma fyrir eitthvert þeirra brota sem getur í 1. eða 2. mgr., hefur áður verið dæmdur sekur fyrir sams konar brot eða eitthvert annað brot sem undir þau ákvæði fellur.

Með breytingunni á 262. gr. alm. hegningarlaga var mælt fyrir um refsineymi og ólögumæti verknaðar í almennum hegningarlögum í stað sérrefsilaga eins og áður var. Tilgangurinn með þessu var m.a. að gera alvarleg skattabrot sambærileg við önnur fjármunabrot sem lýst er í XXVII. kafla alm. hgl., sbr. einnig XXVI. kafla sömu laga er fjallar um auðgunarbrot. Refsiramminn var hins vegar óbreyttur frá því sem lýst hafði verið í sérrefsilögum, þ.e. allt að 6 ára fangelsi auk sektar á grundvelli ákvæða skattalaga.

Í framhaldi á áðurgreindri breytingu voru sett lög nr. 42/1995 um breytingu á ákvæðum nokkurra skattalaga. Með 1. grein þeirra mælti fyrir breytingu á 107. gr. laga nr. 75/1981, um tekju- og eignarskatt. Í 1. mgr. þeirrar greinar segir nú að skýri skattskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því sem máli skiptir um tekjuskatt sinn eða eignarskatt skuli hann greiða fésekt allt að tífaldri skattfjárhæð af þeim skattstofni sem undan var dreginn og aldrei lægri fésekt en

nemur tvöfaldri skattfjárhæðinni. Skattur af álagi skv. 106. gr. dregst frá sektarfjárhæð. Þar segir og að stórfellt brot gegn 1. mgr. 107. gr. varði við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga.

Í 2. mgr. 107. gr. laganna um tekjuskatt og eignarskatt segir nú að hafi skattskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi vanrækt að telja fram til skatts varði það brot fésektum er aldrei skulu nema lægri fjárhæð en tvöfaldri skattfjárhæð af þeim skattstofni sem á vantar ef áætlun reyndist of lág við endurreikning skatts skv. 2. mgr. 96. gr. laganna og skuli þá skattur af álagi dragast frá sektarfjárhæð skv. 106. gr. Stórfellt brot gegn ákvæðinu varðar við 1. mgr. 262. gr. hegningarlaga.

Í 5. mgr. 107. gr. segir að hver sá sem af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi lætur skattyfirvöldum í té rangar eða villandi upplýsingar eða gögn varðandi skattframtöl annarra aðila eða aðstoðar við ranga eða villandi skýrslugjöf til skattyfirvalda skuli sæta þeirri refsingu er segir í 1. mgr. 107. greinarinnar.

Reglur sambærilegar við áður nefndar reglur 107. gr. laganna um tekju- og eignarskatt er m.a. að finna bæði í 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt og 30. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Kveðið er á um málsmeðferð í skattsvikamálum í 108. gr. laga nr. 75/1981, um tekju- og eignarskatt. Í 1. mgr. segir að yfirskattanefnd úrskurði sektir skv. 107. gr. nema máli sé vísað til opinberrar rannsóknar og dómsmeðferðar skv. 2. mgr. Í þeirri málsgrein segir hins vegar að skattrannsóknarstjóri ríkisins geti vísað máli til opinberrar rannsóknar af sjálfsdáðum, svo og eftir ósk sökunauts, ef hann vill eigi hlíta því að mál verði afgreidd af yfirskattanefnd skv. 1. mgr. Sambærileg ákvæði er bæði að finna í 41. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt og 31. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, bæði með síðari breytingum.

Ítarleg ákvæði um málsmeðferð skattsvikamála er að finna í VI. kafla reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknar nr. 373/2001 sem fjallar um refsimeðferð. Kaflinn er samhljóða V. kafla reglugerðar nr. 361/1995 um skattrannsóknir o.fl. að undanskildu ákvæðinu um viðmiðunarfjárhæð vegna ákvörðunar um refsimeðferð sem áður hefur verið fjallað um. Þess skal getið hér að umboðsmaður Alþingis lét í ljós það álit á gildistíma síðast nefndu reglugerðarinnar að tilefni kynni að vera til þess að taka til skoðunar áður nefndan V. kafla hennar, bæði til þess að fjalla um lagagrundvöll kaflans og hvort ákvarðanir skattrannsóknarstjóra samkvæmt honum séu þess eðlis að æskilegt sé að hafa reglur um þær í skráðum lögum. Umboðsmaður hefur enn ekki tekið ákvörðun um slíka skoðun.

Í 1. mgr. 35. gr. rgl. um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna nr. 373/2001 segir að skattrannsóknarstjóri ríkisins geti af sjálfsdáðum ákveðið að hefja refsimeðferð annað hvort með því að vísa máli til opinberrar rannsóknar og venjulegrar sakamála-meðferðar eða með því að vísa því til sektarmeðferðar fyrir yfirskattanefnd og annast hann þá kröfugerð af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni, sbr. 108. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt og sambærileg ákvæði í fleiri skattalögum ásamt lögum um bókhald lögum um ársreikninga.

Samkvæmt 2. mgr. áður nefndrar 35. gr. skal skattrannsóknarstjóri ríkisins gefa skattaðila kost á að tjá sig um fyrirhugaða ákvörðun um refsimeðferðina, ef þess er kostur og tryggt er að rannsóknarhagsmunum sé ekki spillt. Er þetta einkum gert í því skyni að sakborningur geti þegar á þessu stigi sagt til um hvort hann vilji hlíta því að yfirskattanefnd afgreiði mál hans, en hann getur sér að skaðlausu hafnað því að nefndin fjalli um það. Geri hann það er mál að jafnaði sent lögreglu til opinberrar rannsóknar.

Í 36. gr. áður nefndrar reglugerðar er fjallað um grundvöll ákvörðunar um refsimeðferð. Áður er fjallað um 2. mgr. hennar um viðmiðunarfjárhæðina en í 1. mgr. segir að við mat á því hvort mál skuli sæta opinberri rannsókn og sakamála-meðferð eða sektarmeðferð yfirskattanefndar skuli höfð hliðsjón af þeim atriðum sem greinir í 38. gr. reglugerðarinnar. Í henni segir að skattrannsóknarstjóri ríkisins geti vísað máli til opinberrar rannsóknar í eftirfarandi tilvikum:

- 1) Ef líkur eru á að ætlað undanskot nemi verulegum fjárhæðum og varði við 262. gr. almennra hegningarlagar nr. 19/1940.
- 2) Ef rökstuddur grunur er um að verknaður hafi verið framinn með sérstaklega vítaverðum hætti eða við aðstæður sem auka mjög á saknæmi brotsins.
- 3) Samkvæmt ósk skattaðila ef hann vill ekki hlíta því að mál hans verði afgreitt af yfirskattanefnd.
- 4) Ef upplýsingaskyldu er ekki gegnt, hvort sem um er að ræða skattaðila sjálfan eða annan aðila, sem ekki gegnir upplýsingaskyldu.
- 5) Ef skattaðili hefur áður orðið uppvís að skattsvikum með dómi eða sætt sektum yfirskattanefndar, enda hafi það brot verið framið innan síðustu fimm ára.
- 6) Ef rökstuddur grunur er um að háttsemi geti talist meiri háttar brot gegn lögum nr. 145/1994, um bókhald og lögum nr. 144/1994, um ársreikninga og 262. gr. alm. hgl.

Við mat skattrannsóknarstjóra á því hvort máli skuli vísað til opinberrar rannsóknar og sakamárameðferðar getur hann, auk þess auk þess sem talið er upp í liðum 1 - 6 hér á undan, tekið mið af því hvort um hefur verið að ræða skipulega eða langvarandi brotastarfsemi, harðan brotavilja eða brot er af öðrum ástæðum svo alvarlegt að eðlilegt sé að mati skattrannsóknarstjóra að vísa máli til opinberrar rannsóknar hjá ríkislögreglustjóra. Nú gildir sú vinnuregla hjá skattrannsóknarstjóra að málum er að jafnaði vísað til yfirsattanefndar ef undandregin fjárhæð skattstofns eða skattskyldrar veltu er undir 5 milljónum króna nema önnur atriði komi til sem valda því að brot er talið mjög alvarlegt en þá er máli vísað til opinberrar rannsóknar þó undanskot nemi lægri fjárhæð.

Önnur atriði sem kunna að ráða því að máli yrði vísað til opinberrar rannsóknar eru:

- 1) Þegar yfirsattanefnd hefur vísað frá kröfugerð skattrannsóknarstjóra ríkisins um sekt á hendur viðkomandi aðila á þeim forsendum að ekki hafi náðst til hans og hann því ekki sannanlega fengið vitneskju um refsimeðferðina.
- 2) Ef skattaðili hefur augljóslega reynt að hamlar eða ónýta rannsókn máls, t.d. með því að reyna að hafa áhrif á vitni, röngum framburði eða öðrum sjálfstæðum lögbrotum.

Vinnureglur hjá embættinu við ákvörðun refsimeðferðar eru í stuttu máli þær að í hverju máli er lögð fram rökstudd tillaga forstöðumanns lögræðiskrifstofu embættisins um hvort máli beri að vísa til opinberrar meðferðar, í sektarmeðferð fyrir yfirsattanefnd eða hvort falla beri frá refsimeðferð. Í samræmi við tilvitnaða 38. gr. rgl. er litið til umfangs ætlaðs undanskots, hvernig að verknaðinum var staðið, fyrri háttsemi brotamanns, hvort ætla megi að um langvarandi eða skipulega brotastarfsemi hafi verið að ræða og brotavilja. Síðast en ekki síst skiptir verulegu máli hver ósk sökunautar er um refsimeðferð. Tillaga um refsimeðferð er ekki sett fram fyrr en sökunauti hefur verið ritað bréf, þar sem honum er gert viðvart um að fyrirhuguð sé ákvörðunartaka varðandi refsimeðferð í máli hans. Bréfi skattrannsóknarstjóra fylgja jafnframt leiðbeiningar um væntanlega refsimeðferð, eðli slíkrar meðferðar og einkenni. Er þannig skorað á sökunaut að tjá sig um fyrirhugaða refsimeðferð og láta í ljós viðhorf sín. Að fengnum athugasemdum hans tekur skattrannsóknarstjóri sjálfur ákvörðun um refsimeðferð.

Að undanfögnu hafa fleiri mál farið sektarmeðferðarleiðina en áður. Á það einkum rót sína að rekja til óska skattaðila um þá

málsmeðferð. Ef brotamaður óskar eftir sektarmeðferð er leitast við að koma til móts við þær óskir enda sé brot ekki svo alvarlegt að það geti varðað fangelsi, miklar málsbætur eru, eða af öðrum ástæðum megi telja óeðlilegt að mál fari til yfirskattanefndar þótt brotið sjálft kunni hlutrænt séð að vera á mörkum þess að sæta sektarmeðferð. Eru það einkum ýmsar persónubundnar aðstæður brotamanns sem vega í þessu sambandi mjög miklu. Þannig leitast skattrannsóknarstjóri við að meta í heild sinni allar aðstæður, háttsemi brotamanns, brotavilja, málsbætandi atvik, svo sem skýlausar játningar, eftirfarandi hegðun og annað sem máli skiptir við ákvörðun á því hvort máli sé vísað til opinberrar rannsóknar eða til sektarmeðferðar. Sérstaklega er í þessu sambandi gætt að meðalhófsreglu stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

3. Hvenær hefst refsimeðferð?

Þó að könnun þessi beinist aðallega að flæði skattsvikamála á árunum 1997 - 1999 verður ekki hjá því komist að fjalla um breytingu sem ákveðið var að gera vegna refsimeðferðar þessara mála í ársbyrjun 2000 þar sem hún hafði veruleg áhrif á fjölda nýrra mála hjá bæði ríkislögreglustjóra og yfirskattanefnd á því ári. Fyrst verður þó fjallað um fyrirkomulagið fram til ársloka 1999.

1. Fyrirkomulag til ársloka 1999

Í 3. og 4. málslið 1. mgr. 26. gr. rgl. um skattrannsóknir o.fl. segir:

„Ákvörðun skattrannsóknarstjóra um upphaf refsimeðferðar er óháð því hvort málsmeðferð fyrir ríkisskattstjóra eða eftir atvikum yfirskattanefnd er lokið eða ekki. Að jafnaði skal endurákvörðun vera lokið áður en mál er sent til refsimeðferðar nema ákvæði 1., 2. og 5. tölul. 1. mgr. 38. gr. eigi við.“

Tilvitnaðir töluliðir 38. greinarinnar eiga við um mjög alvarleg og sérstaklega vítaverð brot eða ítrekunarbrott sem geta leitt til þess að skattrannsóknarstjóri ríkisins getur vísað máli til opinberrar rannsóknar. Fjallað var um 38. greinina í kaflanum 8.1.2 um ákvörðun um refsimeðferðarleið hér á undan.

Fram til ársloka 1999 var framkvæmdin sú að refsimeðferð hófst að jafnaði ekki fyrr en ríkisskattstjóri hafði lokið afgreiðslu skattaþáttar. Í þeirri tegund skattsvikamála sem nefnd eru vanskilamál er sjaldan um að ræða endurákvörðun á skattaþætti

og var því unnt að hefja refsimeðferð þeirrar tegundar mála mun fyrir en hefðbundinna skattsvikamála þar sem endurákvörðun var að jafnaði beðið. Væri endurákvörðun kærð til yfirskattanefndar var beðið eftir úrskurði hennar.

Undantekningar finnast þó frá áðurgreindri framkvæmd og má t.d. finna tvo undirréttardóma, annan frá 1993 og hinn frá 1996, þar sem svo háttaði til að endurákvörðun hafði ekki farið fram þegar mál var sent í refsimeðferð. Á síðustu 3 – 4 árum hefur þessi háttur verið hafður á þegar mál hafa verið í fyrningarhættu.

2. Fyrirkomulag frá ársbyrjun 2000

Nú þegar liggja fyrir nokkrir dómar, bæði úr héraði og Hæstarétti, þar sem athugasemd er gerð við drátt á meðferð máls í höndum skattyfirvalda og tekið er tillit til hans við ákvörðun refsingar. Hér má t.d. nefna Hæstaréttardóm nr. 194/1999 frá því 14. okt. 1999 þar sem rannsókn lauk með skýrslu 15. nóvember 1995 en máli var ekki beint til ríkislögreglustjóra fyrir en með bréfi 25. júní 1998. Skýringin hér er sú að beðið var eftir því að endurákvörðun skattaþáttar lægi fyrir eins og venja var á þessum tíma.

Vegna athugasemda dómstóla breytti embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins því í byrjun árs 2000 hvenær hafist er handa um undirbúning refsimeðferðar og mál send í refsimeðferð. Nú er skattaðila, samhliða því sem honum er tilkynnt um lok rannsóknar og að máli sé vísað til ríkisskattstjóra til endurákvörðunar, tilkynnt um fyrirhugaða ákvörðunartöku um refsimeðferð. Meiri hluti þeirra skattsvikamála sem lokið var við á árinu 2000 sætti undirbúningi að refsimeðferð samhliða endurákvörðunarmeðferð.

Með breyttri framkvæmd telur embætti skattrannsóknarstjóra að refsimeðferð geti hafist fyrir og muni sá tími fram til þess að skattaðili hefur hlotið endanlega úrlausn sinna mála styttest nokkuð. Formaður yfirskattanefndar telur nefndina ekki geta tekið mál til meðferðar fyrir en lokið sé endurákvörðun skattaþáttar hjá ríkisskattstjóra. Telur hann breytt fyrirkomulag hafa í för með sér að skattsektarmál verði lengur til meðferðar hjá yfirskattanefnd en ella. Hann telur hins vegar að þetta kunní að leiða til styttingar á heildarafgreiðslutíma mála.

Eins og áður er komið fram er ákvörðun skattrannsóknarstjóra um upphaf refsimeðferðar óháð því hvort málsmeðferð fyrir ríkisskattstjóra eða eftir atvikum yfirskattanefnd er lokið eða ekki, sbr. 3. málslið 1. mgr. 35. gr. reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Ef ekki er um að ræða alvarleg

og sérstaklega vítaverð brot eða ítrekunarbrot samanber 1., 2. og 5. tl. 1. mgr. 38. gr. reglugerðarinnar, skal endurákvörðun engu að síður að jafnaði vera lokið áður en mál er sent til refsimeðferðar samanber 4. málslíð 1. mgr. 35. gr. Meginreglan samkvæmt þessu sýnist því sú varðandi refsipátt annarra mála en þeirra alvarlegu að ljúka endurákvörðun áður en mál eru send til refsimeðferðar. Hin nýja framkvæmd sem felst í því að flýta ákvörðun um upphaf refsimeðferðar er því ekki að öllu leyti í samræmi við áðurgreindan lokamálslið 1. mgr. 26. gr. reglugerðar um skattrannsóknir. Hún er hins vegar í ágætu samræmi við grunnreglur um hraða málsmeðferð og athugasemdir í dómum.

Þau mál sem ekki fara eftir nýju mynstri eru helst að sögn skattrannsóknarstjóra þegar mjög mikill ágreiningur ríkir, t.d. þegar mjög hörð andmæli koma fram hjá skattaðila. Gott dæmi um slík mál eru t.d. þau þegar ágreiningur er um hið raunverulega en ekki skráða rekstrarform aðila og skattrannsóknarstjóri lítur svo á að málið sé gegn eiganda fyrirtækis persónulega en ekki gegn málamyndafyrirtæki.

7.2 Sektarmeðferð hjá yfirskattanefnd

Sektarmeðferð hjá yfirskattanefnd er önnur þeirra refsileiða sem farin er í skattsvikamálum. Nefndinni er ætlað það hlutverk að úrskurða um skattsektir þegar skattsvikamáli er ekki vísað til opinberrar rannsóknar og dómsmeðferðar annað hvort að frumkvæði skattrannsóknarstjóra ríkisins eða vegna þess að skattaðili fer sjálfur fram á að mál hans fari ekki fyrir yfirskattanefnd.

Úrskurður um sekt eða synjun um hana

Sektarmeðferð fyrir yfirskattanefnd er mun einfaldari í sniðum en opinber refsimeðferð og mikilvægt frá sjónarhóli skattaðila að hann fái að njóta slíkrar meðferðar. Hún er hins vegar mun tímafrekari fyrir embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins bæði vegna þess að mál verður að vera að fullu upplýst og þar kemur skattrannsóknarstjóri fram af hálfu hins opinbera og annast kröfugerð fyrir hönd þess. Skattsvikamálum hjá yfirskattanefnd lýkur með úrskurði um sekt eða synjun um hana.

Sektarmeðferð fyrir yfirskattanefnd fer fram fyrir luktum dyrum og úrskurðir hennar í einstökum skattsektarmálum eru ekki birtir opinberlega. Nefndin úrskurðar ekki refsivist og vararefning er ekki ákvörðuð en um innheimtu sekta sem nefndin úrskurðar gilda sömu reglur og um innheimtu tekjuskatts og eignarskatts,

þar á meðal um fjárnámsrétt. Meðferðin er því að ýmsu leyti ólík opinberri sakamálsmeðferð fyrir dómi.

Við meðferð skattsektarmáls fyrir yfirskattanefnd skal gæta ákvæða laga um meðferð opinberra mála að því er varðar rétt sökunauts og varnir hans. Úrskurðir nefndarinnar um sektarfjárhæð eru fullnaðarúrskurðir og þeim verður ekki skotið til æðra stjórnvalds, sbr. 22. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd

7.3 Opinber rannsókn og útgáfa ákæru hjá ríkislögreglustjóra

Öll mál, sem lokið er með skýrslu hjá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins og hann ákveður að senda í opinbera refsimeðferð en ekki í sektarmeðferð hjá yfirskattanefnd, eru send efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjórans til opinberrar rannsóknar. Deild þessi fer með rannsókn alvarlegra fjármunabrota, þ.á.m. skattalagabrota.

Rannsókn lýkur með útgáfu ákæru eða upplagningu máls

Hjá efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjóra eru mál sem henni berast frá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins tekin til sjálfstæðrar meðferðar. Markmið meðferðarinnar er að afla allra gagna til þess að ákæranda sé fært að ákveða að henni lokinni hvort sækja skuli mann til sakar, svo og að afla gagna til undirbúnings málsmeðferð, sbr. 67. gr. laga um meðferð opinberra mála nr. 19/1991.

Vinnufyrirkomulag hjá efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjóra vegna þeirra mála sem henni berast frá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins er með þeim hætti að mál er fyrst afhent teymi sem í eru lögfræðingur og lögreglumaður. Þeir lesa málið yfir og ákveða drög að rannsókn þess. Henni fylgir gagnaöflun og tilheyrandi yfirheyrslur. Að því loknu er tekin ákvörðun um framhaldið, sem getur verið frekari rannsókn, ákæra eða niðurfelling máls.

Við rannsókn efnahagsbrotadeildar hefur skýrsla skattrannsóknarstjóra og gögn sem henni fylgja mikið gildi því með skýrslunni fær deildin í hendur niðurstöður rannsóknar sérfræðinga í skattskilum og bókhaldi og öll gögn sem þær eru byggðar á. Embætti ríkislögreglustjóra byggir því rannsóknir sínar á þessum niðurstöðum.

Ljúki rannsókn efnahagsbrotadeildar á máli frá skattrannsóknarstjóra með þeirri niðurstöðu að ljóst sé að skattalagabrot hafi verið framið þannig að talin séu efni til opinberrar ákæru, sér embætti ríkislögreglustjórans um útgáfu hennar. Í reynd ákærir sérstakur saksóknari efnahagsbrotadeildarinnar fyrir hönd embættisins en leggur málið annars upp. Samstarf og samráð er við embætti ríkissaksóknara sem er æðsti handhafi ákæruvalds.

Mjög sjaldgæft er að mál fari til lögreglu á frumstigi rannsóknar. Þó eru dæmi um slíkt. Helst er um slíkt að ræða þegar verknaður hefur einkenni fjárvika, ætlaðar undandregnar fjárhæðir eru verulegar, verkið unnið með vítaverðum hætti eða við aðstæður sem auka mjög saknæmi brotsins. Einnig þegar skattrannsóknarstjóri ríkisins á ekki annan kost þegar þörf er á húsleit á heimili manna, þar sem það hefur verið afstaða lögreglunnar að við þær aðstæður krefjist hún úrskurðar um húsleit og hafi þá forræði á málinu.

Fyrir kemur að mál sem skattrannsóknarstjóri hefur sent til opinberrar rannsóknar hjá ríkislögreglustjóra eru send aftur til skattrannsóknarstjóra til framhaldsrannsóknar ef sá fyrrnefndi telur þörf á frekari rannsókn á skattskilum og bókhaldi.

7.4 Dómsmeðferð

Sakfelling, sýkna eða frávísun

Ef ríkislögreglustjóri ákærir í skattsvikamáli fer það hina hefðbundnu dómstólaleið og sætir þar meðferð opinberra mála. Skattkröfu má hafa uppi og dæma í slíkum málum.

Skattsvikamálum getur lokið á þrjá vegu, með sakfellingu, sýknu eða frávísun máls.

8. Fjöldi og afgreiðsla skattsvikamála

Í þessum kafla er að finna upplýsingar um fjölda skattsvikamála og afgreiðslu þeirra bæði hjá skattrannsóknarstjóra og þeim aðilum öðrum sem koma að ferli þeirra. Aðallega er horft til tímabilsins 1997 - 1999 en einnig að nokkru til ára bæði fyrir og eftir það tímabil.

Tölulegar upplýsingar í kaflanum koma flestar úr sérhönnuðu málakerfi skattrannsóknarstjóra ríkisins en í því hefur verið haldið utan um málarekstur embættisins með mun ítarlegri hætti en hjá öðrum þeim opinberu aðilum sem fjallað er um í skýrslu þessari. Embættið gat því fljótt og vel skilað Ríkisendurskoðun þeim tölulegu upplýsingum sem stofnunin óskaði eftir.

Skattrannsóknarstjóri hefur á síðustu árum haldið utan um mál til meðferðar hjá embættinu í þrennu lagi, þ.e. hefðbundin skattsvikamál, vanskilamál og ársreikningamál og önnur formbrot. Aðrir aðilar sem fjallað er um í skýrslu þessari halda tölulega utan um þessi sömu mál í tvennu lagi, annars vegar utan um skattsvikamál, þ.e. hefðbundin skattsvikamál og vanskilamál og hins vegar utan um ársreikningamál og önnur formbrot.

Mismunandi form á tölulegum upplýsingum aðilanna krefst þess að gerður sé skýr greinarmunur á hugtökum í skýrslu þessari. Því er ítrekað sem kom fram um hugtakanotkun í inngangi að skattsvikamál er notað þegar sameiginlega er fjallað um hefðbundin skattsvikamál og vanskilamál.

8.1 Skattrannsóknarstjóri ríkisins

Fyrsta starfsár embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins 1993, fékkst það eingöngu við rannsóknir á hefðbundnum skattsvikamálum. Á árinu 1994 bættust við rannsóknir á vanskilum á vörslu- og innheimtufé, staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatti. 1998 var embættinu og falið að rannsaka brot á skyldu til skila á ársreikningum til Ársreikningaskrár.

1. Mál 1997 - 1999

Í töflu 1 hér á eftir má sjá fjölda hefðbundinna skattsvikamála og vanskilamála í málaskrá embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins á árunum 1997 - 1999 og afgreiðslu slíkra mála þar á þessu tímabili.

Tafla 1. Skattsvikamál hjá SRS	1997	1998	1999
Óafgreidd hefðb. skattsvikamál í ársbyrjun	202	276	212
Ný hefðb. skattsvikamál á árinu	214	104	45
Hefðb. sk.sv.mál sem SRS afgr. með skýrslu	49	40	30
Hefðb. sk.sv.mál sem SRS afgr. án skýrslu	91	128	15
Óafgreidd hefðb. skattsvikamál í árslok alls	276	212	212
Óafgreidd vanskilamál í ársbyrjun	17	87	19
Ný vanskilamál á árinu	108	107	112
Vanskilamál sem SRS afgreiddi með skýrslu	30	30	31
Vanskilamál sem SRS afgreiddi án skýrslu	8	145	61
Óafgreidd vanskilamál í árslok alls	87	19	39
Óafgreidd ársreikningamál í ársbyrjun		0	307
Ný ársreikningamál á árinu		795	677
Ársreikningamál afgreidd með skýrslu		14	206
Ársreikningamál afgreidd án skýrslu		474	765
Ársreikningamál óafgreidd í árslok alls		307	13

Ársreikningamál sem skattrannsóknarstjóri hóf að rannsaka á árinu 1998 teljast ekki til skattsvikamála og eru því utan meginefnis skýrslu þessarar. Rétt þótti þó hér að gefa yfirlit yfir fjölda ársreikningamála sem til meðferðar voru hjá embætti skattrannsóknarstjóra árin 1998 og 1999. Mál þessi, sem eru þegar orðinn fastur liður í starfsemi embættisins, eru fljótleg í vinnslu en hafa vegna þess hve mörg þau eru árlega kostað á bilinu 2,5 – 3 mannaár. Embættið telur líkur á því að umfang þess á þessu sviði muni frekar vaxa á næstu árum en hitt.

2. Ný mál

Í töflu 1 hér á undan má sjá fjölda nýrra mála í málaskrá skattrannsóknarstjóra 1997 - 1999. Þar kemur fram að fjöldi vanskilamála er svipaður á milli ára. Nýjum hefðbundnum skattsvikamálum fækkar hins vegar umtalsvert á tímabilinu og eru skýringarnar m.a. þær að málum fækkaði mjög frá skattstjórum og að erfið mál voru til meðferðar hjá embætti skattrannsóknarstjóra bæði 1998 og 1999 auk þess sem árs-

reikningsmál bættust við verkefni embættisins 1998. Í töflu 2 hér á eftir eru ný mál á tímabilinu 1997 - 1999 flokkuð eftir uppruna.

Tafla 2. Uppruni nýrra mála hjá SRS	1997	1998	1999
Frá öllum skattstjórum	42%	27%	16%
Frá skatteftirliti RSK	2%	10%	5%
Frá RLR/RLS	23%	38%	52%
Frá SRS sjálfum	16%	16%	18%
Frá þriðja manni	17%	9%	9%
Ný hefðb. skattsvikamál og vanskilamál alls	322	211	157

Í töflunni má sjá að málum frá skattstjórum fækkar mjög á tímabilinu en fjölga frá ríkislögreglustjóra. Einnig er hlutfallslega mikil fækkun mála vegna ábendinga frá þriðja manni.

Mál frá þriðja manni

Ábendingum frá þriðja manni hefur fækkað mjög á milli ára. Þær voru 586 á árinu 1997, 391 á árinu 1998 og 293 á árinu 1999. Lítið brot ábendinga verður að máli í málaskrá, hlutfallið var 9,2% á árinu 1997, 4,6% á árinu 1998 og 4,8% á árinu 1999. Að sögn skattrannsóknarstjóra hefur embætti hans ekki lagt sérstaklega upp úr ábendingum, m.a. vegna sjónarmiða Umboðsmanns Alþingis og þess að ábendingar eru misvel grundaðar. Stundum búa t.d. annarleg sjónarmið að baki þeim. Telur skattrannsóknarstjóri eðlilegra út frá uppbyggingu á fyrirkomulagi eftirlits að ábendingum sé frekar beint til skattstjóra en heimild er til þess í 4. mgr. 22. greinar reglugerðar um skatteftirlit og skattrannsóknir. Skattstjóri geti þá kannað tilefni ábendingarinnar í skattgögnum. Þrátt fyrir þetta sjónarmið segir skattrannsóknarstjóri að embætti hans leitist við að taka til rannsóknar tilvik þar sem svik blasa við og telur ekki óeðlilegt í ljósi reynslu undanfarinna ára að fjöldi ábendinga sem tekinn er til rannsóknar sé á bilinu 5 – 10% af málum sem lýkur með skýrslu.

Mál frá rannsóknarlögreglu ríkisins og ríkislögreglustjóra

Málum fjölgaði verulega frá lögreglu eftir stofnun ríkislögreglustjórans bæði vegna þess að efnahagsbrotadeild embættisins sendir að sögn saksóknara þess til skattrannsóknarstjóra öll mál þar sem sérfræðipekkingar er þörf vegna skattskila og bókhalds og vegna sérstaks samkomulags að sögn skattrannsóknarstjóra.

Samkvæmt 84. grein laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti, eins og henni var breytt með 1. gr. laga nr. 26/1998, skal skiptastjóri ef hann fær í starfi sínu vitneskju um atvik sem hann telur geta gefið tilefni til rökstudds gruns um að þrotamaður eða aðrir kunni að hafa gerst sekir um refsivert athæfi, tilkynna það

ríkislögreglustjóra. Tugir slíkra mála berast honum nú árlega. Samkvæmt upplýsingum frá skattrannsóknarstjóra var þann 2. september 1997 sameiginlega ákveðið af honum og ríkislögreglustjóra að frá þeim degi skyldu öll vanskilamál sem honum berast send óathuguð af hálfu lögreglunnar til skattrannsóknarstjóra. Hann tæki þau síðan til meðferðar og ákvæði hvort tilefni væri til að hefja rannsókn á þeim sakarefnum sem þar væru til umfjöllunar. Tilgangur þessa fyrirkomulags var að tryggja að fullt samræmi og jafnræði væri milli aðila þegar um vanskil á vörslu- og innheimtufé væri að ræða.

Mál frá skattstjórum

Fram til ársins 1998 barst skattrannsóknarstjóra meirihluti nýrra skattsvikamála alltaf frá skattstjórum en þeir annast skatteftirlit. Þegar tölur sýna mikla fækkun milli ára er eðlilegt að leita skýringa. Vegna þeirra er nauðsynlegt að skoða allt tímabilið 1996 - 1999.

Tafla 3. Fjöldi mála frá skattstjórum	1996	1997	1998	1999
Skattstjórinn í Reykjavík	58	32	34	14
Skattstjórinn í Reykjanesi	10	97	9	5
Aðrir skattstjórar	13	5	13	7
Mál frá skattstjórum alls	81	134	56	26

Í töflu 3 hér á undan má sjá að árið 1997 sker sig algjörlega úr tímabilinu 1996 - 1999 vegna mikils fjölda mála. Á árinu 1997 varð mikil fækkun mála frá skattstjóranum í Reykjavík og öðrum skattstjórum en í Reykjanesi fjölgaði málum mjög. Ástæðan var sú að embættið var með sérstakt átak í bifreiðahlunnindamálum og algengt að einstaklingar neituðu að gefa upplýsingar um einkaafnot sín af fyrirtækjabifreiðum. Því voru tugir slíkra mála send skattrannsóknarstjóra með beiðni um öflun þessara upplýsinga. Mál þessi eru því ekki eiginleg rannsóknarmál sem lokið er með skýrslu. Niðurstaðan er því sú að mikil fækkun varð því í raun á nýjum rannsóknarmálum frá skattstjórum á öllu tímabilinu 1997 - 1999.

Ein af skýringunum á fækkun nýrra rannsóknarmála frá skattstjóra á tímabilinu 1997 - 1999 er sú að mál sem skattstjórar hafa metið sem minni háttar skattsvikamál voru þá síður send embætti skattrannsóknarstjóra en á árum áður. Ástæðan er sú að skattstjórar töldu reynsluna af framkvæmd þar sýna að vegna mikilla anna hjá embætti skattrannsóknarstjóra hefði áhersla þar að jafnaði verið á rannsókn meiri háttar mála. Í málum þar sem málavextir eru ljósir eru dæmi um að skattstjórar hafi sjálfir lokið þeim í stað þess að senda þau til skattrannsóknarstjóra. Almennt má segja að skattstjórar hafi á undanförunum árum sent til skattrannsóknarstjóra mál þar sem grunur er um skattsvik, en ekki er hægt að upplýsa mál að fullu hjá skattstjóra á grundvelli

þeirra heimilda og úrræða, sem þeim hafa verið tiltæk. Hér hefur skipt máli að yfirskattanefnd túlkaði á þessum tíma heimildir til skatteftirlits þröngt í úrskurðum sínum vegna skorts á settum reglum um það. Eftir setningu nýrrar reglugerðar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna liggja nú fyrir mun skýrari reglur en áður bæði um mörkin þarna á milli og í hvaða tilvikum senda skal mál til skattrannsóknarstjóra.

Önnur skýring er að miklar mannabreytingar hafa verið á eftirlitsskrifstofunum og starfsmönnum þar hefur fækkað.

Þriðja skýringin er sú að bæði verkefnaval og vinnuaðferðir geta haft áhrif. Sem dæmi um hið fyrrnefnda má nefna að á árinu 1999 beindist skatteftirlit meira að einstaklingum en fyrirtækjum og sjaldgæfara er að mál einstaklinga séu send í skattrannsókn en mál fyrirtækja.

Loks má geta þess að á því tímabili sem könnun þessi nær aðallega til, sinnti starfsfólk eftirlitsskrifstofanna í nokkrum tilvikum tímabundið vinnu við álagningu til þess að hægt væri að ljúka henni á tilsettum tíma.

Frá almennum sjónarmiðum um varnaðaráhrif skatteftirlits má e.t.v. segja að sú fækkun rannsóknarmála frá skattstjórum á tímabilinu 1997 - 1999 sem hér hefur verið rætt um sé bagaleg en hún gaf embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins hins vegar kærkomið tækifæri til þess að grynka á óloknum málum og fækka þeim málum sem biðu.

Nýjum rannsóknarmálum frá skattstjórum til skattrannsóknarstjóra fjölgaði aftur á árinu 2000 þannig að það ár líkist meira árunum fyrir 1997.

3. Mál sem lokið er með skýrslu

Fjöldi mála

Í töflu 1 hér að framan má sjá að fjöldi vanskilamála sem lokið var með skýrslu var svo til sá sami hvert árána 1997 - 1999 en hefðbundnum skattsvikamálum sem lokið var með skýrslu fækkaði á milli ára.

Svipaður fjöldi vanskilaskýrslna milli ára skýrist af því að tilteknum mannafla var falið þetta verkefni á tímabilinu og skýrslurnar eru tiltölulega einsleitar og vinnuframlag við hverja skýrslu svipað þó að fjárhæðir séu mjög mismunandi. Sérstök

viðbótarfjárveiting fékkst til að sinna vanskilamálum frekar á árinu 2000 og fjölgaði skýrslum af þessari tegund þá mjög eins og síðar mun koma fram.

Skýringar á fækkun skýrslna á milli ára í hefðbundnum skattsvikamálum eru að sögn embættis skattrannsóknarstjóra aðallega tvær. Önnur er sú að þær miklu kröfur sem gerðar eru til sönnunar kalla sífellt á meiri vinnu við rannsókn og skýrslugerð. Hin er að síðan á árinu 1998 hefur embættið verið að rannsaka óvenju mörg stór og erfið mál sem gert er ráð fyrir að lokið verði á fyrri hluta þessa árs.

Uppruni mála

Hér á eftir er birt tafla sem sýnir uppruna þeirra mála sem lokið var með skýrslu árin 1997 - 1999.

Tafla 4. Uppruni mála sem SRS lauk með skýrslu	1997	1998	1999
Frá skattstjórum	18	21	22
Frá RSK	2	2	1
Frá RLR/RLS	4	11	14
Uppruni hjá SRS	37	19	19
Ábendingar frá þriðja manni	18	17	5
Alls mál sem SRS afgreiddi með skýrslu	79	70	61

Í töflu 4 má sjá að fjöldi skýrslna vegna mála frá skattstjórum er nokkuð jafn þrátt fyrir þá fækkun sem varð á málum frá þeim 1998 og 1999. Fjölgun skýrslna í málum frá lögreglu er í samræmi við mikla fjölgun mála af þeim uppruna. Einnig er fjöldi skýrslna vegna ábendinga í samræmi við fækkun á málum með þann uppruna. Fækkun skýrslna í málum sem eiga uppruna hjá skattrannsóknarstjóra sjálfum skýrist svo af miklum öllum embættisins og þeim mörgu erfiðu málum sem hafa verið þar til meðferðar síðan 1998.

Fjöldi vinnustunda

Hér á eftir má sjá töflur sem sýna fjölda vinnustunda að baki þeirra mála sem lauk með skýrslu á tímabilinu 1997 - 1999 og gefa þær gefa nokkra hugmynd um umfang þessara mála.

Tafla 5. Skýrslur um hefðbundin skattsvikamál, flokkaðar eftir fjölda vinnustunda	1997	1998	1999
< 100 stundir	31%	33%	23%

100 - 300 stundir	45%	45%	44%
> 300 stundir	24%	22%	33%
Skýrslur vegna hefðbundinna skattsvikamála	49	40	30

Í töflunni hér á undan má sjá að öll árin var tæplega helmingur skýrslna vegna hefðbundinna skattsvikamála unninn á 100 - 300 stundum en fleiri málum þó lýkur þó nú en áður sem eru nær hærri mörkum stundafjöldans. Árið 1999 er að því leyti frábrugðið árunum á undan að hlutfallslega fækkaði málum sem taka stýstan tíma en fjölgaði sem taka lengsta tímann.

	1997	1998	1999
< 100 stundir	83%	80%	94%
100 – 300 stundir	17%	20%	6%
> 300 stundir	0%	0%	0%
Skýrslur vegna vanskilamála alls	30	30	31

Í töflunni hér á undan má sjá að öll árin lauk næstum öllum vanskilamálum á innan við 100 stundum og hlutfallið var hæst 1999. Þetta styður þá skoðun embættis skattrannsóknarstjóra að þar hafi nú náðst betri tók á þeim stöðluðu vinnubrögðum sem beitt er við rannsóknir mála af þessu tagi.

4. Mál sem lokið er án skýrslu

Á tímabilinu 1997 - 1999 afgreiddi embætti skattrannsóknarstjóra alls 658 hefðbundin skattsvikamál og vanskilamál. Af þeim voru 210 mál eða 32% afgreidd með skýrslu en 448 mál eða 68% án skýrslu. Mál sem skattrannsóknarstjóri lýkur án skýrslu eru yfirleitt lögð upp. Á því tímabili sem hér um ræðir eru þó einnig um það að ræða í tugum tilvika að mál voru afgreidd með öðrum hætti en að leggja þau upp.

Fjöldi mála sem lauk án skýrslu á tímabilinu 1997 - 1999 er breytilegur.

Margumrætt bifreiðahlunnindamál frá skattstjóranum í Hafnarfirði er stór liður í skýringu á fjölda hefðbundinna skattsvikamála sem lauk án skýrslu bæði 1997 og 1998.

Skýringar á fjölda vanskilamála sem lauk án skýrslu 1998 og 1999 er aðallega að leita í fjölda slíkra mála frá embætti ríkislögreglustjóra sem send voru skattrannsóknarstjóra samkvæmt sérstöku samkomulagi. Algengt er í vanskilamálum að

áætlað hafi verið á rekstraraðila vegna þess að þeir hafa ekki skilað virðisaukaskattsskýrslum. Við rannsókn kemur oft í ljós að enginn rekstur hefur átt sér stað og lýkur málum þá án skýrslu.

Hér á eftir er birt tafla með uppruna mála sem lauk án skýrslu á árunum 1997 - 1999.

Tafla 7. Uppruni mála sem SRS lauk án skýrslu	1997	1998	1999
Frá skattstjórum	64	98	10
Frá RSK	0	5	1
Frá RLR/RLS	5	136	60
Uppruni hjá SRS	14	12	5
Ábendingar frá þriðja manni	16	22	0
Alls mál sem SRS afgreiddi án skýrslu	99	273	76

5. Fjöldi óafgreiddra mála og aldur þeirra í árslok 1999

Fjöldi óafgreiddra mála

Í töflu 8 hér á eftir má sjá fjölda óafgreiddra hefðbundinna skattsvikamála og vanskilamála í lok árána 1997 - 1999.

Tafla 8. Óafgreidd mál hjá SRS í árslok	1997	1998	1999
Óafgreidd hefðb. skattsvikamál í árslok	276	212	212
Óafgreidd vanskilamál í árslok	87	19	39
Óafgreidd mál í árslok alls	363	231	251

Við samanburð á fjölda óafgreiddra mála í árslok 1997 og 1999 ber að hafa í huga að fyrrnefnda árið var mörgum málum ólokið vegna upplýsingagjafar fyrir skattstjóran í Hafnarfirði. Í árslok 1999 voru 85% ólokinna mála hefðbundin skattsvikamál sem eru að jafnaði mun tímafreakari í rannsókn en vanskilamálin.

Aðalskýringin á fjöldi ólokinna mála í árslok 1999 er sú að sögn embættis skattrannsóknarstjóra að það hefur af ýmsum ástæðum ekki gengið reglulega í það að taka til í málaskrá sinni. Dæmi um mál sem hefur verið haldið þar inni eru t.d. þegar:

- 1) Rannsókn er hafin í máli en hún þykir ekki leiða neitt sérstakt í ljós eða sönnun þykir erfið. Málum er því haldið lifandi í málaskránni ef frekari upplýsingar skyldu berast.
- 2) Bæði verður til mál á forsvarsmenn félags og félagið sjálft en rannsóknin þróast hins vegar þannig að aðeins verður málarekstur á hendur öðrum aðilanum. Svipað á við þegar nokkur mál sameinast í eina skýrslu.

- 3) Mál frá skattstjóra þykir vera óljóst og ákveðið er að biðja eftir nýjum skattframtölum til að kanna hvort málsatvik og grunsemdir skýrast.
- 4) Skattaðili er að undirbúa leiðréttingu á skattskilum sínum en þá biður málið á meðan.
- 5) Skattaðili óskar eftir að fresta rannsókn og hlutlægar ástæður eru þess valdandi að orðið er við slíkri beiðni.
- 6) Biðja þarf eftir ákvörðun annarra stjórnvalda sem áhrif hafa á rannsókn.
- 7) Gögn berast ekki frá skattstjóra þar sem verið er að vinna í þeim eða þau hafa mislagst á skattstofu. Skatt-rannsóknarstjóri segir að býsna algengt sé að mál teffjist vegna þess að gögn berast ekki.

Á árinu 2000 var farið í það verkefni að hreinsa málaskrána og leggja málum og hefur því verki verið haldið áfram á yfirstandandi ári.

Önnur skýring á fjölda ólokinna mála í árslok 1999 er sú að á því ári afgreiddi embætti skattrannsóknarstjóra færri mál en árin á undan. Það var að sögn skattrannsóknarstjóra vegna þess að fleiri starfsmenn voru settir til rannsókna á þeim málum, sem þegar var hafin rannsókn á, í því skyni að flýta meðferð þeirra. Þannig var vegna þeirra óvenjumörgu stóru mála sem í rannsókn voru á árunum frá 1998 stofnað til færri rannsókna á nýjum málum.

Nýjum skattsvikamálum fjölgaði aftur á árinu 2000. Lokið var við 58 skýrslur á árinu, 14 í hefðbundnum skattsvikamálum og 44 í vanskilamálum. Alls lauk 191 máli án skýrslu á árinu, m.a. vegna hreinsunar málaskrár.

Samkvæmt upplýsingum frá embætti skattrannsóknarstjóra lauk 38 málum með skýrslu eða þær voru í andmælum frá því í janúar og þar til í síðari hluta mars á árinu 2001. Af þeim voru 12 skattsvikamál en 26 vanskilamál. Á sama tíma var lokið við samtals 49 hefðbundin skattsvikamál og vanskilamál án skýrslu.

Aldur óafgreiddra mála í árslok 1999

Í töflu 9 hér á eftir má sjá aldur óafgreiddra mála í málaskrá skattrannsóknarstjóra í árslok 1999. Tölurnar segja aðeins til um hversu langt var frá skráningu málanna í málaskrá en ekkert um það hvort eða hversu lengi þau hafa verið í rannsókn því oft líður tími frá skráningu í málaskrá þar til rannsókn hefst eða ákvörðun er tekin um að leggja máli.

Tafla 9. Óafgreidd mál hjá SRS í árslok 1999, flokkuð eftir fjölda mánaða í málaskrá	Hefðb. sk.sv.mál	Vanskilamál
0-3 mánuðir	11	8
3-6 mánuðir	14	8
6-12 mánuðir	15	18
12-15 mánuðir	8	4
15-18 mánuðir	10	0
18- mánuðir	154	1
Óafgreidd mál í málaskrá í árslok 1999	212	39

19% þeirra óafgreiddu hefðbundnu skattsvikamála sem ólokið var í árslok 1999 voru innan við 12 mánaða gömul. 8% voru á bilinu 12 - 18 mánaða gömul en 73% voru 18 mánaða eða eldri. Áður er komið fram að embætti skattrannsóknarstjóra hreinsaði málaskrá sína ekki reglulega á árunum 1997 – 1999 og því geymdi hún ýmis gömul hefðbundin skattsvikamál sem að mati embættisins hefði átt að vera búið að leggja upp. Slík mál eru inni í töflunni hér að ofan þannig að þann fyrirvara verður að gera við hana.

Tafla 9 sýnir einnig aldur óafgreiddra vanskilamála í málaskrá í árslok 1999. Þar voru 87% málanna yngri en 12 mánaða. Ástæður þess að mál voru meira en árs gömul geta að sögn skattrannsóknarstjóra verið þær að dregist hafi að leggja mál upp, rannsókn hafi ekki hafist vegna skorts á upplýsingum frá skattstjórum eða innheimtumönnum eða bið skýrist af atvikum er varða skattaðila sjálfan, svo sem vegna frestbeiðna hans.

6. Málsmeðferðartími og atriði sem hafa áhrif á hann

Hér á eftir verður hugað að tölulegum upplýsingum um málsmeðferðartíma hjá embætti skattrannsóknarstjóra, þ.e. tímanum frá því að mál er skráð í málaskrá þar til því lauk, annað hvort með útgáfu skýrslu eða með öðrum formlegum hætti.

Hefðbundin skattsvikamál

Hefðbundin skattsvikamál eru að jafnaði tímafreakustu mál sem embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins rannsakar. Meðferð þeirra hefur lengst frá því sem áður var að sögn skattrannsóknarstjóra aðallega vegna aukinna sönnunarkrafna. Málin krefjast auk yfirheyrslna og umfangsmikillar öflunar gagna, oft erfiðrar úrvinnslu þeirra. Hér skal til fróðleiks nefna að skýrslutökur voru 251 á árinu 1997, 202 á árinu 1998 og 407 á árinu 1999. Dæmi eru um að í einu máli hafi skýrslutökur verið yfir 50 að tölu og nokkur dæmi um að þær hafi verið yfir 30.

Einnig eru dæmi um skattaðila sem þurfti að mæta 5 sinnum í skýrslutöku vegna mismunandi sakaratriða í sama máli, alls um 25 klukkustundir.

Að sögn embættis skattrannsóknarstjóra er leitast við að velja til rannsóknar án tafar öll alvarleg skattsvikamál, hvort sem þau varða háar eða lágar fjárhæðir. Sömuleiðis er leitast við að velja mál þegar grunur er skýr.

Þau mál sem sitja á hakanum frá skattstjórum eru að sögn skattrannsóknarstjóra oft á tíðum mál þar sem grunur er óljós og hefur jafnvel vaknað án nokkurra rökstuddra gagna, skattstjóri hefur ekki sinnt eftirlitshlutverki sínu sem skyldi eða mál er af öðrum ástæðum svo óljóst að fyrirsjáanlegt er að mikill tími muni fara í að kanna hvort grunsemdir eiga við rök að styðjast. Ef skattkrafa er tryggð með ríflegum áætlunum dregur það einnig úr líkum á því að rannsókn sé hafin. Að sögn skattrannsóknarstjóra eru sömuleiðis mál er varða mjög lágar fjárhæðir ekki tekin til rannsóknar í samræmi við sjónarmið sem fyrr hefur verið lýst.

Tafla 10. Hefðbundið skattsvikamál sem lauk með skýrslu, flokkuð eftir lengd málsmeðferðar	1997	1998	1999
0-3 mánuðir	18%	13%	3%
3-6 mánuðir	14%	20%	7%
6-12 mánuðir	27%	28%	20%
12-15 mánuðir	18%	12%	17%
15-18 mánuðir	4%	7%	6%
18- mánuðir	19%	20%	47%
Hefðbundin skattsvikamál afgr. með skýrslu	49	40	30

Í töflu 10 hér á undan má sjá skýrslur um hefðbundin skattsvikamál sem lokið var við á árunum 1997 - 1999 flokkaðar hlutfallslega eftir því hve langur tími leið frá því að skattrannsóknarstjóri skráði mál í málakerfi sitt þar til fullnaðarskýrsla lá fyrir. Í ljós kemur að 1997 og 1998 voru um 60% skýrslanna afgreiddar innan 12 mánaða en árið 1999 var hlutfallið komið niður í 30%.

Í töflu 11 hér á eftir er að finna upplýsingar um meðferðartíma þeirra hefðbundnu skattsvikamála sem lokið var án skýrslu á árunum 1997 - 1999.

Tafla 11. Hefðbundið skattsvikamál sem lauk án skýrslu, flokkuð eftir lengd málsmeðferðar	1997	1998	1999
0-3 mánuðir	61%	7%	20%
3-6 mánuðir	7%	6%	7%
6-12 mánuðir	8%	7%	13%
12-15 mánuðir	1%	28%	7%
15-18 mánuðir	2%	2%	13%
18- mánuðir	21%	50%	40%
Alls skattsvikamál afgreidd án skýrslu	91	128	15

Í töflunni má sjá að á árunum 1998 og 1999 fækkaði hlutfallslega mjög þeim hefðbundnu skattsvikamálum sem lauk á stuttum tíma án skýrslu. Hér er sama þróun og þegar þessum málum lýkur með skýrslu. Hér ber að hafa í huga að málaskrá hefur ekki verið hreinsuð reglulega eins og áður er komið fram og því er sá fyrirvari við þær upplýsingar sem fram koma í töflu 11 hér á undan.

Vanskilamál

Meðferð vanskilamála er nú í nokkuð stöðluðum farvegi og rannsókn þeirra yfirleitt ekki flókin þar sem sjaldnast er ágreiningur um fjárhæð vanskilanna. Meðferðin felst yfirleitt í yfirheyrslum ásamt endurröðun greiðslna eftir tilteknum reglum. Meðferð þessara mála er nú nokkuð tímafreakari en áður var vegna aukinna sönnunarkrafna.

Tafla 12. Vanskilamál sem lauk með skýrslu, flokkuð eftir lengd málsmeðferðar	1997	1998	1999
0-3 mánuðir	44%	23%	13%
3-6 mánuðir	43%	30%	52%
6-12 mánuðir	7%	27%	22%
12-15 mánuðir	3%	3%	0%
15-18 mánuðir	3%	7%	0%
18- mánuðir	0%	10%	13%
Vanskilamál afgreidd með skýrslu	30	30	31

Í töflu 12 hér á undan má sjá skýrslur um vanskilamál sem lokið var við á árunum 1997 – 1999, flokkaðar hlutfallslega eftir því hve langur tími leið frá því að skattrannsóknarstjóri skráði mál í málakerfi sitt þar til fullnaðarskýrsla lá fyrir. Í ljós kemur að öll árin lauk a.m.k. 80% slíkra mála innan 12 mánaða.

Tafla 13. Vanskilamál sem afgreidd voru án skýrslu, flokkuð eftir lengd málsmeðferðar	1997	1998	1999
0-3 mánuðir	63%	55%	95%
3-6 mánuðir	0%	41%	2%
6-12 mánuðir	0%	2%	2%
12-15 mánuðir	0%	0%	1%
15-18 mánuðir	25%	1%	0%
18- mánuðir	12%	1%	0%
Alls fjöldi vanskilamála afgreiddur án skýrslu	8	145	61

Í töflunni hér á undan er að finna upplýsingar um afgreiðslutíma þeirra vanskilamála sem lauk án skýrslu 1997 - 1999. Þar má sjá að bæði 1997 og 1998 lauk meira en helmingi vanskilamála án skýrslu á innan við 3 mánuðum en næstum öllum slíkum málum á árinu 1999.

Atriði sem hafa áhrif á málsmeðferðartíma

Eins og fram kom hér á undan er úrvinnsla skattsvikamála hjá embætti skattrannsóknarstjóra nú mun tímafreakari en áður var. Mikilvægt er í þessu sambandi að á árunum 1998 og 1999 voru óvenju mörg þung og erfið skattsvikamál til rannsóknar hjá embættinu og það sama má reyndar segja um árið 2000. Á síðari hluta ársins 2000 og það sem af er á árinu 2001 hefur þetta að sögn skattrannsóknarstjóra breyst verulega til batnaðar.

Skattrannsóknarstjóri telur að embætti hans hafi frá upphafi verið sniðinn mjög þröngur stakkur fjárhagslega og fjárveitingar hafi að litlu leyti fylgt auknum verkefnum þess. Hann segir embættið árlega hafa leitað eftir auknum fjárveitingum en lítill árangur hafi orðið af því fyrr en á árinu 2000. Þá var fjárveiting embættisins til almenns rekstrar 85,6 milljónir króna og nam raunhækkunin 12,9 milljónum króna á milli ára og er það fyrsta raunaukning fjárveitinga frá árinu 1994. Viðbótarfjárveitingin fékkst bæði til að auka áherslu á vanskilamálin og auka gæði rannsókna, m.a. með því að fá aðkeypta aðstoð löggiltra endurskoðenda.

Fjárveiting til almenns rekstrar á árinu 2001 er 89,2 milljónir króna og nemur hækkunin 3,6 milljónum króna á milli ára. Samkvæmt forsendum fjárlaga 2001 hækka laun um 3% og önnur rekstrargjöld um 4%. Raunaukning fjárveitinga á yfirstandandi ári er því lítil sem engin.

Þrátt fyrir að ársreikningsmál teljist hvorki flókin né tímafreak borið saman við skattsvikamál kostaði afgreiðsla 1459 slíkra mála á árunum 1998 og 1999 samtals á bilinu 5 – 6 ársverk og hefur minni mannaflí sem því nemur því getað sinnt m.a. hinum hefðbundnu skattsvikamálum. Beiðnum um fjárveitingar vegna

ársreikningsmála hefur að sögn skattrannsóknarstjóra ríkisins verið synjað fram til þessa.

Í upphafi voru starfsmenn embættis skattrannsóknarstjóra 12 en hefur fjölgað um ríflega helming og eru 20 þegar þetta er ritað.

8.2 Ríkisskattstjóri

Eftir að skattrannsóknarstjóri hefur lokið við gerð skýrslu um niðurstöður rannsóknar sinnar er hún send gjaldanda. Að fengnum athugasemdum hans við skýrsluna eða að liðnum fresti skattrannsóknarstjóra til þess að gera athugasemdir við hana, gengur hann frá fullnaðarskýrslu og sendir embætti ríkisskattstjóra til endurákvörðunar á skattaþætti máls.

Hér á eftir er rýnt í tölur um hefðbundin skattsvikamál og vanskilamál sem skattrannsóknarstjóri sendi ríkisskattstjóra vegna endurákvörðunar skattaþáttar aðallega árin 1997 - 1999 en einnig fyrir og eftir þann tíma. Sérstaklega er fjallað um afgreiðslutíma þessara mála hjá embættinu fyrir og nú.

1. Mál 1997 - 1999

Endurákvörðunarmál

Í töflu 14 hér á eftir má sjá þann fjölda hefðbundinna skattsvikamála og vanskilamála sem send voru embætti ríkisskattstjóra til endurákvörðunar á skattaþætti á árunum 1997 - 1999 og afgreiðslu slíkra mála þar á þessu tímabili.

Tafla 14. Mál hjá RSK	1997	1998	1999
Óafgreidd hefðb. skattsvikamál í ársbyrjun	73	51	41
Ný hefðbundin skattsvikamál frá SRS	43	38	28
Hefðbundin skattsvikamál afgr. með úrskurði	63	46	41
Hefðbundin skattsvikamál afgr. án úrskurðar	2	2	3
Hefðbundin skattsvikamál óafgr. í árslok alls	51	41	25
Óafgreidd vanskilamál í ársbyrjun	0	4	5
Ný vanskilamál frá SRS á árinu	30	30	31
Vanskilamál afgreidd með úrskurði	0	0	0
Vanskilamál afgreidd án úrskurðar	26	29	36
Óafgreidd vanskilamál í árslok alls	4	5	0

Í ársbyrjun 1997 voru 73 hefðbundin skattsvikamál óafgreidd hjá embætti ríkisskattstjóra. Til að skýra þennan mikla fjölda er nauðsynlegt að horfa aftur í tímann. Á fyrsta starfsári skattrannsóknarstjóra, 1993, sendi embættið 43 slík mál í endurákvörðun og 44 árið 1994. Árið 1995 voru send 100 mál og 102 árið 1996. Eftir þessa miklu fjölgun nýrra hefðbundinna skattsvikamála hjá embætti ríkisskattstjóra var því mikið óafgreitt af hefðbundnum skattsvikamálum í ársbyrjun 1997. Fjöldi nýrra vanskilamála var stöðugur á árunum 1997 - 1999 og voru þau afgreidd nokkuð jafnóðum og ekkert slíkt mál óafgreitt í árslok 1999. Vandamál vegna óafgreiddra endurákvörðunarmála hafa því verið bundin við hefðbundnu skattsvikamálin en þau eru að jafnaði flóknari og tímafrekari í vinnslu en vanskilamálin.

Á árinu 1997 fékkst fjárveiting til þess að hefja verulegt átak hjá embætti ríkisskattstjóra til þess að grynka á fjölda óafgreiddra hefðbundinna skattsvikamála og var markmið þess að koma afgreiðslu mála frá skattrannsóknarstjóra nokkurn veginn í sívinnslu. Þessu átaki var haldið áfram 1998 og 1999. Þar sem ný mál voru mun færri á þessum þremur árum en 1995 og 1996, gekk jafnt og þétt á óafgreiddu málin þannig að þau voru komin niður í 25 í árslok 1999. Á árinu 2000 sem ekki er inni í töflu 15 hér á undan, sendi embætti skattrannsóknarstjóra alls 51 nýtt skattsvikamál til endurákvörðunar hjá embætti ríkisskattstjóra. Þar sem þá var úrskurðað í fleiri slíkum málum en bærust, fækkaði óafgreiddum skattsvikamálum enn, þannig að í árslok 2000 biðu aðeins 10 slík mál endurákvörðunar skattapáttar hjá embætti ríkisskattstjóra. Ástandið hefur því breyst verulega til batnaðar þar á tímabilinu frá 1997 - 2000.

Í töflu 15 hér á eftir koma fram heildarfjárhæðir úrskurðaðra endurákvörðana embættis ríkisskattstjóra vegna skatta- og gjalda á árunum 1993 - 1999 í málum sem rannsökuð voru af embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Tafla 15. Úrskurðir RSK í milljónum kr.	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Endurákvörðaðir skattar	25	218	198	528	323	230	190

Þær fjárhæðir sem skotið var undan í þeim skattsvikamálum sem ríkisskattstjóri endurákvörðaði í á fyrrgreindu sjö ára tímabili námu alls um 1,7 milljörðum króna.

Kærumál

Fram til ársloka 1996 giltu þær reglur að endurákvörðanir ríkisskattstjóra voru kæranlegar til embættisins sjálfs en frá 1. janúar 1997 eru endurákvörðanirnar aðeins kæranlegar til yfirskattanefndar.

Tafla 16. Fj. úrskurða RSK í kærumálum	1997	1998	1999	Alls
Úrskurðir vegna kæru á endurákvörðun RSK á skattaþætti máls	18	43	5	66

Embætti ríkisskattstjóra lauk ekki við að hreinsa upp þau endurákvörðunarmál sem kærð höfðu verið til þess fyrr en á árinu 1999. Úrskurðirnir 66 í töflu 17 hér á undan eru til viðbótar við þá 150 endurákvörðunarúrskurði sem ríkisskattstjóri kvað upp í málum frá skattrannsóknarstjóra á árunum 1997 - 1999 og gerð er grein fyrir í töflu 15 hér á undan. Alls kvað embætti ríkisskattstjóra því upp 216 úrskurði á áðurnefndu þriggja ára tímabili í málum sem embætti skattrannsóknarstjóra hafði rannsakað.

2. Málum lýkur ýmist með eða án úrskurðar

Á árunum 1997 - 1999 afgreiddi embætti ríkisskattstjóra alls 157 hefðbundin skattsvikamál og lauk 150 þeirra eða 95,5% með úrskurði. Nokkrar ástæður voru fyrir því að 7 málum lauk án úrskurðar á þessu tímabili, oftast sú að búið var að leiðrétta skattskil.

Á árunum 1997 - 1999 afgreiddi embætti ríkisskattstjóra einnig 91 vanskilamál og voru þau öll afgreidd án úrskurðar en það þýðir að fjárhæðir skattaþáttar máls eru úr fullnaðarskýrslu skattrannsóknarstjóra. Þessi afgreiðsla getur byggt á tveimur ástæðum:

- 1) Ekki er um að ræða ágreining varðandi skattaþátt og fyrir liggja gögn frá gjaldanda, t.d. innsendar virðis- aukaskattsskýrslur, sem skilað hefur verið án greiðslu.
- 2) Búið er að áætla svo mikið á viðkomandi gjaldanda að embætti ríkisskattstjóra telur ekki þörf á því að hækka skattkröfuna enn frekar.

Þó að vanskilamál hafi á árunum 1997 - 1999 verið afgreidd frá embætti skattrannsóknarstjóra án úrskurðar skal þess getið hér að oft er í slíkum málum úrskurðuð gjaldabreyting vegna álags. Einnig kemur fyrir að ríkisskattstjóri hefur lækkað skattkröfu með úrskurði ef embættinu finnst að ofátlað hafi verið á viðkomandi gjaldanda.

3. Aldur óafgreiddra mála í árslok 1999

Í töflu 17 hér á eftir má sjá hversu langt var síðan þau 25 hefðbundnu skattsvikamál sem óafgreidd voru hjá embætti ríkisskattstjóra í árslok 1999, bárust því.

Tafla 17. Óafgreidd hefðbundin skattsvikamál hjá RSK í árslok 1999, flokkuð eftir fjölda mánaða hjá honum	Fjöldi
0-3 mánuðir	8
3-6 mánuðir	2
6-12 mánuðir	9
12-15 mánuðir	2
15-18 mánuðir	2
18- mánuðir	<u>2</u>
Óafgreidd mál í árslok 1999 alls	25

Í töflunni má sjá að 15 mál höfðu verið lengur en 6 mánuði til meðferðar hjá ríkisskattstjóra og 6 þeirra lengur en eitt ár. Þetta er langur málsmeðferðartími því samkvæmt skattalögum skal úrskurður kveðinn upp eigi síðar en 2 mánuðum eftir boðun. Ekki liggja fyrir upplýsingar um það hvenær boðun fór fram í þeim málum sem hér er fjallað um.

Af töflunni hér að ofan má ráða að mál eru ekki afgreidd í þeirri röð sem að þau berast.

4. Málsmeðferðartími og atriði sem hafa áhrif á hann

Eins og dregið var á hér frammar gildi fram til ársloka 1996 sú regla að úrskurður ríkisskattstjóra yrði fyrst að sæta kæru til hans sjálfs áður en hægt væri að kæra til yfirskaðanefndar. Vegna langs afgreiðslutíma embættis ríkisskattstjóra var með 14. gr. laga nr. 137/1996, sem tóku gildi þann 1. janúar 1997, 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt breytt og eru úrskurðir ríkisskattstjóra nú kæranlegir beint til yfirskaðanefndar. Það var komið fram á árið 1999 þegar síðasti úrskurður ríkisskattstjóra vegna máls sem sætti kæru til hans samkvæmt gömlu reglunni var kveðinn upp.

Starfsmenn ríkisskattstjóra telja að hið breytta fyrirkomulag hafi ekki stýtt afgreiðslutíma einstakra mála því að segja megi að boðunin eins og hún er nú, sé í raun eins og úrskurðurinn var áður. Þrennt ráði hins vegar tímanum frá því að skýrsla skattrannsóknarstjóra berst embættinu þar til skattaðili fær boðunarbréf frá ríkisskattstjóra, þ.e. flækjustig máls, álag og hvort sá starfsmaður sem fær mál til afgreiðslu er vanur eða óvanur.

Sú fækkun sem orðið hefur hjá embætti ríkisskattstjóra á óafgreiddum endurákvörðunum í málum frá embætti skatt-rannsóknarstjóra á tímabilinu 1997 - 2000 hefur auðvitað haft það í för með sér að meðferðartími þessara mála hjá embættinu hefur styst mjög mikið frá því sem áður var.

Átak embættis ríkisskattstjóra til að flýta afgreiðslu mála hefur og beinst og að því að hreinsa upp óafgreiddar kröfugerðir til yfirskattanefndar vegna kærðra endurákvörðana í skattsvikamálum og flýta þeim frá því sem áður var. Þetta vandamál er þó ekki úr sögunni að sögn formanns yfirskattanefndar því enn kemur fyrir að kröfugerð dragist.

8.3 Yfirskattanefnd

Munur á refsimeðferð yfirskattanefndar og dómstóla er m.a. sá að úrskurðir nefndarinnar eru ekki birtir opinberlega og í þeim er ekki kveðið á um vararefsingu ef sekt er ekki greidd.

Meiri hluti þeirra mála sem skattrannsóknarstjóri sendir í refsimeðferð fara til yfirskattanefndar bæði vegna þess að þangað fara minni brotin og að skattaðilar óska að jafnaði frekar eftir því að mál fari þangað heldur en í opinbera rannsókn. Er orðið við því ef hægt er.

Hér á eftir verður lítillega horft til heildarstarfsemi yfirskattanefndar á árunum 1997 - 2000. Aðallega er þó fjallað um störf nefndarinnar vegna hefðbundinna skattsvikamála og vanskilamála sem skattrannsóknarstjóri sendi í refsimeðferð til yfirskattanefndar á áðurgreindu tímabili og kærumál vegna skattapáttar þessara mála.

1. Mál 1997 - 1999

Á árunum 1997 - 1999 afgreiddi yfirskattanefnd alls u.þ.b. 3000 mál. Úrskurðir yfirskattanefndar í skattsektarmálum og kærumálum vegna skattapáttar rannsóknarmála sem voru alls 103 á þessu tímabili voru aðeins lítið brot þeirra eða um 3%.

Skattsektarmál

Í töflu 18 hér á eftir má sjá þann fjölda hefðbundinna skattsvikamála og vanskilamála sem skattrannsóknarstjóri sendi í

refsimeðferð hjá yfirskattanefnd á árunum 1997 - 1999 og afgreiðslu slíkra mála þar á því tímabili. Mál þessi eru oft nefnd skattsektarmál.

Tafla 18. Skattsektarmál hjá YSKN	1997	1998	1999
Óafgreidd hefðb. skattsvikamála í ársbyrjun	17	14	10
Ný hefðbundin skattsvikamál frá SRS	14	12	12
Hefðbundin skattsvikamál afgr. með úrskurði	17	16	12
Óafgr. hefðb. sk.skattsvikamál í árslok alls	14	10	10
Óafgreidd vanskilamál í ársbyrjun	0	0	16
Ný vanskilamál frá SRS	0	17	18
Vanskilamál afgreidd með úrskurði	0	1	17
Óafgreidd vanskilamál í árslok alls	0	16	17

Fjöldi nýrra hefðbundinna skattsvikamála sem embætti skatt-rannsóknarstjóra sendi í refsimeðferð hjá yfirskattanefnd á árunum 1997 - 1999 var svipaður á milli ára en vanskilamál sendi embættið í fyrsta sinn í refsimeðferð hjá yfirskattanefnd 1998 og nánast öll í desember það ár. Svipaður fjöldi nýrra vanskilamála barst nefndinni á árinu 1999 og árið 1998.

Ef horft er til heildarstarfsemi yfirskattanefndar hefur hún árlega afgreitt fleiri mál en henni hafa borist öll starfsár hennar nema 1993. Ef aðeins er horft á skattsektarmálin í töflu 18 hér á undan var á árinu 1997 úrskurðað í fleiri slíkum málum en bárust á því ári. Á árinu 1998 voru úrskurðir jafnmargir og á árinu á undan en færri en ný mál enda bættust vanskilamálin þá við eins og áður er komið fram og flest undir árslok. Einum munar að úrskurðir væru jafnmargir og ný mál á árinu 1999, en það ár fjölgaði úrskurðum mjög en óafgreiddum málum fækkaði þó ekki að sama skapi þar sem ekkert dró úr fjölda nýrra mála.

Árið 2000 er ekki inni í töflu 18 hér á undan en á því ári bárust yfirskattanefnd 34 ný hefðbundin skattsvikamál og 14 vanskilamál eða alls 48 ný mál frá embætti skattrannsóknarstjóra. Er um allnokkra fjölgun nýrra mála að ræða m.a. vegna þess að mál voru eru á árinu send fyrir í refsimeðferð en áður var. Á árinu 2000 var úrskurðað í 10 hefðbundnum skattsvikámálum og 16 vanskilámálum og voru úrskurðir í skattsektarmálum því alls 26 eða aðeins færri en árið á undan. Fjöldi óafgreiddra hefðbundinna skattsvikamála í árslok 2000 var 34 en vanskilamála 15. Alls var því ólokið 49 skattsektarmálum í árslok 2000 og er það nokkur fjölgun frá árinu á undan.

Á árinu 1998 kvað yfirskattanefnd einnig upp 6 úrskurði í ársreikningsmálum sem skattrannsóknarstjóri sendi nefndinni til

refsimeðferðar á því ári. Engin slík mál bárust nefndinni árin 1999 og 2000.

Síðan 1995 skulu úrskurðaðar skattsektir vera að lágmarki tvöföld undandregin skattfjárhæð. Þessi þyngdu viðurlög og fjölgun úrskurða yfirsattanefndar hefur leitt til þess að árleg heildarfjárhæð skattsekta nefndarinnar hefur hækkað verulega á undanförunum árum. Í töflu 19 hér á eftir koma fram heildarfjárhæðir skattsekta úrskurðaðra af yfirsattanefnd á árunum 1993 - 1999 í málum sem rannsökuð voru af embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Tafla 19. Skattsektir í málum frá SRS í millj. kr.	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Úrskurðaðar skattsektir	0	0,8	2,4	1,3	11,4	6,8	59,6

Kærumál

Yfirsattanefnd kemur ekki eingöngu að refsipætti mála frá skattrannsóknarstjóra. Hún úrskurðar og oft um skattaþátt þessara mála því endurákvörðun ríkisskattstjóra á honum er kæránleg til nefndarinnar.

Tafla 20. Fj. úrskurða YSKN í kærumálum	1997	1998	1999	Alls
Úrskurðir vegna kæru á endurákvörðun RSK á skattaþætti máls	7	8	19	34

Úrskurðirnir 34 vegna skattaþáttar hér á undan eru til viðbótar við þá 69 úrskurði sem yfirsattanefnd kvað upp vegna refsipáttar mála frá skattrannsóknarstjóra á árunum 1997 - 1999. Alls kvað nefndin því upp 103 úrskurði á þessu tímabili í málum sem hann hafði rannsakað.

2. Málum lýkur ýmist með eða án sektar

Yfirsattanefnd skal lögum samkvæmt afgreiða öll mál með úrskurði. Ekki er því um annars konar afgreiðslu að ræða af hálfu nefndarinnar. Í töflunni hér á eftir má sjá hvernig úrskurðir yfirsattanefndar á árunum 1997 - 1999 í refsimeðferðarmálum frá skattrannsóknarstjóra skiptast eftir því hvort skattsekt var ákvörðuð í málinu eða ekki.

Tafla 21. Úrskurðir YSKN flokkaðir eftir því hvort skattsekt var ákvörðuð eða ekki	1997	1998	1999	Alls
Úrskurðir um skattsekt	16	14	25	55
Úrskurðir án skattsektar	3	8	5	16
Fjöldi úrskurða alls	19	22	30	71

Í töflunni hér á undan er stuðst við tölur úr skráum yfirskattanefndar um fjölda úrskurða hennar. Í töflu 19 um fjölda skattsvikamála hjá yfirskattanefnd og í umfjöllun um ársreikningamál er hins vegar horft til fjölda mála frá skattrannsóknarstjóra. Framangreindir úrskurðir eru vegna 69 mála og skýrir það mismuninn.

Ástæður þess að málum frá skattrannsóknarstjóra lýkur án sektar hjá yfirskattanefnd eru ýmist þær að hann afturkallar mál eða að nefndin telur annað hvort ekki tilefni til sektarákvörðunar eða vísar máli frá.

3. Aldur óafgreiddra mála í árslok 1999

Ef litið er til heildarstarfsemi yfirskattanefndar hefur málum sem þar eru lengur en eitt ár til meðferðar fækkað á undanförunum árum. Í byrjun árs 1997 voru alls 229 mál eldri en 12 mánaða til meðferðar hjá nefndinni en í árslok 1999 voru slík mál 11 talsins, þar af 4 kærsmål vegna endurákvörðunar ríkisskattstjóra á skattaþætti rannsóknarmáls. Í árslok 2000 var aðeins eitt mál til meðferðar hjá nefndinni sem var eldra en 12 mánaða og var þar um að ræða skattsektarmál sem barst í október 1999.

Skattsektarmál

Skattsektarmál sem embætti skattrannsóknarstjóra sendir yfirskattanefnd eru ekki afgreidd hjá henni í þeirri röð sem þau berast. Að sögn formanns nefndarinnar er það aðallega vegna þess vinnufyrirkomulags sem þróast hefur og talið er vinnusparandi, að ljúka nokkrum málum sömu tegundar hverju á eftir öðru þar sem hvert þeirra hefur sín séreinkenni og menn eru þar með í tilteknum vinnufarvegi um sinn.

Í töflu 22 hér á eftir má sjá hve lengi þau 10 hefðbundnu skattsvikamál og 17 vanskilamál, sem óafgreidd voru í árslok 1999 hjá yfirskattanefnd, voru búin að vera hjá nefndinni.

Tafla 22. Óafgreidd skattsektarmál hjá YSKN í árslok 1999, flokkuð eftir fjölda mánaða hjá henni	Fjöldi
0 – 3 mánuðir	18
3 – 7,5 mánuðir	6
7,5 – 12 mánuðir	3
Óafgreidd skattsektarmál í árslok 1999 alls	27

Í töflunni má sjá að í árslok 1999 voru aðeins 3 mál sem höfðu verið lengur hjá yfirskattanefnd en hinn lögmælti úrskurðartíma nefndarinnar sem er nú 7,5 mánuðir.

Bent skal á hér að fyrir kemur að skattsektarmál tefjast lengur en ella hefði orðið vegna aðgerða gjaldanda sjálfs svo sem beiðna hans um lengri fresti.

Kærumál

Í töflu 23 hér á eftir má sjá hve lengi þau 14 kærumál sem óafgreidd voru í árslok 1999 hjá yfirskattanefnd, voru búin að vera hjá nefndinni. Mál þessi voru öll hefðbundin skattsvikamál. Það skal tekið fram að þessi mál voru talin vera 13 í málaskrá yfirskattanefndar en skráning mála er þar eilítið með öðrum hætti en hjá embætti skattrannsóknarstjóra.

Tafla 23. Óafgreidd kærumál hjá YSKN í árslok 1999, flokkuð eftir fjölda mánaða hjá henni	Fjöldi
8-12 mánuðir	10
12-15 mánuðir	1
15-18 mánuðir	0
18 – mánuðir	3
Óafgreidd kærumál í árslok 1999 alls	14

Kærumálin 14 voru öll komin fram yfir lögmæltan úrskurðarfrest yfirskattanefndar í árslok 1999. Mál þessi voru öll afgreidd á árinu 2000 og öll nema 3 á fyrri hluta þess. Ljóst er að ekki er í öllum þessum tilvikum eingöngu við yfirskattanefnd að sakast að kærumálin drógust því á þessu tímabili dróst oft að embætti ríkisskattstjóra afgreiddi kröfugerð vegna mála til nefndarinnar. Samkvæmt upplýsingum formanns yfirskattanefndar er þetta vandamál ekki úr sögunni því enn kemur fyrir að skil kröfugerðar dragist. Í kærumálum geta og komið til eins og í skattsektarmálunum tafir vegna aðgerða gjaldanda sjálfs. Um slíkt var að ræða í 2 málum af þeim 14 sem rætt var um hér á undan.

4. Um málsmeðferðartíma og atriði sem hafa áhrif á hann

Eftir að skattrannsóknarstjóri hefur gengið frá skýrslu um rannsókn sína er hún send embætti ríkisskattstjóra til endurákvörðunar á skattaþætti máls. Vegna viðbragða dómstóla við löngum heildarmálsmeðferðartíma þeirra mála sem hér eru til

umfjöllunar hefur skattrannsóknarstjóri frá ársbyrjun 2000 um leið hafist handa við undirbúning þess að senda mál til refsimeðferðar, annað hvort hjá yfirskattanefnd eða efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjóra. Fram að þeim tíma var að jafnaði beðið eftir því að skattapætti máls lyki áður en það var sent í refsimeðferð.

Ef horft er til heildarstarfsemi yfirskattanefndar hefur hún árlega afgreitt fleiri mál en henni hafa borist öll starfsár hennar nema 1993. Í kjölfar mikillar opinberrar umræðu á árinu 1997 um langan afgreiðslutíma yfirskattanefndar var gripið til ýmissa aðgerða til þess að auðvelda nefndinni að sinna starfi sínu með lögbundnum hætti. Í júní 1998 voru frestir nefndarinnar til að úrskurða lengdir í 7,5 mánuði frá móttöku kæru með 4. gr. laga 96/1998, sem breytti 8. gr. laga 30/1992, um yfirskattanefnd, sbr. og 3. mgr. 6. gr. síðast nefndu laganna. Einnig gerðu fjármálaráðuneytið og yfirskattanefnd þá með sér árangursstjórnunarsamning til 5 ára þar sem gert er ráð fyrir að í áætlunum nefndarinnar sé lögð sérstök áhersla á það að hún úrskurði í öllum kærumálum sem henni berast innan lögbundinna tímamarka. Fram kom og í samningnum að ráðuneytið myndi beita sér fyrir því að árleg fjárveiting til starfsemi nefndarinnar á samningstímanum yrði í samræmi við fjölda kærumála sem henni bærust og umfang þeirra. Sérstök fjárveiting var m.a. tryggð á árinu 1998 til að standa straum af kostnaði við tímabundna ráðningu tveggja sérfræðinga til eins árs. Í samningnum er ákveðið að tiltekna áætlanir og ársskýrslur skulu móta samskipti ráðuneytisins og yfirskattanefndar. Í yfirskattanefnd hafa frá upphafi setið 6 menn og hafa 4 þeirra starfið að aðalstarfi. Auk þeirra síðast nefndu voru meginhluta ársins 1999 12 starfsmenn hjá yfirskattanefnd.

Ef horft er til heildarstarfsemi yfirskattanefndar hefur málsmeðferðartími hjá henni styst verulega á undanförunum árum og varð mesta breytingin á tímabilinu 1997 - 1999. Um áramótin 1996 - 1997 reiknaðist meðalmálsmeðferðartími vera 10,5 mánuðir en í árslok 1999 var hann 5,3 mánuðir. Í árslok 2000 var tíminn aðeins lengri eða 5,8 mánuðir. Ef eingöngu er litið til meðalmálsmeðferðartíma skattsektarmála kemur í ljós samkvæmt gögnum sem yfirskattanefnd tók saman fyrir Ríkisendurskoðun að meðalmálsmeðferðartími skattsektarmála sem úrskurðað var í á árinu 1997 var 9,1 mánuður, 9,6 mánuðir 1998 og 9,1 mánuður 1999. Ljóst er því að meðferð skattsektarmála fyrir nefndinni tók að meðaltali á þessum tíma mun lengri tíma en framangreindan meðalmálsmeðferðartíma og sama gildir um kærumálin. Spyrja má hér hvort skýringarinnar sé að leita í því að þessi mál séu erfiðari en önnur. Formaður yfirskattanefndar telur að þó að skattrannsóknarmál geti bæði verið erfið og tímafrek viðfangs, verði ekkert óbrigðult kennimerki hengt á þessi mál að því er það varðar. Mörg önnur mál sem yfirskattanefnd hafi fjallað um á starfstíma sínum hafi

ekkert síður verið erfið og tímafrek og í mörgum tilvikum mun flóknari lögfræðilega en venjuleg skattrannsóknarmál.

Formaður yfirskattanefndar fullyrðir að flóknum skattamálum hjá nefndinni hafi almennt farið fjölgandi á liðnum árum hjá nefndinni á meðan einfaldari málum hafi fækkað. Hann staðhæfir og að meðferð slíkra mála taki nú almennt styttri tíma hjá nefndinni en var fyrir nokkrum árum og blasir það raunar við þegar það er athugað sem að framan segir um styttingu málsmeðferðartíma almennt.

Í árslok 1999 voru alls 123 mál hjá yfirskattanefnd komin fram yfir löglegan 7,5 mánaða úrskurðarfrest, þ.m.t. þau 3 skattsektarmál og 14 kærsmål sem fjallað er um hér á undan. Í árslok 2000 voru mál sem komin voru fram yfir úrskurðartíma aðeins færri en árið áður eða 111 talsins. Að sögn formanns yfirskattanefndar hefur enn þokast til betri vegar hjá nefndinni á fyrsta fjórðungi þessa árs því í aprílbyrjun 2001 voru 53 mál til meðferðar hjá nefndinni sem voru eldri en 7,5 mánaða. Telur hann að ekkert bendi til annars en að þessi þróun haldi áfram og það takmark náist brátt að öll mál verði innan úrskurðarfrests. Hvernig til takist að halda í því horfi fari síðan að sjálfsgöðu eftir fjölda nýrra mála til nefndarinnar á næstu misserum.

Aðspurður um hvaða áhrif það muni hafa á lengd málsmeðferðar hjá yfirskattanefnd að embætti skattrannsóknarstjóra sendir nú skattsektarmál fyrr í refsimeðferð en áður var, segir formaður nefndarinnar að það hafi óhjákvæmilega í för með sér að mál verði lengur til meðferðar hjá yfirskattanefnd en ella. Ástæðuna segir hann vera þá að nefndin geti ekki tekið mál til efnislegrar afgreiðslu fyrr en að lokinni afgreiðslu ríkisskattstjóra á skattaþætti máls. Formaðurinn segir jafnframt að vera kunnig hins vegar að þetta horfi til styttingar á heildarmálsmeðferðartíma.

8.4 Ríkislögreglustjóri

Hér á eftir koma fram upplýsingar um hefðbundin skattsvikamál og vanskilamál sem skattrannsóknarstjóri sendi í opinbera rannsókn til rannsóknarlögreglu ríkisins frá 1. janúar - 30. júní 1997 og efnahagsbrotadeildar ríkislögreglustjórans frá 1. júlí 1997 - 31. desember 1999. Einnig verður fjallað nokkuð um þau atriði sem nú hafa áhrif á afgreiðslutíma skattsvikamála hjá deildinni.

1. Mál 1997 - 1999

Í töflu 24 hér á eftir má sjá fjölda hefðbundinna skattsvikamála og vanskilamála sem skattrannsóknarstjóri sendi rannsóknarlög-reglu ríkisins og efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjórans 1997 - 1999 og afgreiðslu slíkra mála þar á þessu tímabili.

Tafla 24. Mál hjá RLR/RLS	1997	1998	1999
Óafgr. hefðbundin skattsvikamál í ársbyrjun	20	67	43
Ný hefðbundin skattsvikamál frá SRS	50	18	15
Hefðb. skattsvikamálum lokið með ákæru	3	17	24
Hefðb. skattsv.málum lokið án ákæru	0	25	19
Óafgr. hefðbundin skattsvikamál í árslok alls	67	43	15
Óafgreidd vanskilamál í ársbyrjun	14	37	17
Ný vanskilamál frá SRS	32	12	6
Vanskilamálum lokið með ákæru	7	27	18
Vanskilamálum lokið án ákæru	2	5	0
Óafgreidd vanskilamál í árslok alls	37	17	5

Á árinu 1996 sendi skattrannsóknarstjóri 10 hefðbundin skattsvikamál og 17 vanskilamál til opinberrar rannsóknar hjá rannsóknarlögreglu ríkisins. Árið eftir, þ.e. árið sem hún er lögð niður og stofnað embætti ríkislögreglustjórans, voru hins vegar send í opinbera rannsókn 50 hefðbundin skattsvikamál og 32 vanskilamál, þ.e. alls 82 mál á móti 27 málum árið á undan. Árið 1997 sker sig mjög úr varðandi fjölda nýrra mála eins og sjá má í töflunni hér á undan. Þetta olli miklum erfiðleikum í starfi efnahagsbrotadeildarinnar og voru mörg mál því óafgreidd þar í árslok 1997.

Efnahagsbrotadeildin gerði verulegt átak í því að grynka á óafgreiddum málum bæði á árinu 1998 og 1999. Átakið og fækkun nýrra mála leiddi til þess að óafgreiddum hefðbundnum skattsvikamálum hafði fækkað niður í 15 í lok árs 1999 úr því að vera 67 tveimur árum fyrr og vanskilamálum fækkað niður í 5 úr 37.

2. Um mál sem lokið er án ákæru

Árið 1997 var aðeins lokið við opinbera rannsókn í 3 hefðbundnum skattsvikamálum og lauk þeim öllum með ákæru. Á árinu 1998 lauk hins vegar 40% afgreiddra hefðbundinna skattsvikamála með ákæru en hlutfallið var aðeins hærra eða 56% árið 1999.

Annað mynstur kemur í ljós þegar hlutfall afgreiddra vanskilamála sem lýkur með ákæru er skoðað því á árinu 1997 lauk 77% þeirra með ákæru, 84% árið 1998 og 100% árið 1999. Hér kristallast vel hversu ólík vanskilamálin og hefðbundnu skattsvikamálin eru því í þeim fyrrnefndu er sjaldnast ágreiningur um skattstofna enda liggja fyrir virðisaukaskattsskýrslur og skilagreinar, sem viðkomandi hefur skilað en ekki greitt af ýmsum ástæðum.

Helstu ástæður þess að málum lauk hjá efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjórans án ákæru á árunum 1997 - 1999, þ.e. með upplagningu máls, eru tvær:

1) Sönnun ekki næg

Mál eru lögð upp ef að saksóknari ríkislögreglustjórans telur það sem fram er komið í máli ekki nægilegt eða líklegt til sakfellis, sbr. 112. gr. laga nr. 19/1991 um meðferð opinberra mála.

2) Fyrning

Mál eru lögð upp ef við blasir að sök er fyrnd en fjallað er um sakarfyrningarreglur í kafla 5.3 hér frammar í skýrslunni.

Á því tímabili sem hér er til skoðunar var ekki óalgennt að mál gegn mönnum sem búsettir voru erlendis þegar mál fór til rannsóknar hjá ríkislögreglustjóranum, fyrntust. Á árinu 2000 var framkvæmd slíkra mála breytt á þá lund að starfsmenn efnahagsbrotadeildar byrjuðu að hafa upp á mönnum í útlöndum og yfirheyra þá þar.

Starfsmenn segja dæmi um að mál sem voru send til ríkislögreglustjórans á árunum 1997 - 1999 hafi verið orðin mjög gömul og vegna anna þar hafi ekki náðst að rannsaka þau áður en þau fyrntust.

3. Aldur óafgreiddra mála í árslok 1999

Skattsvikamál voru ekki afgreidd í þeirri röð sem þau bárust ríkislögreglustjóra árin 1997 - 1999. Að sögn saksóknara efnahagsbrotadeildar ríkislögreglustjórans var á þessu tímabili fyrst reynt að afgreiða mál sem voru í fyrningarhættu nema þau væru gegn mönnum búsettum erlendis en fjallað er um þau í kaflanum hér á undan.

Í töflu 25 hér á eftir má sjá hversu langt var síðan þau 15 hefðbundnu skattsvikamál og 5 vanskilamál sem óafgreidd voru hjá ríkislögreglustjóranum í árslok 1999 bárust honum.

Tafla 25. Óafgreidd hefðb. skattsvikamál og vanskilamál hjá RLS í árslok 1999, flokkuð eftir fjölda mánaða hjá honum	Fjöldi
0 – 3 mánuðir	5
3 – 6 mánuðir	5
6 - 12 mánuðir	0
12 - 15 mánuðir	2
15- 18 mánuðir	0
18 – mánuðir	8
Óafgreidd mál í árslok 1999 alls	20

Eins og sjá má í töflunni hér á undan hefur helmingur málanna verið til meðferðar innan við 6 mánuði en hinn helmingurinn lengur en eitt ár, þar af 8 mál lengur en 18 mánuði. Elstu málin í þeim hópi höfðu verið í opinberri rannsókn á bilinu 26 - 54 mánuði. Ríkisendurskoðun er kunnugt um að í nóvember 2000 var búið að ljúka við 12 af þessum 20 málum og lauk 7 þeirra með ákæru en 5 mál voru lögð upp.

4. Málsmeðferðartími og atriði sem hafa áhrif á hann

Á árunum 1997 - 1999 sendi skattrannsóknarstjóri mál að jafnaði ekki í refsimeðferð fyrr en að lokinni afgreiðslu skattapáttar máls. Þeirri framkvæmd var breytt í ársbyrjun 2000 á þann veg að nú er mál að jafnaði sent samtímis til ríkisskattstjóra vegna endurákvörðun á skattapætti og í refsimeðferð annað hvort til yfirskattanefndar eða ríkislögreglustjórans.

Efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjórans getur ef hún hefur undan að afgreiða þau mál sem henni berast frá skattrannsóknarstjóra hafið rannsókn þó að ríkisskattstjóri hafi ekki lokið við endurákvörðun skattapáttar. Meðan svo er ekki eru engar líkur á því að breytt sendingarfyrirkomulag styttri heildar-afgreiðslutíma skattsvikamála. Þvert á móti mun það að óbreyttum starfsmannafjölda efnahagsbrotadeildarinnar auka fjölda óafgreiddra mála hjá henni vegna þess að tímabundið munu deildinni berast bæði eldri mál og mál sem rannsókn er nýlokið á. Í stað þess að óafgreiddum skattsvikamálum fækkaði áfram eins og gerðist árin 1998 og 1999 fjölgaði þeim aftur á árinu 2000.

Annir vegna annarra mála en skattsvikamála hafa oft komið í veg fyrir að efnahagsbrotadeildin geti sinnt þeim síðarnefndu sem skyldi. Haustið 2000 störfuðu þar 10 manns og unnu allir á

einhverjum tímapunkti að skattrannsóknnum. Það ár rannsakaði deildin efnahagsþátt mjög stórs fíkniefnamáls og var þá einum starfsmanni bætt við starfslíð deildarinnar í 12 mánuði. Við þetta eina mál unnu allir starfsmennirnir 11 í 3 mánuði og þann tíma voru öll skattsvikamál lögð til hliðar. Ekki getur talist viðunandi að starfsmenn efnahagsbrotadeildar ríkislögreglustjórans séu ekki fleiri en svo að deildin geti ekki reglulega og með eðlilegri framvindu sinnt skattsvikamálum vegna anna við önnur mál.

Embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins hóf á árinu 1998 að senda ársreikningamál til opinberrar rannsóknar hjá efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjórans og voru 3 mál send á því ári og 75 mál á árinu 1999. Engu þessara mála var lokið í árslok 1999. Þessum málaflokki var bætt við önnur störf efnahagsbrotadeildarinnar á árinu 1998 og hvorki það ár né 1999 voru samþykktar aukafjárveitingar vegna þeirra og deildinni því ekki skapað aukið svigrúm til að afgreiða þau. Brot þessi teljast ekki til skattsvika. Við þá forgangsröðun verkefna sem deildin hefur orðið að beita vegna mannfæðar eru mál þessi metin sem smámál í samanburði við önnur mál sem deildinni ber að rannsaka. Í byrjun árs 2001 ákærði deildin í fyrsta málinu þessarar tegundar og dómur féll í því í héraði nú í byrjun mars.

8.5 Dómstólar

Eins og fram kemur í skýrslu þessari er meðferðartími einstakra skattsvikamála mislangur og einnig hversu margir opinberir aðilar koma að þeim. Meðferð þeirra mála sem lýkur ekki fyrr en fyrir dómstólum tekur að jafnaði lengstan tíma og að þeim koma og að jafnaði einnig fleiri opinberir aðilar en að öðrum skattsvikamálum.

1. Dómar 1970 - 1999

Í töflu 26 hér á eftir er yfirlit um fjölda uppkveðinna dóma vegna skattalagabrota á árunum 1970 - 1999. Hafa ber í huga við skoðun á fjölda dóma að mál að baki þeim eru færri og nær því að vera svipaður og fjöldi dóma í héraði.

Tafla 26.	1970							
Fjöldi dóma	- 1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Í héraði	34	7	6	17	26	16	29	26
Í Hæstarétti	9	4	3	2	2	5	3	12
Dómar alls	43	11	9	19	28	21	32	38

Taflan sýnir vel þá breytingu sem orðið hefur á fjölda uppkveðinna dóma vegna skattalagabrota á undanförunum árum.

Frá stofnun embættis skattrannsóknarstjóra í ársbyrjun 1993 til loka ársins 1999 voru í skattsvikamálum kveðnir upp 127 dómur í héraði en 31 í Hæstarétti. Í héraði var sakfelld í 123 málum, sýknað í 3 málum og 1 máli var vísað frá. Í Hæstarétti var sakfelld í 27 málum, í 3 málum var héraðsdómur ómerktur og vísað aftur heim í hérað og í 1 máli var máli vísað frá héraðsdómi. Ekki er öllum héraðsdómum áfrýjað.

Þyngd viðurlög við skattsvikum skv. lagabreytingunni á árinu 1995 og fleiri dómur hafa leitt til þess að skattsektir hafa hækkað verulega. Í töflu 27 hér á eftir koma fram fjárhæðir dæmdra skattsekta á árunum 1993 - 1999 í málum sem rannsökuð voru af embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Tafla 27. Dæmdar skattsektir í málum SRS	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Skattsektir í millj. króna	1	3	26	52	116	46	174

Athyglisverð breyting hefur átt sér stað í vanskilamálum frá því að viðurlög voru þyngd á árinu 1995. Ef fyrirtæki standa ríkissjóði ekki skil á vörslufé, virðisaukaskatti og/eða staðgreiðslu, eiga forsvarsmenn þeirra nú yfir höfði sér háar sektar- greiðslur og jafnvel fangelsisvist. Í töflu 28 hér á eftir er yfirlit yfir heildarhöfuðstóll vanskila á vörslufé í skýrslum skattrannsóknarstjóra árin 1993 - 1999. Þar má sjá að höfuðstóllinn hefur farið lækkandi á undanförunum árum og telja ýmsir, þar á meðal bæði ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri, að þetta megi rekja til varnaðaráhrifa hinna þungu viðurlaga.

Tafla 28. Vanskil á vörslufé skv. skýrslum SRS	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Höfuðstóll í millj. króna	0	113	196	142	143	117	83

2. Dómsmál rannsökuð af SRS 1993 - 1999

Í töflu 29 hér á eftir má sjá að áhrifa embættis skattrannsóknarstjóra fer að gæta í málum sem dæmd eru í héraði strax á árinu 1993 og frá og með árinu 1996 hafa flest mál sem þar eru dæmd verið rannsökuð af embættinu. Einnig má sjá að strax á árinu 1994 dæmir Hæstiréttur í fyrsta sinn í máli sem skattrannsóknarstjóra rannsakaði.

Tafla 29. Fjöldi dóma og hve mörg málanna að baki þeim voru rannsökuð af SRS	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Alls:
Dómar í héraði	7	6	17	26	16	29	26	127
SRS rannsakaði	2	2	5	19	10	22	25	85
SRS ranns. að hluta			1	2	2	1		6
SRS rannsakaði alls:	2	2	6	21	12	23	25	91
Dómar í Hæstarétti	4	3	2	2	5	3	12	31
SRS rannsakaði	0	1	1	2	3	2	11	20

8.6 Langur heildarmeðferðartími

Eitt einkenni núverandi kerfis er að margir opinberir aðilar geta komið að máli áður en því lýkur endanlega. Ein afleiðing þess er sú að heildarmeðferð mála, þ.e. tíminn frá því að mál er tekið til meðferðar hjá embætti skattrannsóknarstjóra og þar til því lýkur með refsíákvörðun eða á annan hátt, er almennt of langur. Dómstólar hafa á undanförunum árum ítrekað gert athugasemdir vegna þessa og brást skattrannsóknarstjóri við því í ársbyrjun 2000 með því að senda mál fyrr í refsimeðferð en áður og leitast jafnframt við að flýta rannsóknartímanum sjálfum.

Ríkisendurskoðun kannaði hversu langt var síðan mál þau mál sem óafgreidd voru hjá ríkisskattstjóra, yfirskattanefnd og ríkislögreglustjóra í árslok 1999, voru skráð í málakerfi skattrannsóknarstjóra ríkisins. Upplýsingar í töflu 30 hér á eftir sýna því vel hversu langur meðferðartími mála getur orðið ef á hverjum tíma eru ekki skilyrði til þess hjá öllum þeim aðilum sem að ferli skattsvikamálanna koma, að afgreiða þau á sem stytstum tíma.

Tafla 30. Aldur skattsvikamála	RSK	Sektarmál YSKN	Kærumál YSKN	RLS
Skráð hjá SRS 1993	0	0	3	0
Skráð hjá SRS 1994	0	1	2	1
Skráð hjá SRS 1995	0	3	7	5
Skráð hjá SRS 1996	5	6	0	7
Skráð hjá SRS 1997	6	4	2	6
Skráð hjá SRS 1998	11	8	0	1
Skráð hjá SRS 1999	3	5	0	0
Fj. óafgr. í árslok 1999:	25	27	14	20

Við skoðun töflunnar hér á undan skal haft í huga að skattabætti mála hjá ríkisskattstjóra var ólokið og refsipáttur ekki hafinn, refsipætti skattsektarmála hjá yfirskattanefnd var ólokið en búið var að afgreiða skattabáttinn, skattabætti kærumála hjá yfirskattanefnd var ekki lokið og refsimeðferð ekki hafin og opinberri rannsókn mála hjá ríkislögreglustjóra var ólokið og meðferð hjá dómstólum eftir í málum sem sæta ákæru.

Ef eingöngu er litið á meðferð skattsvikamáls má væntanlega segja að almennt séð ætti skattrannsóknin sjálf að taka lengstan tíma í þeim málum sem skattrannsóknarstjóri lýkur með skýrslu en aðrir verkþættir ættu að geta gengið hraðar fyrir sig.

Skilyrði skilvirkrar meðferðar skattsvikamála í því fyrirkomulagi sem nú er til staðar er að mál séu afgreidd hjá hverjum þeirra sem að ferlinu kemur á sem stystum tíma. Tafir hjá einum aðila, hvað þá mörgum, geta leitt til þess að heildarmeðferðartími þeirra verður mörg ár.