

Stjórnsýsla skattamála

*Athugun á stjórnsýslu skattamála með tilliti til réttaröryggis, jafnræðis
og skilvirkni*



FJÁRMÁLA- OG EFNAHAGSRÁÐUNEYTIÐ
Desember 2013

Efnisyfirlit

1	Inngangur.....	4
1.1	Gagnaöflun og starfsemi nefndarinnar	4
1.2	Fyrri skýrslur	4
1.3	Forsendur	5
1.3.1	Uppbygging stjórnarsýslukerfisins og heimildir ráðherra	6
1.3.2	Nánar um stjórnarsýslukærur og stjórnunarheimildir úrskurðaraðila	8
1.3.3	Helstu hugtök.....	9
2	Stofnanauppbygging skattkerfisins	16
2.1	Fjármála- og efnahagsráðherra	16
2.2	Embætti ríkisskattstjóra	18
2.2.1	Skattframkvæmd.....	19
2.3	Embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins.....	20
2.4	Yfirskattanefnd	22
2.5	Embætti tollstjóra	26
2.5.1	Tollframkvæmd	27
2.6	Ríkistollanefnd.....	28
3	Einstök athugunarefni.....	31
3.1	Atriði tengd fjármála- og efnahagsráðuneyti	31
3.1.1	Samræmingarhlutverk ráðuneytisins	31
3.2	Atriði tengd embætti ríkisskattstjóra.....	32
3.2.1	Hætta á misjöfnum niðurstöðum í samskonar málum	32
3.2.2	Aðkoma embættis ríkisskattstjóra að málum fyrir yfirskattanefnd.....	34
3.2.3	Skil yfir í opinber mál (<i>ne bis in idem</i>) – sjá lið 3.3.3	36
3.3	Atriði tengd embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins	36
3.3.1	Hætta á misjöfnum niðurstöðum í sams konar málum – sjá lið 3.2.1	36
3.3.2	Endurtekin rannsókn lögreglu.....	37
3.3.3	Skil yfir í opinber mál (<i>ne bis in idem</i>).....	37
3.4	Atriði tengd embætti tollstjóra.....	38
3.4.1	Innheimta opinberra gjalda	38
3.5	Atriði tengd yfirskattanefnd.....	40
3.5.1	Aðkoma embættis ríkisskattstjóra að málum fyrir yfirskattanefnd - sjá lið 3.2.2	40
3.5.2	Birting úrskurða yfirskattanefndar.....	40
3.5.3	Kæruheimildir.....	42
3.6	Atriði tengd ríkistollanefnd.....	43
3.6.1	Málshraði	43
4	Niðurstöður og ábendingar	45
	Heimildir	47

1 Inngangur

Þann 20. september 2013, skipaði fjármála- og efnahagsráðherra nefnd um athugun á stjórnsýslu skattamála á Íslandi. Vinnu nefndarinnar er ætlað að vera fyrsti áfangi í athugun á stofnanakerfi skattamála þar sem kortlögð verður starfsemi stofnana þess með tilliti til réttaröryggis, skilvirkni og jafnræðis, auk samstarfs og tengsla stofnana skattkerfisins við fjármála- og efnahagsráðuneytið.

Í þessu samhengi er nefndinni falið að skoða þær réttarheimildir sem í gildi eru um stofnanir skattkerfisins og leggja mat á hvort gildandi réttur skapar hættu á tvíverknaði, óhagkvæmni, misjöfnum niðurstöðum í sams konar málum og óþarflega löngum málsmeðferðartíma. Nefndinni er hvorki ætlað að fjalla um einstaka skatta né tekjuöflun ríkisins að öðru leyti.

Nefndina skipa Ragnhildur Helgadóttir, prófessor, sem jafnframt er formaður, Garðar G. Gíslason hdl. og Guðrún Þorleifsdóttir lögfræðingur. Starfsmaður nefndarinnar er Rakel Jensdóttir lögfræðingur.

Nefndinni var falið að skila áfangaskýrslu með greiningu og ábendingum um þau atriði, sem þarfnast nánari skoðunar. Skýrsla þessi er að sjálfsögðu ekki tæmandi enda unnin á stuttum tíma og ætlað að kortleggja og benda á helstu atriði eingöngu.

1.1 Gagnaöflun og starfsemi nefndarinnar

Nefndin hefur fundað reglulega frá því hún var skipuð í september árið 2013. Þá gaf nefndin embætti ríkisskattstjóra, embætti skattranssóknarstjóra ríkisins, embætti tollstjóra, yfirskattanefnd, ríkistollanefnd og Fjársýslu ríkisins kost á að koma á framfæri upplýsingum og athugasemdum vegna vinnu nefndarinnar.

Allar þessar stofnanir og stjórnsýslunefndir komu upplýsingum á framfæri við nefndina bæði bréfléiðis og munnlega. Þá hafa aðrir aðilar komið ábendingum og athugasemdum á framfæri við nefndina bæði skriflega og munnlega.

1.2 Fyrri skýrslur

Fjármála- og efnahagsráðherra hefur ekki áður látið vinna skýrslu um sambærilegt efni og nefnd þessari er falið að skoða, þ.e.a.s. almenna úttekt á stjórnslu skattamála með tilliti til réttaröryggis, skilvirkni og jafnræðis. Málafni tengd stjórnslu skattamála hafa engu að síður verið mikið til umræðu undanfarin ár¹ og hefur verið ráðist í umfangsmiklar breytingar á stjórnslu skattamála sem breytingar hafa meðal annars miðað að því að auka réttaröryggi og jafnræði borgaranna ásamt því að auka skilvirkni í stjórnslunni. Í þessu sambandi ber fyrst að nefna sameiningu skatt- og tollumdæma landsins. Þann 1. janúar árið 2009 voru átta tollumdæmi landsins sameinuð í eitt embætti tollstjóra fyrir landið allt. Sambærilegar breytingar voru gerðar á stjórnslu skattamála þegar embætti níu skattstjóra voru sameinuð embætti ríkisskattstjóra þann 1. janúar árið 2010.

Þrátt fyrir að fjármála- og efnahagsráðherra hafi ekki látið vinna skýrslu um sambærilegt efni og hér er til skoðunar hafa aðrar stofnanir og ráðuneyti unnið skýrslur sem koma inn á hugmyndir að umbótum á skattkerfinu á grundvelli þeirra sjónarmiða sem nefnd þessi lítur til. Má hér t.d. nefna stjórnsluúttekt Ríkisendurskoðunar á starfsemi ríkislögreglustjóra frá október 2006² og skýrslu Ríkisendurskoðunar frá mars 2011 um innheimtu opinberra gjalda³. Einnig var komið inn á fyrirkomulag stjórnslu skattamála í skýrslu starfshóps um umfang skattsvika á Íslandi frá árinu 2004 en Alþingi lét vinna þá skýrslu.⁴

Að lokum er rétt að geta þess að í október 2013 skilaði nefnd, skipuð af innanríkisráðherra, skýrslu um skipulag og tilhögun rannsókna og saksóknar í efnahagsbrotamálum.⁵ Í skýrslunni er meðal annars komið inn á tilhögun rannsókna og saksóknar í málum er snúa að skattalagabrotum.

1.3 Forsendur

Í störfum sínum hefur nefndin kannað stjórnslu skattamála hjá þeim embættum og nefndum sem annast skatta- og tollamál. Þetta eru embætti ríkisskattstjóra, embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins og embætti tollstjóra, auk yfirskattanefndar og ríkistollanefndar sem eru sjálfstæðir

¹ Sjá t.d. **Minnisblað fjármálaráðuneytisins um gagnrýni á skattkerfið, úrbætur og breytingar** frá 24. febrúar 1998: <http://www.fjarmalaraduneyti.is/frettir/1998/02/25/nr/1492>

² Sjá **Stjórnsluúttekt Ríkisendurskoðunar á starfsemi ríkislögreglustjóra**. Ríkisendurskoðun, Reykjavík 2006.

³ Sjá **Skýrslu Ríkisendurskoðunar um innheimtu opinberra gjalda**. Ríkisendurskoðun, Reykjavík 2011.

⁴ Sjá **Skýrslu um umfang skattsvika á Íslandi**: <http://www.althingi.is/alttext/131/s/0664.html>

⁵ Sjá **Efnahagsbrot eiga ekki að borga sig – skýrslu nefndar um skipulag og tilhögun rannsókna og saksóknar í efnahagsbrotamálum**. Innanríkisráðuneytið, Reykjavík 2013.

úrskurðaraðilar. Þá er fjármála- og efnahagsráðherra æðsti yfirmaður skattamála og fyrir hans hönd fer fjármála- og efnahagsráðuneytið með stefnumótun og samskipti við þær stofnanir sem sinna skattframkvæmd.

1.3.1 Uppbygging stjórnarsýslukerfisins og heimildir ráðherra

Það er meginregla í íslenskum rétti, að stjórnarsýslan er á ábyrgð ráðherra, sbr. 14. gr. stjórnarskrárinnar. Þetta helgast m.a. af því að þeir einir bera ábyrgð gagnvart Alþingi samkvæmt þingræðisreglunni og þeir einir eru settir undir lög um ráðherraábyrgð.

Þessi ábyrgð leiðir til þess að ráðherrar hafa ýmsar heimildir og leiðir til að stýra stjórnarsýslunni á sínu sviði. Mikilvægur hluti af þessu hlutverki ráðherra liggur í því, að ráðherrar og ráðuneyti eiga vegna sérþekkingar og pólitískrar forystu oft frumkvæði að og koma að lagasetningu og teikna að verulegu leyti upp lagarammann, í víðasta skilningi, utan um starfsemina. Þannig er ráðherrum vegna stjórnskipulegrar stöðu þeirra heimilt að leggja fram lagafrumvörp, sbr. 38. gr. stjórnarskrár, og þeim er yfirleitt falið að setja almenn stjórnvaldsfyrirmæli. Það styrkir einnig stöðu ráðherra efst í stjórnarsýslukerfinu að þeir koma jafnframt að fjárlagagerð á sínu sviði, sbr. 3. mgr. 21. gr. laga nr. 88/1997, um fjárreiður ríkisins, sem kveður á um það að fjárlagatillögum skuli skila til viðkomandi ráðuneytis.

Það leiðir af lögum hverju sinni hvaða stofnanir teljast vera lægra sett stjórnvöld og hvaða stofnanir teljast vera sjálfstæðar. Meginreglan er sú að stofnanir og nefndir sem fara með málefni sem heyra undir valdsvið ráðherra eru talin lægra sett stjórnvöld nema skýrt komi fram í lögum að þær eigi að vera sjálfstæðar og fer ráðherra þá með ákveðnar stjórnunar- og eftirlitsheimildir gagnvart þeim. Þessar heimildir ráðherra, sem áður byggðu á venju, voru lögfestar með lögum nr. 115/2011 um Stjórnarráð Íslands.

Stjórnunar- og eftirlitsheimildum ráðherra er almennt skipt í tvo flokka; almennar heimildir og sérstakar, en efni þeirra síðarnefndu veltur á túlkun þeirra laga sem um er að ræða hverju sinni.⁶ Almennar stjórnunarheimildir og almenn eftirlitsskylda leiða hins vegar af stigskiptingu stjórnarsýslukerfisins. Að því er snertir lægra sett stjórnvöld teljast stjórnunar- og eftirlitsheimildir ráðherra fela í sér að hann getur að meginstefnu til gefið lægra settum stjórnvöldum almenn og sérstök fyrirmæli, þ.á m. um rækslu starfa, og undir vissum kringumstæðum tekið til sín mál og leyst úr þeim sjálfur og breytt ákvörðun þar til hún hefur verið birt. Í þeim felst einnig að hann

⁶ Sjá m.a. **Starfsskilyrði stjórnvalda – skýrslu nefndar um starfsskilyrði stjórnvalda, eftirlit með starfsemi þeirra og viðurlög við réttarbrotum í stjórnarsýslu** [hér eftir kölluð **Starfsskilyrði stjórnvalda**], Forsætisráðuneytið, Reykjavík, 1999, bls. 79.

hefur skyldu og heimild til að hafa eftirlit með störfum stjórnvaldsins, bæði hvað varðar grundvöll ákvarðana og nýtingu fjármuna. Ráðherra, eða þeir starfsmenn sem hann veitir umboð til þess, eiga því að fylgjast með því að stjórnslan sé lögmæt, réttmæt og samræmd. Það kann að orka tvímælis hvort ráðherra geti tekið til sín einstök mál, t.a.m. einstakt skattamál, og leyst úr þeim. Þar vegast þá á bærnisjónarmið og hugmyndir um ábyrgð ráðherra. Það má hins vegar kannski segja, að það sé óþarfa formfesta, að velta sérstaklega fyrir sér hvort ráðuneytið eða ráðherra geti tekið til sín mál, þegar það er óumdeilt að það getur gefið fyrirmæli um túlkun og beitingu laga og reglna, breytt stjórnvaldsfyrirmælum innan þess ramma sem lög setja og jafnvel gefið fyrirmæli um úrlausn einstakra mála.

Talið hefur verið að löggjafinn geti ákveðið með lögum að tiltekin starfsemi, t.d. stofnun eða stjórnslunefnd, skuli vera sjálfstæð og þar með undanskilin yfirstjórn ráðherra sem annars mundi undir hann heyra. Þetta kemur nú fram í 1. mgr. 12. gr. laga um Stjórnarráð Íslands þar sem fram kemur að ráðherra fer með yfirstjórn stjórnvalda sem hafa á hendi framkvæmd stjórnarmálefna er undir ráðuneyti hans heyra, enda leiði ekki af lögum að stjórnvald skuli vera sjálfstætt. Í 2. mgr. 13. gr. laga um Stjórnarráð Íslands er fjallað um eftirlit ráðherra með slíkum sjálfstæðum stjórnvöldum, en þar kemur fram að ráðherra skuli hafa almennt eftirlit með starfrækslu, fjárreiðum og eignum sjálfstæðra stjórnvalda og tekur það eftirlit ekki til málsmeðferðar eða ákvarðana í einstökum málum. Þá getur ráðherra krafði sjálfstæð stjórnvöld um hverjar þær upplýsingar og skýringar sem honum er þörf á til að sinna lögbundnu eftirliti sínu.

Stjórnslukæra er almennt talin vera einn þáttur í stjórnunarheimildum æðra stjórnvalds, en eins og áður hefur verið lýst felur hún bæði í sér eftirlitsheimildir – þar sem hún tryggir réttaröryggi borgaranna – og stjórnunarheimildir þar sem lægri stjórnvöld eru bundin við úrskurði æðri stjórnvalda.⁷ Það að þessi eini þáttur stjórnunar- og eftirlitsheimilda sé færður til sérstakrar nefndar, breytir því ekki að aðrar stjórnunar- og eftirlitsheimildir liggja hjá ráðherra og að hann ber ábyrgð á því að stjórnslan á sviðinu sé í samræmi við lög, réttmæt og samræmd.⁸ Eftirlitsheimildir ráðherra eru einmitt heimildir til þess að krefjast upplýsinga, þannig að hann geti gripið inn í með stjórnunarheimildum ef þörf krefur.⁹ Verði misbrestur á framkvæmd stjórnslunnar, ber ráðherra – sem ber ábyrgð á stjórnslunni – að nýta

⁷ Sjá sömu heimild, bls. 81. Sjá hins vegar **Bent Christensen**: Forvaltningsret: Opgaver, hjemmel, organisation. Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1997, bls. 329: „Stjórnslukæra er ekki fyrst og fremst stjórnæki. Hún er einkum vopn í höndum borgarans, sem er ósáttur við stjórnvaldsákvörðun. En auðvitað hafa úrskurðir á kærustigi stjórnunaráhrif og það er líka ætlunin.“ (Þýðing höf.)

⁸ Sjá **Starfsskilyrði stjórnvalda**, bls. 88.

⁹ Sjá **Bent Christensen**: Forvaltningsret: Opgaver, hjemmel, organisation, bls. 331.

stjórnunarheimildir sínar til að bæta úr. Þetta er eðlileg afleiðing af því að ráðherra einn ber ábyrgð á stjórnslu í sínum málaflokki gagnvart Alþingi

1.3.2 Nánar um stjórnslukærur og stjórnunarheimildir úrskurðaraðila

Í kærufelst almennt að aðili máls, eða annar sem á kærurétt, skýtur stjórnvaldsákvörðun til æðra stjórnvalds sem er skylt að endurskoða ákvörðunina.¹⁰ Almenn verða ákvarðanir lægra settra stjórnvalda kærðar til þess ráðherra sem fer með yfirstjórn viðkomandi sviðs. Þetta er í samræmi við þá meginreglu íslensks réttar að ráðherrar beri ábyrgð á stjórnslunni, hver á sínu sviði.¹¹

Þegar sett er á fót sérstök úrskurðarnefnd hefur löggjafinn ákveðið að endanlegt úrskurðarvald á stjórnslustigi liggja hjá slíkri nefnd en ekki hjá viðkomandi ráðuneyti. Eftir sem áður er gert ráð fyrir því, að „þeir úrskurðir, sem kveðnir eru upp af æðra stjórnvaldi haf[i] fordæmisgildi fyrir önnur stjórnvöld og verða þau að haga stjórnsluframkvæmd sinni í samræmi við úrskurði kærunefnda.“¹² Hér má t.d. vísa til H 1998:2821, þar sem Hæstiréttur sagði:

Samkvæmt meginreglu stjórnsluréttar er úrlausn æðra stjórnvalds um skýringu á lögum bindandi við þessar aðstæður fyrir lægra stjórnvald og myndi hið síðarnefnda ekki geta skotið henni til enn æðra stjórnvalds, jafnvel þótt slíkri lagaheimild væri almennt til að dreifa. Í þeirri aðstöðu ber lægra settu stjórnvaldi að hlíta niðurstöðu æðra stjórnvalds, sem endurskoðað hefur ákvörðun hins lægra ...

Þær aðstæður, sem þarna er vísað til, voru þær að stjórnvöldin störfuðu á æðra og lægra stigi á sama sviði, en í málinu var um að ræða Samkeppnisráð og úrskurðarnefnd samkeppnismála. Í því að taka bindandi ákvarðanir í einstökum málum, sem síðan hafa fordæmisgildi í öðrum málum, felst ákveðin stjórnunarheimild fyrir æðra stjórnvaldið.¹³ Úrskurðir ákvarða vissulega réttindi manna og skyldur í einstökum málum en eru líka „þáttur af stærri heildarmynd sem stjórnvaldið reynir að halda af festu og samræmi og standa vörð um.“¹⁴ Það er þannig hluti af skyldum stjórnvalds á kærustigi að gæta að því að réttarþróunin sé eðlileg og að samræmis sé gætt við úrlausn mála – það sé ákveðin samfella á réttarsviðinu.

Stjórnslukæra er að því leyti sérstakt réttarræði, að hún felur bæði í sér eftirlitsheimildir og stjórnunarheimildir því lægra sett stjórnvöld eru almennt bundin við fordæmi úrskurða æðri

¹⁰ Sjá t.d. **Starfsskilyrði stjórnvalda**, bls. 81.

¹¹ Sjá m.a. 13. og 14. gr. stjórnarskrárinnar, nr. 33/1944.

¹² **Páll Hreinsson**: Hæfisreglur stjórnslulaga. Bókaútgáfan Codex, Reykjavík 2005, bls. 867.

¹³ Sjá **Páll Hreinsson**: Hæfisreglur stjórnslulaga, bls. 867.

¹⁴ Sama heimild.

stjórnvalda.¹⁵ Þetta á við óháð því hvort kærueimild er til ráðherra, eins og er almenna reglan, eða til sérstakra úrskurðarnefnda eins og yfirskattanefndar eða ríkistollanefndar. Það má því segja, að þegar löggjafinn setur á fót sérstaka úrskurðarnefnd þá er hann að deila stjórnunar- og eftirlitsheimildum sem venjulega liggja hjá ráðherra á milli tveggja stjórnvalda. Ráðherra fer með venjulegar stjórnunar- og eftirlitsheimildir og getur gefið fyrirmæli. Sá hluti stjórnunarheimildanna, sem felst í því að taka ákvarðanir í málum á kærustigi, liggur hins vegar hjá úrskurðarnefndinni eða stjórnvaldinu á kærustigi.

1.3.3 Helstu hugtök

Eins og fram hefur komið, var nefndinni falið að kortleggja starfsemi embætti ríkisskattstjóra, embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins, embætti tollstjóra, yfirskattanefndar og ríkistollanefndar með tilliti til *réttaröryggis*, *skilvirkni* og *jafnræðis*, auk samstarfs og tengsla stofnananna við fjármála- og efnahagsráðuneytið. Í þessu samhengi var nefndinni sérstaklega falið að leggja mat á hvort gildandi réttur skapar hættu á tvíverknaði, óhagkvæmni, misjöfnum niðurstöðum í sams konar málum og óþarflega löngum málmeðferðartíma. Hér verður vikið stuttlega að inntaki hugtakanna þriggja; réttaröryggi, skilvirkni og jafnræði en þessi hugtök verða lögð til grundvallar við athugun nefndarinnar á stjórnsýslu skattamála. Þá verður stuttlega komið inn á hvað felst í réttinum til þess að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis (*ne bis in idem*).

a. Réttaröryggi

Grundvallarhugmyndin um réttarríki tengist náíð hugmyndum um mannhelgi. Hún er einfaldlega sú, að lögini eigi ekki að nota til að níðast á fólki, hvorki viljandi – t.d. með lagasetningu sem brýtur mannréttindi á hópi fólks – né óviljandi, með því að villa um fyrir fólki eða gera því ókleift að lifa lífinu eins og það telur best.

Það hefur verið afmarkað með ýmsum hætti í fræðiskrifum hvaða kröfur eigi að gera til laga, til þess að þau teljist í samræmi við meginreglur réttarríkisins. Þannig hefur verið tiltekið að lög eigi að vera almenn, birt, skiljanleg, stöðug, ekki afturvirk, ekki í innbyrðis mótsögn við sjálf sig, ekki krefjast hegðunar sem er ómöguleg og að það eigi að gæta samræmis milli laganna eins og þau eru birt og beitingar þeirra. Þessar kröfur leiði af „innra siðferði laganna.”¹⁶ Til viðbótar hefur verið tiltekið að þau þurfi að vera skýr og að gætt skuli að rétthæð réttarheimilda og lögmætisreglu stjórnsýsluréttar, þannig að almenn lög setji fyrirmælum og sérstökum reglum

¹⁵ Sjá **Starfsskilyrði stjórnvalda**, bls. 81.

¹⁶ Þetta er stikkorðakennd samantekt á kenningum **Lons Fullers**, sem fram komu í bókinni *The Morality of Law*. Yale Univ. Press, New Haven & London 1969, sjá einkum bls. 33-91.

ramma, sem ekki verði farið út fyrir og að meiriháttar kvaðir og skerðingar á frelsi manna verði að vera í lögum.¹⁷

Í stjórnarsýslurétti er oftara talað um réttaröryggi og sjónarmið um réttaröryggi heldur en réttarríki,¹⁸ en réttarríkishugtakið meira notað í réttarheimspeki og stjórnskipunarrétti. Í álitinu sínu í máli nr. 2151/1997 fjallaði umboðsmaður Alþingis um grundvallarreglur réttarríkisins í tengslum við löggjafarstarf og birtingu laga og tók m.a. fram að til þess að lög, sem takmarka mannréttindi, væru í samræmi við þessar grundvallarreglur þyrftu þau að vera reist á sjónarmiðum réttaröryggis.

Umboðsmaður vísaði til þess að í formála Mannréttindasáttmála Evrópu, sem er lögfestur hér á landi með lögum nr. 62/1994, legðu aðildarríkin áherslu á grundvallarreglur réttarríkisins. Að því er snertir skorður við mannréttindum, sem segir víða í sáttmálanum að ríkin megi setja með lögum, taldi umboðsmaður að með hliðsjón af grundvallarreglum réttarríkisins væri ekki nóg að skorðurnar væri að finna í settum lögum heldur yrðu þau lög að vera reist á sjónarmiðum réttaröryggis. Nánar sagði hann um þessi skilyrði:

Lögin verða að vera nægilega skýr og almenningi aðgengileg...

Þau lög, sem í hlut eiga, verða að vera nægilega aðgengileg í þeim skilningi, að borgarinn verður að eiga kost nægilegra upplýsinga um, miðað við alla málavexti, hvaða lagareglur eigi við. Til laga teljast með öðrum orðum aðeins fyrirmæli, sem eru það skýr, að borgarinn sé fær um að breyta samkvæmt þeim, eftir atvikum að fenginni nauðsynlegri ráðgjöf, og sjá fyrir, eftir því sem eðlilegt er að ætlast til eftir atvikum hverju sinni, hvaða afleiðingar sú athöfn, sem um er að ræða, hafi í för með sér.

Að mínum dómi verða framangreindar kröfur til laga ekki aðeins leiddar af Mannréttindasáttmála Evrópu, sem nú er lög í landinu, heldur verði þær einnig byggðar á stjórnskipun Íslands sem réttarríkis.¹⁹

¹⁷ **Garðar Gíslason:** „Um rétt, réttlæti og réttarríki.“ Í ritinu Eru lög nauðsynleg? Bókaútgáfa Orators, Reykjavík 1991, bls. 144.

¹⁸ Um tengsl réttarríkishugmyndarinnar og lögmætisreglu stjórnarsýsluréttar, sjá **Páll Hreinsson:** Hæfisreglur stjórnarsýslulaga, bls. 333-336, og **Starfsskilyrði stjórnvalda**, bls. 50-57 þar sem fjallað er um „Almennar efnisreglur stjórnarsýsluréttar og siðferði“. Páll byggir á því að réttaröryggi sé „það almenna ástand sem skapast þegar lög fullnægja skilyrðum réttarríkis“, bls. 333. Greinarhöfundur er í sjálfu sér sammála því, en til þess að réttaröryggis sé gætt verður beiting laga einnig að vera samræmd og stjórnarsýslan þarf að gæta lögmætisreglu og að jafnræði. Enda tiltekur Páll það sem þátt í réttaröryggi að borgararnir séu „öruggir um að fá þann efnislega rétt er lög bjóða og að stjórnvöld íþyngi þeim ekki umfram *lagaheimildir*... Þennan þátt mætti nefna *efnislegan þátt réttaröryggisins*.“ Sama heimild, bls. 335.

¹⁹ **Álit umboðsmanns Alþingis frá 9. janúar 1998 í máli nr 2151/1997.**

Þessi sjónarmið eru í raun leidd af hugmyndinni um mannhelgi: Fólk þarf vissulega að hlýða lögum en einmitt þess vegna eiga lög að vera þannig úr garði gerð, og þannig beitt, að fólk geti lagað sig að þeim, hlýtt þeim og unnið innan ramma þeirra að þeim markmiðum sem það setur sér. Ef lög eru óbirt, beitt öðruvísi en texti þeirra gefur til kynna, óskiljanleg, ósamkvæm sjálfum sér, háð sífelldum breytingum eða það er ómögulegt að fylgja þeim, þá getur fólk ekki gert sér grein fyrir réttarstöðu sinni og hegðað sér í samræmi við hana.²⁰ Lögin gera fólki þá erfiðara fyrir en nokkur nauðsyn krefur. Það er þess vegna grundvallaratriði í réttarríki, að þær reglur, sem réttarstaða manna mótast af, séu birtar. Þetta er að sjálfsögðu grundvöllur þess, að menn geti séð fyrir stöðu sína. Þess vegna er gert ráð fyrir birtingu laga og stjórnvaldsfyrirmæla í 27. gr. stjórnarskrárinnar. Það leiðir af sömu sjónarmiðum, að þær reglur sem eru birtar þurfa að vera þær sem raunverulega ráða réttarstöðu manna.

Það felst hins vegar meira í hugmyndum um réttarríki heldur en krafa um birtingu laga. Menn hefur greint á um það hvort í réttarríkishugtakinu felist einungis formlegar kröfur, eins og lýst er að ofan, eða einnig efnislegar kröfur.²¹ Hér verður í sjálfu sér ekki tekin afstaða til þess almennt en umfjöllunin hér á eftir verður fyrst og fremst byggð á hugmyndum um réttaröryggi. Í því felst m.a. krafa um fyrirsjáanleika, sem hér að ofan hefur verið studd fyrst og fremst við réttarríkishugtakið, að stjórnsýslan fari að lögum (efnislegur þáttur réttaröryggis, eins og nánar er lýst hér á eftir), að stjórnsýslan sé samræmd og jafnræðis gætt.²²

Í fræðilegri umfjöllun um réttaröryggishugtakið er oft greint í milli þess hvort um er að ræða réttaröryggi í víðri eða þrengri merkingu. Með réttaröryggi í víðri merkingu er átt við öryggi fyrir því að farið sé að gildandi rétti – í reynd að lögmætisreglu sé gætt. Við afmörkun hugtaksins réttaröryggi í þrengri merkingu eru það einkum þrír þættir sem þarf að líta til í samskiptum stjórnvalda við einstaklinga og lögaðila: Í fyrsta lagi er það réttaröryggi við meðferð máls, í öðru lagi fyrirsjáanleiki lagaframkvæmdar og í þriðja lagi hinn efnislegi þáttur réttaröryggis²³:

1. Réttaröryggi við meðferð máls: Stjórnvöld verða að viðhafa þá málsmeðferð sem tryggir eða a.m.k. stuðlar að því að rétt og lögleg ákvörðun verði tekin í hverju máli. Þá verða að vera

²⁰ Sjá einnig **Garðar Gíslason**: „Um rétt, réttlæti og réttarríki“ bls. 146: „Réttarríkið er nauðsynlegt ef lögin eiga að virða mannlega reisn. Mannleg reisn er virt þegar menn eru taldir sjálfir geta skipulagt og skapað sína eigin framtíð.“

²¹ Sjá **Ragnar Aðalsteinsson**: „...einungis eftir lögunum.“ *Úlfjótur*, 4. tbl. 53. árg., 2000, bls. 581-585.

²² Um inntak réttaröryggis, sjá **Páll Hreinsson**: *Hæfisreglur stjórnsýslulaga*, bls. 335.

²³ Sjá t.d. **Páll Hreinsson**: *Hæfisreglur stjórnsýslulaga*, bls. 335-336.

til staðar úrræði til þess að fá ákvörðun endurskoðaða, t.d. með stjórnslukæru og hjá sjálfstæðum og óvilhøllum dómstólum.

2. Fyrirsjáanleiki lagaframkvæmdar: Mikilvægur þáttur í að tryggja réttaröryggi í skiptum borgara og stjórnvalda er að tryggja að borgararnir hafi möguleika á því að kynna sér gildandi réttarreglur og sjá fyrir hvaða afleiðingar athafnir þeirra munu hafa að lögum. Um þetta var rætt hér að framan. Þessi þáttur réttaröryggis er sérstaklega mikilvægur í skattaframkvæmd þar sem skattlagning er íþyngjandi fyrir borgarana. Það er sérstaklega tryggt í stjórnarskránni að lagaheimild þurfi ef leggja á á skatt og að skattalögum megi ekki beita með afturvirkum hætti.

3. Efnislegur þáttur réttaröryggis: Hinn efnislegi þáttur réttaröryggis felur það í sér að borgarar verða að fá þann efnislega rétt er lög bjóða og að stjórnvöld íþyngi þeim ekki umfram lagaheimildir. Þarna er í reynd verið að fjalla um lögmætisregluna: Að athafnir stjórnvalda fari ekki í bága við lög og eigi stöð í lögum. Þeim mun meira íþyngjandi sem athafnir stjórnvalda eru, þeim mun skýrari verður lagaheimildin að vera. Að því er skatta snertir, er hins vegar eins og áður var rakið sérstök lagaáskilnaðarregla í stjórnarskrá. Það er sérstaklega mikilvægt að tryggja réttaröryggi þegar ákvarðanir um skatta eru annars vegar þar sem ákvarðanir um skattlagningu eru að jafnaði íþyngjandi fyrir borgara.

b. Skilvirkni

Eitt markmiða stjórnslulaga er að tryggja skilvirkni við meðferð stjórnslumála þ.e. að stuðla að því, eða a.m.k. girða ekki fyrir að málsmeðferð í stjórnslunni verði í senn einföld, hraðvirk og ódýr.

Skilvirknissjónarmið eru mikilvæg fyrir margra hluta sakir. Þau snúa að því að tryggja að stjórnslan sé vel skipulögð og að verkstjórn innan hennar sé góð þannig að borgararnir geti átt gott aðgengi að henni og fái úrlausn sinna mála fljótt og örugglega en jafnframt án þess að mikill kostnaður hljóti af.

Sjónarmið um skilvirkni og réttaröryggi fara ekki alltaf saman í einu og öllu. Segja má að skilvirknissjónarmið lúti fyrst og fremst að því að tryggja vandaða stjórnslu innan þeirra marka sem stjórnslunni eru sett, s.s. að því er varðar fjölda starfsmanna, fjármuni og tíma. Því fer þó fjarri að hér sé um andstæð sjónarmið að ræða; skilvirkni stjórnslunnar er t.d. oft forsenda þess að unnt sé að taka ákvarðanir innan lögákveðinna fresta, sem er mikilvægur þáttur í réttaröryggi borgarans og þessi sjónarmið fléttast saman á fleiri vegu.

Af lögætisreglunni leiðir, að ef sjónarmið um skilvirkni og réttaröryggi fara ekki saman, þá er frumskylda að tryggja að niðurstöður stjórnvalda í einstökum málum séu lögætatar og réttar. Þrátt fyrir að stjórnsýslulögin eigi að stuðla að skilvirkni í málsmeðferð þá er nauðsynlegt að hafa í huga að lögunum er fyrst og fremst ætlað að tryggja sem best réttaröryggi manna í skiptum við hið opinbera.²⁴ Í skýrslunni verður á það bent, ef nefndin telur ástæðu til að ætla að hægt væri að auka skilvirkni án þess að það komi nokkuð niður á „gæðum“ þeirra ákvarðana sem teknar eru.

c. Jafnræði

Íslenskir dómstólar töldu fyrir gildistöku stjórnsýslulaga árið 1994 og nýs mannréttindakafla stjórnarskrárinnar ári síðar, að í gildi væri óskráð meginregla um jafnræði bæði í stjórnsýslu- og stjórnskipunarrétti, auk þess sem því var margslegið föstu í dómum, að við skattlagningu yrði að gæta ákveðins jafnræðis til þess að skattar stæðust eignarréttarákvæði stjórnarskrárinnar.²⁵ Jafnræðisreglan er því grundvallarregla í íslenskum rétti og samofin hugmyndum manna um réttlæti.

Árið 1995, var eins og áður sagði tekin almenn jafnræðisregla í stjórnarskrá. Þar kemur nú fram í 65. gr. stjórnarskrárinnar að allir skuli vera jafnir fyrir lögum og njóta mannréttinda án tillits til kynferðis, trúarbragða skoðana, þjóðernisuppruna, kynþáttar, litarháttar, efnahags, ætternis og stöðu að öðru leyti. Í athugasemdum með ákvæðinu kemur m.a. fram að mikilvægi reglunnar felist ofar öllu í því að vera almenn leiðbeiningarregla um bann við mismunun sem beri ávallt að hafa að leiðarljósi. Það eigi ekki einvörðungu við í tengslum við lagasetningu, heldur einnig við skýringu laga og beitingu. Ákvæði 65. gr. gildir um alla handhafa ríkisvalds er þeir setja, túlka og beita reglum.

Hvað stjórnsýsluréttinn varðar, var jafnræðisreglan eins og áður segir gildandi meginregla í stjórnsýslurétti fram að gildistöku stjórnsýslulaga nr. 37/1993, en hún var fest í lög með 11. gr. þeirra. Reglan felur það í sér að mál sem eru sambærileg í lagalegu tilliti skuli hljóta samskonar úrlausn og meðferð en einnig að ekki verði leyst úr ósambærilegum málum á sambærilegan hátt.

Reglan veitir mönnum þó að jafnaði ekki rétt á neinu sem ekki samræmist lögum. Þannig getur aðili að öllu jöfnu ekki krafist sambærilegrar úrlausnar í máli ef efni fyrri ákvörðunar hefur verið ólögætt. Frá þessari meginreglu eru undantekningar og á það t.d. við ef

²⁴ Sjá Alþt. 1992-1993, A-deild, bls. 3277

²⁵ **H 1986:706 Haffjarðará.**

stjórnsýsluframkvæmd hefur smám saman breyst, þannig að hún er ekki lengur samrýmanleg lögum að öllu leyti. Við mat á því hvort unnt væri að beita fyrir sig jafnræðisreglunni í slíkum tilvikum er nauðsynlegt að líta til þeirra hagsmuna sem réttarreglunni, sem vikið er frá, er ætlað að standa vörð um.

Það skapast sérstök hættu á því að sambærileg mál fái ósambærilega úrlausn þegar lægra sett stjórnvöld sem taka ákvarðanir í málum hafa staðbundin mörk. Þetta á t.d. við þegar sýslumönnum er fengið að taka stjórnvaldsákvarðanir í sínum umdæmum. Þá skapast ákveðin hættu á því að stjórnsýsluframkvæmd verði ósamræmd. Eins og vikið var að hér að framan voru embætti staðbundinna skattstjóra og tollstjóra sameinuð miðlægum embættum tollstjóra og ríkisskattstjóra á árunum 2009 og 2010. Jafnræðissjónarmið voru mikilvægur þáttur í þeim sameiningum, þ.e. sjónarmið um að tryggja bæri samræmda stjórnsýsluframkvæmd fyrir landið allt á sviði skatta- og tollamála. Þrátt fyrir þessa sameiningu toll- og skattstjóraembætta eru enn dæmi um það á sviði skatta- og tollamála að hliðsett staðbundin stjórnvöld taki stjórnvaldsákvarðanir innan síns stjórnsýsluumdæmis. Innheimta opinberra gjalda er eitt skýrasta dæmið um það eins og vikið verður að síðar í þessari skýrslu.

Kæruheimildir innan stjórnsýslunnar eru ein leið til þess að lágmarka þá hættu sem skapast á ósamræmdri stjórnsýsluframkvæmd í sambærilegum málum. Þegar svo háttar til að hættu er á að stjórnsýsluframkvæmd milli hliðsettra stjórnvalda sé ekki nægilega samræmd er því að jafnaði komið svo fyrir í lögum að unnt er að kæra ákvarðanir þessara stjórnvalda til æðra stjórnvalds og fá þær þannig endurskoðaðar. Í þeim tilvikum bindur ákvörðun hins æðra stjórnvalds lægra sett stjórnvöld og ber þeim í framhaldinu að haga stjórnsýsluframkvæmd í samræmi við ákvörðun hins æðra stjórnvalds.²⁶ Þetta fyrirkomulag eykur réttaröryggi borgaranna og miðar m.a. að því að tryggja jafnræði við meðferð stjórnsýslumála. Það er þó rétt að hafa í huga að til þess að markmiðinu um jafnræði sé náð, þ.e. að sambærileg mál fái sambærilega meðferð, þurfa ýmis atriði í starfsemi úrskurðaraðila á æðra stjórnsýslustiginu að vera til staðar. Þannig er t.a.m. mjög mikilvægt að hið æðra stjórnvald geri úrskurði sína opinbera með birtingu þannig að hinn almenni borgari geti kynnt sér efni þeirra.

Það skapast ekki einungis hættu á því að sambærileg mál fái ólíka úrlausn þegar hliðsett staðbundin stjórnvöld taka stjórnvaldsákvarðanir í sambærilegum málum. Slík hættu getur einnig skapast þegar valdsvið milli tveggja ólíkra stjórnvalda er óljóst eða ekki aðgreint með nægjanlega skýrum hætti í lögum. Þannig geta þær aðstæður verið til staðar að tvö lægra sett stjórnvöld hafi til úrlausnar sambærileg mál og getur það skapað hættu á að málin fái ólíka

²⁶ Sjá **Starfsskýrði stjórnvalda**, bls. 37-39.

úrlausn. Verður nánar vikið að þessum þætti síðar í skýrslunni þegar fjallað verður um hlutverk embættis ríkisskattstjóra á sviði skatteftirlits og hlutverk embættis skattranssóknarstjóra á sviði skattranssóknna.

Í skýrslu þessari mun nefndin leitast við að greina hvort annmarkar séu á stjórnsýslu skattamála út frá þeim sjónarmiðum sem leiða má af meginreglunni um jafnræði borgaranna og þeirri skýru skyldu stjórnvalda að tryggja samræmda stjórnsýsluframkvæmd og að allir njóti jafns réttar.

d. Réttur til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis (ne bis in idem)

Í 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu er mælt fyrir um bann við endurtekinni málsmeðferð vegna refsiverðrar háttsemi eða tvöfaldri refsingu. Þessi meginregla sem oft er vísað til á latnínu sem *ne bis in idem* (íslenska: ekki tvisvar fyrir það sama) er lögfest, sbr. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu. Ákvæðið gerir þá kröfu til aðildarríkja að mannréttindasáttmála Evrópu að ákvarðanir í málum þar sem fjallað er um refsiverða háttsemi öðlist neikvæð efnisleg réttaráhrif, þ.e.a.s. að girt sé fyrir nýja málsmeðferð eða refsingu fyrir sömu háttsemi.²⁷

Því er þetta nefnt hér, að nú er til meðferðar, fyrir Mannréttindadómstól Evrópu, mál gegn íslenska ríkinu þar sem til úrlausnar er það álitaeftni hvort íslenskar réttarreglur um beitingu hvoru tveggja skattaálags og refsingar í sama máli fyrir brot á skattalöggjöf samræmist meginreglunni í um *ne bis in idem*.²⁸ Fjallað verður nánar um íslensku reglurnar um beitingu skattaálags og refsingar hér á eftir.

²⁷ Sjá t.d. **Róbert R. Spanó**: *Ne bis in idem*, Bókaútgáfan Codex, Reykjavík 2011, bls. 23.

²⁸ **Mál nr. 22007/11 *Johannesson and Others v. Iceland***

2 Stofnanauppbygging skattkerfisins

Hér að framan var vikið að uppbyggingu íslenska stjórnsýslukerfisins, en með stjórnsýslukerfi er átt við þá skipulagsbundnu heild sem stjórnvöld mynda á grundvelli þess stjórnsýslusambands sem á milli þeirra er. Í þessum kafla verður leitast við að lýsa nógildandi skipan og stofnanauppbyggingu skatta- og tollamála í íslenskum rétti. Gerð verður grein fyrir valdsviði stofnana og nefnda sem nefnd þessi hefur til skoðunar, hlutverki þeirra og málsmeðferð út frá þeim réttarheimildum sem um þær gilda auk þess sem starfsemi þeirra verður lýst.

2.1 Fjármála- og efnahagsráðherra

Fjármála- og efnahagsráðherra fer með yfirstjórn skattamála á Íslandi og fyrir hans hönd fer fjármála- og efnahagsráðuneytið með stefnumótun og samskipti við þær stofnanir sem sinna skattframkvæmd. Inntak þessa hlutverks ráðherra á sviði skattamála verður að skoða í ljósi þeirra almennu og sérstöku stjórnunar- og eftirlitsheimilda sem leiða af lögum og lýst var hér að framan í kafla 1.3.1. og 1.3.2.

Í þessu sambandi verður að líta til þess að hlutverk ráðherra gagnvart stofnunum skattkerfisins er ólíkt vegna ólíkrar stjórnsýslulegrar stöðu þeirra, þ.e. hlutverk ráðherra er ekki það sama þegar um er að ræða lægra sett stjórnvöld og sjálfstæð stjórnvöld/stjórnsýslunefndir, en um stöðu ráðherra gagnvart þessum tegundum stjórnvalda var rætt í kafla 1.3.1 og 1.3.2.

Það leiðir af ákvæðum gildandi laga á sviði skatta- og tollamála að embætti ríkisskattstjóra, skattrannsóknarstjóra ríkisins og tollstjóra eru lægra sett stjórnvöld sem heyra undir fjármála- og efnahagsráðherra. Kærunefndirnar tvær, yfirskattanefnd og ríkistollanefnd eru aftur á móti sjálfstæðar stjórnsýslunefndir en sem slíkar er þeim að lögum skipað til hliðar við þau stjórnvöld sem heyra undir yfirstjórnunarheimildir ráðherra og fer hann því ekki með sömu stjórnunar- og eftirlitsheimildir gagnvart þeim.²⁹ Ræðst samband þeirra við ráðherra af almennum ákvæðum í lögum nr. 115/2011 um Stjórnarráð Íslands auk sérákvæða í þeim lögum sem um þær gilda.

Ef skoðuð eru sérákvæði í skatta- og tollalöggjöf um hlutverk ráðherra gagnvart þeim stofnunum sem hér eru til skoðunar kemur fram að í yfirstjórnunarhlutverki fjármála- og

²⁹ Sjá 1. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd og 44. gr. tollalaga nr. 88/2005.

efnahagsráðherra með skatta- og tollamálum felst það að hafa eftirlit og fylgjast með því að stofnanirnar ræki skyldur sínar skv. lögum.³⁰ Þá má einnig lesa út úr öðrum ákvæðum sem um þær gilda að ráðherra hefur mjög rúmar heimildir til þess að krefjast upplýsinga og annarra gagna frá þessum stofnunum eftir þörfum. Þá ber yfirskattanevnd og ríkistollanevnd að skila árlega til ráðherra skýrslu um störf sín almennt og embætti ríkisskattstjóra skal árlega skila skýrslu til ráðherra um skatteftirlit.³¹

Í einhverjum tilvikum fer fjármála- og efnahagsráðherra með yfirstjórn ákveðinna verkefna hjá stjórnvöldum sem heyra að öðru leyti undir aðra ráðherra. Staða fjármála- og efnahagsráðherra er til að mynda nokkuð sérstök að því er varðar innheimtumál, en tollstjóri hefur umsjón með þeim ásamt sýslumönnum. Sýslumenn heyra almennt undir innanríkisráðherra í störfum sínum en að því marki sem þeir sinna innheimtumálum heyra þeir undir fjármála- og efnahagsráðherra. Sýslumenn sjá einnig um önnur verkefni á sviði skattamála sem heyra undir valdsvið fjármála- og efnahagsráðherra, t.a.m. leggja þeir á stimpilgjald.

Fjármála- og efnahagsráðherra fer í einstaka tilvikum með úrskurðarvald í kærumálum á sviði skatta- og tollamála. Eins og komið verður inn á síðar í þessari skýrslu fara yfirskattanevnd og ríkistollanevnd þó með úrskurðarvald í langflestum kærumálum á sviði skatta- og tollamála. Þar sem þessum kærunevndum hefur ekki verið fengið úrlausnarvald með sérstakri lagaheimild gildir hins vegar almenna reglan um kærueimild til ráðherra, sbr. 26. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Meðal málaflokka sem falla undir úrskurðarvald ráðherra eru mál varðandi endurgreiðslu virðisaukaskatts, veitingu leyfa til tollmiðlunar eða tollvörugæmslu og ákvarðanir um synjun eða stöðvun á tollafgreiðslu.

Í skatta- og tollalöggjöf er víða að finna heimildir til handa ráðherra til að setja nánari reglur á ákveðnum sviðum. Ráðherra hefur einnig víða í skatta- og tollalöggjöf verið fengin sérstök heimild til að taka stjórnvaldsákvarðanir. Þannig má t.a.m. nefna það að ráðherra skipar í embætti ríkisskattstjóra, tollstjóra og skattrannsóknarstjóra ríkisins, auk þess sem hann skipar nefndarmenn yfirskattanevndar og ríkistollanevndar. Þá fer ráðherra með túlkun tvísköttunarsamninga og upplýsingaskipta- og innheimtusamninga við önnur ríki.

³⁰Sjá í þessu samhengi 106. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, 47. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, 38. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 21. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanevnd.

³¹ Sjá t.d. 2. mgr. 106. gr. og 107. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, 47. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, 2. og 3. mgr. 38. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 21. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanevnd og 2. ml. 2. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna.

Eins og að framan er rakið, er það ráðherra sem fer með stjórnunar og eftirlitsheimildir með málaflökkum sem undir hann heyra og kemur það því að miklu leyti í hlut hans að tryggja að stjórnsýsla sem undir hann heyrir sé rekin á skilvirkan hátt. Þannig þarf ráðherra að hafa eftirlit með því hvernig stjórnsýslan vinnur innan þess lagaramma og fjárheimilda sem henni er sniðin. Hann þarf líka að ákveða hvar megináherslur lægra settra stjórnvalda eiga að liggja þegar þau gegna sínu lögbundna hlutverki. Ráðherra hefur fjölmörg tæki til þess að sinna stjórnunarhlutverki sínu í þessu skyni. Til að mynda getur ráðherra tilgreint æskilega áhersluþætti í starfsemi stofnana í erindisbréfi sínu til æðstu yfirmanna viðkomandi stofnana þegar þeir eru skipaðir í embætti. Einnig getur ráðherra gert árangursstjórnunarsamninga við stjórnvöld sem undir hann heyra þar sem fram kemur hvaða markmið og áherslur stofnanir og nefndir eiga að hafa að leiðarljósi í störfum sínum. Slíkum samningum er svo hægt að fylgja eftir með árlegri skýrslugjöf til ráðherra.

Í stefnu fjármála- og efnahagsráðuneytisins frá árinu 2008 um árangursríkan ríkisrekstur kemur fram að stjórnvöld eigi að hafa það að markmiði að ráðuneyti verði virkari en verið hefur við stefnumótun í þeim málaflökkum sem undir þau heyra. Þá er lögð áhersla á að eftirlitshlutverk ráðuneyta verði aukið og að verkefni og stofnanir verði skoðuð sérstaklega til að kanna möguleika á sameiningu í því skyni að gera einingarnar hagkvæmari og skilvirkari.³²

Samantekt: Fjármála- og efnahagsráðherra fer, samkvæmt lögum og uppbyggingu stjórnsýslukerfisins, með æðstu stjórn á sviði skatta- og tollamála og ber stjórnskipulega ábyrgð á málaflökknum og framkvæmd hans. Stjórnunarheimildir ráðherra eru takmarkaðri gagnvart sjálfstæðum úrskurðarnefndum en þeim stofnunum sem undir hann heyra.

2.2 Embætti ríkisskattstjóra

Embætti ríkisskattstjóra fer með skattframkvæmd á landinu öllu og er hlutverk embættisins í því samhengi nokkuð fjölbreytt. Meðal þeirra fjölmörgu verkefna sem embætti ríkisskattstjóra hefur með höndum eru yfirstjórn með staðgreiðslu skatta og tryggingagjalds, álagning skatta og endurákvörðun skatta. Þá getur ríkisskattstjóri veitt bindandi álit í skattamálum vegna álagningar skatta og gjalda sem eru á valdsviði hans. Þá kemur ríkisskattstjóri að samningu ýmissa reglna á sviði skattaréttar og skal t.a.m. koma með tillögur til fjármála- og efnahagsráðherra að reglum um skattmat og reiknað endurgjald. Hér á eftir verður fjallað nánar

³²Sjá **Stefna um árangursríkan ríkisrekstur**: http://www.fjarmalaraduneyti.is/media/Utgefin_rit/Stefna-um-arangursrikur-rikisrekstur.pdf

um verkefni og valdsvið ríkisskattstjóra í kærumálum, við endurákvörðun, skatteftirlit og beitingu skattaálags.

2.2.1 Skattfrankvæmd

2.2.1.1 Kærumál og endurákvörðun

Embætti ríkisskattstjóra úrskurðar í kærumálum en ef skattaðili telur skattstofn ekki rétt ákveðinn getur hann sent kæru til ríkisskattstjóra innan 30 daga frá dagsetningu auglýsingar ríkisskattstjóra um að álagningu sé lokið. Ríkisskattstjóri skal úrskurða í kærumálum innan tveggja mánaða frá lokum kærufrests. Þá getur ríkisskattstjóri haft frumkvæði að endurákvörðun á skattstofni skattaðila. Í þeim tilvikum skal skattaðili fá a.m.k. 15 daga til þess að kynna sér fyrirhugaðar breytingar og að koma að andmælum. Eftir að sá frestur er liðinn skal ríkisskattstjóri að jafnaði kveða upp rökstuddan úrskurð um endurákvörðun og tilkynna skattaðila um hann í ábyrgðarbréfi. Úrskurðum ríkisskattstjóra um endurákvörðun á skattstofni og úrskurðum í kærumálum er unnt að skjóta til yfirskattanefndar.

2.2.1.2 Skatteftirlit

Ríkisskattstjóri fer með skatteftirlit á landinu öllu. Með skatteftirliti er átt við hvers konar könnun á réttmæti skattskila, fyrir og eftir álagningu eða ákvörðun opinberra gjalda eða skatta. Þá getur skatteftirlit falist í samtímaeftirliti með rekstraraðilum og öðrum aðgerðum sem ætlað er að tryggja að skattaðilar standi skil á lögboðnum skýrslum og upplýsingum um skattstofn eða skattskyldu. Ef upp kemur grunur um skattsvik eða brot á lögum um bókhald og lögum um ársreikninga sendir ríkisskattstjóri mál til embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins sem svo ákveður framhald máls. Ríkisskattstjóri skal árlega skila skýrslu til ráðherra um framkvæmd skatteftirlits og árangur af því. Embætti ríkisskattstjóra birtir árlega sérstakan kafla í ársskýrslu sinni um framkvæmd skatteftirlits og árangur af því.

2.2.1.3 Skattaálag

Ríkisskattstjóri hefur heimild til þess að beita álagi skv. 108. gr. laga um tekjuskatt með því að bæta allt að 25% við áætlaðan eða vantalinn skattstofn ef framtalsskyldur aðili telur ekki fram innan tilskilins frests eða ef annmarkar eru á framtali. Þá getur ríkisskattstjóri beitt allt að 10% álagi ef launagreiðandi stendur ekki skil á staðgreiðslu skv. 28. gr. laga nr. 45/1987 um

staðgreiðslu opinberra gjalda.³³ Beiting álags sem slík útilokar ekki samkvæmt gildandi lögum að ákvörðuð eða dæmd sé refsing vegna sömu atvika og leiddu til beitingar álags, heldur er þvert á móti gert ráð fyrir því að álag eða skattur af álagi, eftir atvikum, dragist frá fjárhæð fésektar sem ákvörðuð er sem refsing vegna skattalagabrots.

Samantekt: Ríkisskattstjóri fer með skattfrankvæmd á landinu öllu og er hlutverk hans í því samhengi fjölbreytt. Ríkisskattstjóri hefur t.d. yfirumsjón með staðgreiðslu skatta og álagningu þeirra. Þá getur ríkisskattstjóri einnig gefið út bindandi úlit og úrskurðað í ágreiningsmálum á sviði skatta.

2.3 Embætti skatransóknarstjóra ríkisins

Embætti skatransóknarstjóra ríkisins var sett á stofn með lögum nr. 111/1992. Fram til þess tíma hafði því hlutverki sem embættinu er ætlað að gegna um alllanga hríð, eða frá árinu 1964, verið sinnt hjá sérstakri rannsóknardeild innan embættis ríkisskattstjóra. Þeirri rannsóknardeild stýrði sérstakur skatransóknarstjóri. Hafði rannsóknardeildin með höndum hvoru tveggja skatteftirlit og skatransóknir. Helstu rökin fyrir stofnun sjálfstæðs embættis skatransóknarstjóra á árinu 1992 voru þau að greina þyrfti betur á milli rannsóknar- og úrskurðarvalds í skattamálum, í takti við þann aðskilnað sem verið hefði á milli dóms- og framkvæmdavalds um svipað leyti. Þá voru athugasemdir í þá nýlegum dómi Hæstaréttar (*Hólagarður*), um að rannsóknardeild ríkisskattstjóra og embætti ríkisskattstjóra væru ein og sama ríkisstofnunin, talin gefa tilefni til að ætla að aðskilnaður milli ríkisskattstjóra og skatransóknarstjóra væri ekki nægilega mikill.³⁴

Embætti skatransóknarstjóra ríkisins hefur með höndum rannsóknir á skattsvikum og öðrum refsiverðum brotum á lögum um skatta og gjöld sem lögð eru á af ríkisskattstjóra eða honum falin framkvæmd á auk rannsókna á brotum á lögum um bókhald og lögum um ársreikninga. Skattar eða gjöld sem lögð eru á af öðrum en ríkisskattstjóra eða honum falin framkvæmd á falla því utan verksviðs skatransóknarstjóra.

Hugtakið rannsókn er ekki skilgreint sérstaklega í lögum eða reglum á sviði skattamála. Ákvæða laga um meðferð sakamála skal gætt eftir því sem við getur átt við rannsóknaraðgerðir skattarannsóknarstjóra, einkum að því er varðar réttarstöðu grunaðra manna á rannsóknarstigi.

³³ Heimildir til handa ríkisskattstjóra til beitingu skattaálags er að finna í fleiri ákvæðum laga, t.d. 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Þá er sýslumönnum falið að leggja á álag ef stimpilskjalt skjal er ekki stimplað innan tilskilins frests sbr. 36. gr. laga nr. 36/1978 um stimpilgjald.

³⁴ Sjá athugasemdir í greinargerð með lögum nr. 111/1992 um breytingar í skattamálumog dóm Hæstaréttar í máli nr. 224/1990.

Þá er lögreglu skylt að veita skattrannsóknarstjóra ríkisins nauðsynlega aðstoð í þágu rannsókna ef aðili færir undan afhendingu bókhaldsgagna og hætta er á sakarspjöllum vegna gruns um væntanlegt undanskot gagna. Sömuleiðis er lögreglu skylt að færa aðila til skýrslugjafar hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins ef hann sinnir ekki kvaðningu.

Hugtakið skattsvik er hins vegar skilgreint í 7. gr. reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna með eftirfarandi hætti:

Það teljast skattsvik þegar aðili gefur af ásetningu 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.

Mál geta komið til kasta skattrannsóknarstjóra eftir nokkrum leiðum. Ríkisskattstjóra ber að vísa málum til skattrannsóknarstjóra ef grunur vaknar um skattsvik.³⁵ Þá geta utanaðkomandi aðilar komið með ábendingu eða tilkynningu um mál er varðar hugsanlegt brot á skattalöggjöf auk þess sem lögregla getur vísað málum til skattrannsóknarstjóra ef tilefni er til þess. Skattrannsóknarstjóri getur einnig hafið rannsókn einstakra mála að eigin frumkvæði og án ábendingar frá öðrum aðilum.

Þegar aðgerðir skattrannsóknarstjóra ríkisins gefa tilefni til endurákvörðunar á sköttum annast ríkisskattstjóri endurákvörðunina.

Eftir að skattrannsóknarstjóri hefur lokið rannsókn máls tekur hann ákvörðun um refsimeðferð. Telji skattrannsóknarstjóri tilefni vera til refsimeðferðar getur hann hlutast til um hana með þrenns konar hætti. Í fyrsta lagi með sektarboði þannig að aðila máls er boðið að ljúka refsimeðferð máls hjá skattrannsóknarstjóra. Málum er eingöngu hægt að ljúka með þessum hætti ef brot er talið skýlaust sannað og sektarfjárhæð er undir 6 milljónum króna. Ef aðili máls fellst ekki á að máli sé lokið með þessum hætti ákveður skattrannsóknarstjóri hvort máli er vísað til opinberrar meðferðar eða til yfirséttanefndar. Í öðru lagi getur skattrannsóknarstjóri ákveðið að vísa máli beint til yfirséttanefndar. Í slíkum málum kemur skattrannsóknarstjóri fram fyrir nefndinni og máli lýkur með þeim hætti að yfirséttanefnd fellst á sekt eða synjar um hana. Ef aðili vill ekki sæta því að mál fari til meðferðar hjá yfirséttanefnd vísar skattrannsóknarstjóri því til opinberrar meðferðar. Í þriðja lagi getur skattrannsóknarstjóri vísað máli beint til meðferðar hjá lögreglu. Það ræðst einkum af alvarleika brota hverja af ofangreindum

³⁵ Það er nánar tilgreint í 8. og 9. gr. reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna, hvenær ber að vísa málum til skattrannsóknarstjóra og hvenær mál heyra ekki undir hann.

meðferðum mál fá að lokinni rannsókn skattrannsóknarstjóra. Ef málum frá embætti skattrannsóknarstjóra er vísað til meðferðar lögreglu eru þau rannsökuð að hluta á ný hjá embætti sérstaks saksóknara.

Samantekt: Skattrannsóknarstjóri ríkisins fer með rannsóknir skattsvika og annarra skattalagabrota. Þegar rannsókn máls er lokið tekur skattrannsóknarstjóri ákvörðun um hvort mál skuli sæta refsimeðferð. Það fer einkum eftir alvarleika brots hvort refsimeðferð fer fram hjá skattrannsóknarstjóra sjálfum, hjá yfirskattanefnd eða hvort máli er vísað til frekari meðferðar hjá lögreglu. Þegar aðgerðir skattrannsóknarstjóra ríkisins gefa tilefni til endurákvörðunar á sköttum annast ríkisskattstjóri endurákvörðunina.

2.4 Yfirskattanefnd

Yfirskattanefnd var komið á fót með sérstökum lögum um yfirskattanefnd nr. 30/1992 og hóf hún störf þann 1. júlí 1992 þegar forverar hennar, ríkisskattanefnd og sektarnefnd staðgreiðslu, voru lagðar niður. Ein af meginástæðum fyrir því að yfirskattanefnd var komið á fót var sú að málsmeðferðartími hjá ríkisskattanefnd hafði verið of langur og var skýringin á löngum málsmeðferðartíma nefndarinnar talin vera sú að í ríkisskattanefnd sátu einungis nefndarmenn í hlutastarfi.³⁶

Yfirskattanefnd er sjálfstæð úrskurðarnefnd og æðsti úrskurðaraðili á stjórnsýslustigi langflestum í skattamálum.

Yfirskattanefnd fer með úrskurðarvald í ágreiningsmálum er varða ákvarðanir ríkisskattstjóra um skatta, gjöld og skattstofna, þar með talin rekstrartöp. Unnt er að skjóta til nefndarinnar sjórnavaldsákvörðunum ríkisskattstjóra samkvæmt öllum lögum um skatta og gjöld sem ríkisskattstjóri leggur á og úrskurðar um. Einnig er hægt að skjóta bindandi álitum sem ríkisskattstjóri veitir á grundvelli laga nr. 91/1998 um bindandi álit í skattamálum til yfirskattanefndar. Þá eru ákvarðanir sýslumanna um erfðafjárskatt einnig kærarlegar til yfirskattanefndar. Að öðru leyti heyra ákvarðanir annarra stjórnvalda en ríkisskattstjóra um álagningu skatta og gjalda, s.s. fasteignaskatts, stimpilgjalda og tolla ekki undir yfirskattanefnd.

³⁶ Sjá athugasemdir í greinargerð með lögum nr. 30/1992.

Auk þess að fara með úrskurðarvald í kærumálum vegna ákvarðana ríkisskattstjóra fer yfirskattanevnd einnig með úrskurðarvald í sektarmálum sem skattrannsóknarstjóri vísar til nefndarinnar.

Í 15. gr. laga um yfirskattanevnd segir að úrskurðir yfirskattanevndar séu fullnaðarúrskurðir að því er varðar skattfjárhæð og sektarfjárhæð en ágreining um skattskyldu og skattstofna má bera undir dómstóla. Að meginstefnu er ekki skilyrði fyrir því að unnt sé að bera mál undir dómstóla að mál hafi áður verið til meðferðar hjá yfirskattanevnd. Frá þessu er þó að finna undantekningu í 4. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, en þar kemur fram að ágreining um skattskyldu og skatthæð virðisaukaskatts megi einungis bera undir dómstóla ef yfirskattanevnd hefur áður úrskurðað um hann. Þá kemur fram í 2. mgr. 5. gr. laga nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum, að álitsbeiðanda og ráðherra sé heimilt að bera úrskurð yfirskattanevndar um bindandi álit undir dómstóla enda sé það gert innan eins mánaðar frá því að úrskurður yfirskattanevndar var kveðinn upp.

Í yfirskattanevnd sitja sex menn sem skipaðir eru af ráðherra til sex ára í senn og hafa fjórir nefndarmanna starfið að aðalstarfi. Skulu nefndarmenn fullnægja skilyrðum sem sett eru um embættisgengi ríkisskattstjóra. Þá skulu formaður og varaformaður uppfylla þau skilyrði sem sett eru um embættisgengi héraðsdómara. Almennt úrskurða þrír nefndarmenn í kærumáli, en í sérstökum tilvikum þegar mál eru vandasöm eða sérlega þýðingarmikil getur yfirskattanevnd ákveðið að fimm nefndarmenn taki þátt í úrlausn þess. Yfirskattanevnd er heimilt að kalla sér til ráðgjafar og aðstoðar sérfróða aðila telji hún þess þörf og eiga þeir að starfa með nefndinni. Um vanhæfi nefndarmanna til að leysa úr einstökum málum gilda sömu reglur og um vanhæfi héraðsdómara.

Kærufrestur til yfirskattanevndar er þrír mánuðir frá póstlagningu úrskurðar ríkisskattstjóra og frestar kæra almennt ekki réttaráhrifum hinnar kærðu ákvörðunar.

Er yfirskattanevnd berst kæra er hún send til ríkisskattstjóra til umsagnar en hann kemur fram fyrir hönd gjaldkrefjenda í málum fyrir yfirskattanevnd. Ríkisskattstjóri hefur 45 daga til þess að leggja fram greinargerð og gögn í máli. Þá skal yfirskattanevnd úrskurða í máli eins fljótt og auðið er en ekki seinna en sex mánuðum eftir að ríkisskattstjóri hefur lagt fram rökstuðning og greinargerð í máli. Verði misbrestur á þessu skal greiða dráttarvexti af þeirri fjárhæð sem yfirskattanevnd kann að úrskurða að skuli endurgreiða eða dæmd er síðar.

Þegar sektarkrafa skattrannsóknarstjóra berst yfirskattanevnd er sökunaut gefinn kostur á að skila vörn í máli eða tilkynna sérstaklega ef hann vill ekki hlíta því að yfirskattanevnd afgreiði

mál. Ef sökunautur vill ekki una meðferð yfirskattanevndar, er mál endursent skattrannsóknarstjóra sem tekur ákvörðun um hvort vísa skuli máli til rannsóknar lögreglu.

Ráðherra hefur sex mánaða frest til að ákveða hvort hann höfðar mál í tilefni af úrskurði yfirskattanevndar. Þá getur ríkisskattstjóri mælt með því við ráðherra að höfðað verði mál í því skyni að fá úrskurði yfirskattanevndar hnekk og getur hann þá jafnframt farið þess á leit við yfirskattanevnd að úrskurður verði ekki látinn hafa fordæmisgildi að svo stöddu. Yfirskattanevnd er heimilt að fallast á slíkt erindi ef sýnt þykir að skattframkvæmd gæti raskast bagalega ef niðurstöðu úrskurðar yrði breytt með dómi. Þá getur yfirskattanevnd frestað afgreiðslu annarra sambærilegra mála ef mál er höfðað í tilefni af úrskurði. Nefndinni er ekki kunnugt um að þessu úrræði hafi verið beitt hjá yfirskattanevnd á síðastliðunum árum.

Málsmeðferð skal að jafnaði fara fram skriflega en yfirskattanevnd er heimilt að ákveða að málsmeðferð skuli vera munnleg ef aðilar óska eftir því.

Þegar yfirskattanevnd hefur úrskurðað í kærumáli er úrskurðurinn sendur skattaðila og embætti ríkisskattstjóra auk þess sem innheimtumanni ríkissjóðs er tilkynnt um gjaldbreytingu sem kann að leiða af úrskurðinum. Fjármála- og efnahagsráðherra fær ekki sent eintak af úrskurði yfirskattanevndar.

Samkvæmt 14. gr. laga um yfirskattanevnd á nefndin að birta á vefsíðu sinni helstu úrskurði nefndarinnar árlega. Heimilt er að stytta úrskurði í þeirri útgáfu en tryggja ber að úrskurðir, sem hafa fordæmisgildi birtist þar. Þannig hvílir ekki skylda á nefndinni að birta alla úrskurði sína opinberlega. Yfirskattanevnd ber þó að birta alla helstu úrskurði sína á heimasíðu sinni og tryggja að úrskurðir sem hafa fordæmisgildi séu birtir. Af 425 úrskurðum nefndarinnar á árinu 2010 birti yfirskattanevnd 30 úrskurði á heimasíðu nefndarinnar. Þá voru 2 af 440 úrskurðum yfirskattanevndar á árinu 2011 birtir og 5 af 628 á árinu 2012. Miðað við þessar tölur birti nefndin 7% úrskurða sinna árið 2010, 0,2% árið 2011 og 0,8% árið 2012. Voru þetta að meginstefnu til allt úrskurðir í kærumálum.³⁷ Þá er rétt að geta þess að þegar skýrsla þessi er skrifuð hefur yfirskattanevnd ekki birt neinn úrskurð á heimasíðu sinni frá árinu 2013.

³⁷ Sjá heimasíðu nefndarinnar: www.yfirskattanevnd.is

Fleiri úrskurðir yfirskattanevndar hafa þó verið gerðir opinberir þar sem embætti skattrannsóknarstjóra hefur gert opinbera á heimasíðu sinni nær alla úrskurði yfirskattanevndar í sektarmálum sem embættið hefur átt aðild að aftur til ársins 2007.³⁸

Eins og fram kom hér að framan ber yfirskattanevnd að skila skýrslu um störf sín árlega til ráðherra. Samkvæmt upplýsingum nefndarinnar skilaði yfirskattanevnd slíkri skýrslu síðast fyrir árið 2007.

Þrátt fyrir að yfirskattanevnd sé formlega sjálfstæð úrskurðarnevnd á stjórnarsýslustigi hefur nefndin verið talin hafa mörg einkenni sérdómstóls enda svipar málsmeðferð fyrir nefndinni að mörgu leyti til málsmeðferðar fyrir dómstólum. Þá kemur fram í athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 30/1992, um yfirskattanevnd, að reiknað sé með að nefndin starfi að mörgu leyti eins og dómstóll og verði með þeim hætti æðsta úrskurðarvald á stjórnarsýslustigi um ágreining í skattamálum. Þá kemur fram að unnt sé að breyta ákvæðum laga um nefndina ef ástæða þyki til þannig að unnt verði að skjóta málum beint frá yfirskattanevnd til Hæstaréttar. Þrátt fyrir að líkindi séu með málsmeðferð hjá yfirskattanevnd og dómstólum er margt í meðferð nefndarinnar ólíkt. Til að mynda fer málsmeðferð fyrir yfirskattanevnd að jafnaði fram skriflega og fyrir luktum dyrum, vararefsing fylgir ekki sektarúrskurðum yfirskattanevndar og upplýsingar um sektarákvarðanir yfirskattanevndar eru ekki færðar í sakaskrá eins og ef um dóm um sekt væri að ræða.³⁹

Með bréfi dagsettu 9. október 2013, var yfirskattanevnd boðið að koma á framfæri þeim upplýsingum og athugasemdum sem yfirskattanevnd teldi geta komið að gagni vegna vinnu nefndarinnar. Þá fór nefndin þess á leit að yfirskattanevnd veitti ákveðnar upplýsingar um afgreiðslu mála á síðastliðnum árum. Yfirskattanevnd veitti umbeðnar upplýsingar með bréfi dagsettu 30. október 2013.

Í bréfi yfirskattanevndar kemur fram yfirlit yfir heildarfjölda afgreiddra mála á árunum 2010-2012:

	<i>Kærumál</i>	<i>Sektarmál</i>	<i>Fellt niður</i>	<i>Alls afgreidd mál</i>
Árið 2010	333	84	8	425
Árið 2011	378	47	15	440
Árið 2012	588	32	8	628

³⁸ Sjá úrskurði yfirskattanevndar á heimasíðu embættis skattrannsóknarstjóra: <http://www.skattrann.is/urskurdir-og-domar/urskurdir-yfirskattanevndar/>

³⁹ Sjá t.d. **Friðgeir Björnsson**: Úrskurðarnefndir í stjórnarsýslunni, Forsætisráðuneytið, Reykjavík, 2005, bls. 66

Í svarbréfi yfirkattaneftndar kemur fram að ekkert mál sem nú bíði afgreiðslu nefndarinnar hafi borist fyrir 1. mars árið 2012. Af þeim málum sem bíðu afgreiðslu nefndarinnar um miðjan október 2012 og bárust á tímabilinu 1. mars til 31. ágúst 2012 eru 15 mál enn óafgreidd. Þá voru 213 mál enn óafgreidd af þeim málum sem bárust nefndinni eftir 1. september 2012.

Yfirkattaneftnd greinir einnig frá því að af þeim 620 úrskurðum sem kveðnir voru upp á árinu 2012 voru:

- a) 208 úrskurðir kveðnir upp innan 240 daga frá móttöku máls.
- b) 324 úrskurðir kveðnir upp á bilinu 241-365 daga frá móttöku máls.
- c) 60 úrskurðir kveðnir upp á bilinu 366-480 daga frá móttöku máls.
- d) 28 úrskurðir kveðnir upp eftir meira en 480 daga frá móttöku máls.

Afgreiðslutími fyrir yfirkattaneftnd var að meðaltali 270 dagar á árinu 2012.

Í svarbréfi yfirkattneftndar kemur fram að af þeim 588 kærumálum sem voru til meðferðar árið 2012 hafi niðurstaða lægra stjórnvalds verið óbreytt í 274 málum (47%). Þá hafi krafa kæranda verið tekin til greina að öllu leyti í 134 málum (23%) en að hluta í 180 málum (30%). Af 32 sektarmálum sem voru til meðferðar á árinu 2012 var skattsekt ákvörðuð í 29 málum (90%).

Samantekt: Yfirkattaneftnd er æðsti úrskurðaraðili í stjórnsýslunni á sviði langflestra skattamála. Nefndin úrskurðar bæði í kærumálum vegna stjórnvaldsákvæðna ríkisskattstjóra auk þess að úrskurða í ákveðnum sektarmálum sem skattrannsóknarstjóri ríkisins vísar til nefndarinnar.

2.5 Embætti tollstjóra

Embætti tollstjóra fer með tollframkvæmd á landinu öllu og eru verkefni embættisins í því samhengi margvísleg. Meðal helstu verkefna tollstjóra eru álagning tolla og annarra gjalda við tollafgreiðslu vöru, álagning vörugjalds vegna innlendrar framleiðslu, veiting bindandi álita um tollflokkun vöru, yfirumsjón tollendurskoðunar og gerð verklagsreglna og leiðbeininga um tollamálefni og tollframkvæmd. Hér á eftir verður sérstaklega vikið að hlutverki embættis tollstjóra sem *handhafa tollgæsluvalds og við innheimtu skatta og annarra opinberra gjalda.*

2.5.1 Tollframkvæmd

2.5.1.1 Tollgæsluvald

Embætti tollstjóra, löglærðir fulltrúar hans og tollverðir, fara með tollgæsluvald skv. 147. gr. tollalaga nr. 88/2005 en í því felst að þeir hafa heimild til að beita ýmsum úrræðum til þess að tryggja að farið sé eftir lögum og stjórnvaldsfyrirmælum á sviði tollamála. Hugtakið tollgæsluvald er ekki skilgreint nánar í tollalögum en ákvæði 151. gr. tollalaga er efnislega sambærilegt við 14. gr. lögreglulaga nr. 90/1996. Þá kemur fram í athugasemdum við frumvarp til tollgæslulaga að tollgæsluvald sé eins og annað lögregluvald og í því valdi felist valdbeitingarheimild ef þörf krefur til að gefa fyrirskipanir og grípa til aðgerða gagnvart þegnum með löggæsluvaldi ef nauðsynlegt er. Tollstjóri annast einnig rannsókn ætlaðra brota á gegn refsíákvæðum tollalaga en ef ætluð brot varðar við almenn hegningarlög eða sérrefsilög ber tollstjóra að vísa máli til lögreglu.

Tollstjóri hefur heimild til að ákveða sektir allt að 300.000 kr. fyrir brot á tollalögum enda sé brot skýlaust sannað og sökunautur játast undir þá ákvörðun sbr. 185. gr. tollalaga. Slíkt brot getur einnig haft í för með sér eignarupptöku fyrir verðmætum að andvirði allt að 300.000 kr. Tollstjóri skal senda ríkissaksóknara skrá um mál sem lokið er með sektargerð eða eignarupptöku. Ef ríkissaksóknari telur að saklaus maður hafi verið látinn undirgangast greiðslu sektar eða maður hafi ranglega verið látinn sæta upptöku eignar getur hann borið mál undir dómara til ónýtingar á ákvörðun tollyfirvalda. Sektor- og eignaupptökumál tollstjóra heyra ekki undir úrskurðarvald ríkistollanefndar en eins og fram kom hér að framan getur yfirs kattanefnd úrskurðað í sektarmálum á sviði skatta að ákveðnum skilyrðum uppfylltum.

2.5.1.2 Innheimtumál

Tollstjóri gegnir hlutverki innheimtumanns ríkissjóðs á grundvelli 1. mgr. 111. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003. Fyrirkomulag innheimtumála er með þeim hætti að tollstjóri fer með innheimtu skatta og gjalda í stjórnsýsluumdæmi Reykjavíkur en sýslumenn í öðrum stjórnsýsluumdæmum. Í dag koma 24 embætti að innheimtu opinberra gjalda.

Ráðherra getur þó ákveðið skv. 2. mgr. 111. gr. tekjuskattslaganna að fela öðrum aðila en þeim sem um getur í 1. mgr. innheimtu skatta í tilteknu umdæmi eða umdæmum og sömuleiðis ákveðið að sami innheimtumaður annist innheimtu í fleiri en einu umdæmi

Sem innheimtumaður ríkissjóðs hefur tollstjóri það hlutverk að fara með stefnumótun á sviði innheimtumála á landsvísi með hagræðingu, samræmingu, framþróun og öryggi að leiðarljósi.

Hann gegnir einnig samræmingar- og eftirlitshlutverki gagnvart öðrum innheimtumönnum ríkissjóðs og er heimilt að beina bindandi fyrirmælum til annarra innheimtumanna um innheimtuaðgerðir í einstökum málum ef settar reglur eru ekki virtar. Að lokum fer hann með umsjón og þróun tölvukerfa og rafrænnar stjórnsýslu á sviði innheimtu skatta og gjalda.

Það hefur lengi tíðkast að innheimtumenn ríkissjóðs fái greidda innheimtuþóknun til viðbótar við almenn laun sem kjararáð ákveður að þeir skuli hafa. Innheimtuþóknun þessi miðast við árangur af innheimtu og er hún reiknuð út einu sinni á ári.

Fjárslá ríkisins sér um móttöku innheimtufjár frá innheimtustofnunum ríkisins á grundvelli 48. gr. laga nr. 88/1997 um fjárreiður ríkisins rekur hún tekjubókhaldskerfi ríkissjóðs þar sem skráðar eru allar færslur og innheimtuaðgerðir innheimtumanna ríkissjóðs.

Samantekt: Embætti tollstjóra fer með tollframkvæmd á landinu öllu og er hlutverk hans í því samhengi fjölbreytt. Tollstjóri fer t.d. með tollgæsluvald, úlagningu tolla og annarra gjalda, tollflokun vöru og tollendurskoðun. Þá gegnir tollstjóri hlutverki innheimtumanns ríkissjóðs í Reykjavík en sýslumenn gegna því hlutverki utan Reykjavíkur.

2.6 Ríkistollanefnd

Ríkistollanefnd var komið á fót árið 1987 en áður hafði engin sérstök kæruneftnd á sviði tollamála verið starfrækt. Ríkistollanefnd er sjálfstæð kæruneftnd og fer hún með æðsta úrskurðarvald á stjórnsýslustigi um ágreining í flestum tollamálum. Tilgangurinn með stofnun nefndarinnar var sá að óháður úrskurðaraðili gæti leyst úr ágreiningsmálum milli tollyfirvalda og innflytjanda með skjótum hætti, en áður lá þetta úrskurðarvald í fjármála- og efnahagsráðuneytinu.⁴⁰

Í nefndinni sitja þrjú menn skipaðir af ráðherra og skal formaður nefndarinnar fullnægja skilyrðum til skipunar í héraðsdómaraembætti. Aðrir nefndarmenn skulu hafa staðgóða þekkingu á tollamálum. Nefndarmenn eru skipaðir til fjögurra ára í senn og gegna þeir starfinu í hlutastarfi.

Ríkistollanefnd úrskurðar eingöngu í þeim málum sem henni eru sérstaklega fengin með lögum. Í tollalögum er tiltekið hvaða mál heyra undir úrskurðarvald nefndarinnar en einnig er að finna

⁴⁰ Sjá athugasemdir í greinargerð með tollalögum nr. 55/1987.

sérstakar kærheimildir í öðrum lögum. Ef ekki er tilgreint sérstaklega í tollalögum að ríkistollanefnd fari með úrskurðarvald í málaflokki liggur úrskurðarvaldið hjá fjármála- og efnahagsráðherra sem fer með yfirstjórn tollamála.

Eins og fram kom hér að framan getur yfirskattanefnd úrskurðað í sektarmálum. Slíku úrskurðarvaldi er hvorki til að dreifa hjá ríkistollanefnd né fjármála- og efnahagsráðherra og heyra ágreiningsmál um sektarákvarðanir tollstjóra beint undir dómstóla.

Úrskurðir ríkistollanefndar eru endanlegir úrskurðir á stjórnsýslustigi en ef aðilar una ekki niðurstöðu tollstjóra geta þeir í öllum tilvikum leitað til dómstóla. Aðgengi að dómstólum er því formlega rýmra í tollamálum en skattamálum en eins og fram kom hér í kafla 2.4 um yfirskattanefnd eru úrskurðir yfirskattanefndar um skattfjárhæð og sektarfjárhæð samkvæmt 15. gr. laga um yfirskattanefnd fullnaðarúrskurðir sem ekki er unnt að bera undir dómstóla. Í reynd er þó ekki um neinn mun að ræða, endi myndi takmörkun á möguleika manna til að bera úrlausn yfirskattanefndar undir dómstóla tæpast samrýmast 70. gr. stjórnarskrár um rétt aðila til að fá úrlausn dómstóla um réttindi sín og skyldur.

Eftir að tollstjóri hefur úrskurðað í máli hefur tollskyldur aðili 60 daga frá póstlagningu úrskurðar eða ákvörðunar til þess að ákveða hvort hann skjóti úrskurði tollstjóra til ríkistollanefndar. Ef hann gerir það fær tollstjóri, sem kemur fram í málum fyrir ríkistollanefnd fyrir hönd gjaldkrefjenda, hæfilegan frest til að koma á framfæri kröfugerð í slíkum málum. Eftir að tollstjóri hefur komið athugasemdum sínum á framfæri fær kærandi kost á að koma á framfæri andsvörum innan hæfilegs frests. Eftir að þessu ferli er lokið skal ríkistollanefnd úrskurða í máli eins fljótt og auðið er og eigi síðar en 60 dögum eftir að gagnaöflun/málmeðferð er lokið.

Málmeðferð fyrir ríkistollanefnd skal að jafnaði vera skrifleg. Þó er heimilt að flytja mál munnlega ef málið er flókið eða yfirgripsmikið.

Engin ákvæði er að finna í lögum um það hvernig birtingu úrskurða ríkistollanefndar skuli háttáð en flestir úrskurðir nefndarinnar allt aftur til ársins 1997 eru birtir á heimasíðu tollstjóra. Þá fær fjármála- og efnahagsráðherra afrit af öllum úrskurðum nefndarinnar.

Eins og fram kom hér að framan ber ríkistollanefnd að skila árlega skýrslu um störf sín til ráðherra. Nefndinni er ekki kunnugt um að ríkistollanefnd hafi skilað slíkri skýrslu til ráðherra á síðastliðnum árum.

Með bréfi dagsettu 9. október 2013, var ríkistollanefnd boðið að koma á framfæri þeim upplýsingum og athugasemdum sem ríkistollanefnd telur geta komið að gagni vegna vinnu nefndarinnar. Þá fór nefndin þess á leit að ríkistollanefnd veitti ákveðnar upplýsingar um afgreiðslu mála á síðastliðnum árum. Ríkistollanefnd veitti umbeðnar upplýsingar með bréfi dagsettu 14. nóvember 2013.

Í bréfi ríkistollanefndar kemur fram að nefndin hafi kveðið upp 10 úrskurði árið 2010, 5 úrskurði árið 2011 og 9 árið 2012.

Þá kom fram að í nóvember 2013 bíði 7 mál afgreiðslu hjá ríkistollanefnd. Af þeim málum sem nú bíða afgreiðslu nefndarinnar bárust 3 mál fyrir 1. september 2012.

Af þeim 9 málum sem lauk á árinu 2012, lauk 5 málum innan 8 mánaða frá móttöku kæru en 4 málum lauk 12-16 mánuðum frá kæru. Í þessum málum var úrskurður tollstjóra staðfestur í 4 málum en í 4 málum var fallist á rökstuðning tollskylds aðila í öllum aðalatriðum. Í einu máli féllst ríkistollanefnd hvorki á niðurstöðu tollstjóra né kröfu kæranda.

Samantekt: Ríkistollanefnd er æðsti úrskurðaraðili í stjórnsýslunni í tollamálum og er unnt að kæra flestar stjórnvaldsákvæðanir tollstjóra á þessu sviði til nefndarinnar. Nefndin úrskurðar ekki í sektarákvörðunarmálum tollstjóra og verður að bera slík mál undir dómstóla.

3 Einstök athugunarefni

Eins og rakið var hér að framan er stjórnýsla skattamála í samræmi við stjórnýslu ríkisins að öðru leyti. Þar er fátt eða ekkert að finna sem ekki tíðkast á öðrum sviðum stjórnýslunnar líka. Margt er afar vel gert í stjórnýslu skattamála og mörgu mjög vel fyrir komið. Í kaflanum sem hér fer á eftir verður fjallað nánar um einstök atriði í stjórnýslu skattamála sem vöktu athygli nefndarinnar út frá hugmyndum um réttaröryggi, skilvirkni og jafnræði.

3.1 Atriði tengd fjármála- og efnahagsráðuneyti

3.1.1 Samræmingarhlutverk ráðuneytisins

Í köflum 1.3.1 og 1.3.2 hér að framan var fjallað um eftirlits-, samræmingar- og stjórnunarhlutverk fjármála- og efnahagsráðherra samkvæmt almennum reglum stjórnskipunar- og stjórnýsluréttar. Þar kom m.a. fram, að ráðherra, eða þeir starfsmenn sem hann veitir umboð til þess, eiga að fylgjast með því að stjórnýslan sé lögmæt, réttmæt og samræmd. Ráðherra hefur bæði skyldu og heimild til að hafa eftirlit með störfum lægra settra stjórnvalda, bæði hvað varðar grundvöll ákvarðana og nýtingu fjármuna. Í kafla 2.1. var svo fjallað um heimildir og skyldur ráðherra samkvæmt þeim lögum og reglum sem gilda á sviði skattamála sérstaklega.

Nefndin telur rétt að ítreka, að að því frátöldu, að kærheimild í flestum málum er til sjálfstæðra nefnda en ekki til fjármálaráðherra, fer ráðherra með allar þær stjórnunar- og eftirlitsheimildir á sviði skattamála sem ráðherrar hafa almennt í íslenskum rétti. Þá ber hann stjórnskipulega ábyrgð á framkvæmd málaflokksins.

Það liggur fyrir að fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur haft takmarkaðan aðgang að úrskurðum yfirskattanefndar en afar lítill hluti þeirra er birtur. Af þessum sökum er innsýn ráðuneytisins í þróun reglna á sviðinu og samspil lægra settra stjórnvalda og kærustigs í besta falli glöppótt. Þetta veldur þríþættum vanda hvað snertir í fyrsta lagi samræmingarhlutverk ráðuneytisins (það fær ekki nægar upplýsingar til að geta metið hvort þurfi að samræma framkvæmd), í öðru lagi eftirlitshlutverk þess með stjórnýslunni og loks frumkvæði þess að breytingum á lögum og reglum.

Þá liggur einnig fyrir að ráðuneytið hefur ekki kallað eftir öllum þeim skýrslum og upplýsingum, sem lögboðið er að önnur stjórnvöld gefi um starfsemi sína þrátt fyrir að mikill misbrestur hafi verið á að þær hafi verið sendar ráðuneytinu.

Nefndin er því þeirrar skoðunar að það skorti á að ráðuneytið hafi sinnt því hlutverki að tryggja að stjórnvöld sé lögmat, réttmat og samræmd auk þess sem það veldur vafa hvort það hafi almennt nægar upplýsingar til að bregðast við breyttum aðstæðum á þessu sviði.

Einnig er rétt að benda á að ráðherra hefur mjög víðtækar heimildir til þess að hafa stefnumótandi áhrif á rekstur þeirra stofnana sem undir hann heyra. Þannig getur ráðherra á grundvelli stjórnunar- og eftirlitsheimilda sinna lagt undirstofnunum sínum línurnar að því er varðar þá áhersluþætti sem hann telur æskilegt að forgangsraða á hverjum tíma. Árið 2004 gerði fjármála- og efnahagsráðherra sérstaka árangursstjórnunarsamninga til fimm ára við fjölmargar stofnanir sem undir hann heyra þar sem m.a. kom fram hvaða almennu og sérstöku áherslur og markmið stofnanir skyldu hafa á næstu árum. Af þeim stofnunum sem nefnd þessi hefur til skoðunar voru gerðir árangursstjórnunarsamningar við embætti ríkisskattstjóra, embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins og yfirskattanefnd. Árangursstjórnunarsamningarnir giltu til ársins 2010 en voru ekki endurnýjaðir. Nefndinni er ekki kunnugt um að ráðherra hafi, á síðastliðnum árum, sett undirstofnunum sínum á sviði skatta- og tollamála heildstæða stefnu um þau atriði sem hann telur æskilegt að lögð sé áhersla á í rekstri þeirra og starfsemi frá ári til árs. Að mati nefndarinnar gæti slík heildarstefnumótun þó verið mikilvægt tæki til að tryggja skilvirkni í rekstri og starfsemi þeirra stofnana sem undir ráðherra heyra.

3.2 Atriði tengd embætti ríkisskattstjóra

3.2.1 Hætta á misjöfnum niðurstöðum í samskonar málum

Ríkisskattstjóri hefur með höndum skatteftirlit. Skatteftirlit í víðtækasta skilningi tekur til hvers konar könnunar 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. Almennt mun í framkvæmd hafa verið greint á milli skatteftirlits annars vegar fyrir álagningu og hins vegar eftir álagningu. Munu ríflega 30 starfsmenn sinna því skatteftirliti hjá embættinu sem fellur undir síðari flokkinn, skatteftirlits eftir álagningu. Er því eftirliti sinnt innan sérstaks eftirlitssviðs hjá embættinu.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur með höndum rannsóknir á ætluðum brotum á lögum um tekjuskatt og lögum um aðra skatta og gjöld sem á eru lögð af ríkisskattstjóra eða honum falin

framkvæmd á. Undir valdsvið skattrannsóknarstjóra ríkisins falla því rannsóknir á því sem nefnt hefur verið „skattsvik“, en 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. Skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur jafnframt með höndum rannsóknir á refsiverðum brotum á lögum um bókhald og lögum um ársreikninga. Starfsmenn embættisins eru u.þ.b. 30 á einni starfstöð í Reykjavík.

Hafi ríkisskattstjóri rökstuddan grun um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga hafi verið framin skal hann tilkynna um það til skattrannsóknarstjóra ríkisins, sem ákveður um framhald málsins.

Mjög skýrt hefur komið fram við vinnu nefndarinnar, að óljós mörk hafa verið í framkvæmd á milli þeirra mála sem tekin eru til meðferðar hjá eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra annars vegar og embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins hins vegar.⁴¹ Virðist það meðal annars helgast af því að ekki hefur auðnast að setja regluverk þannig niður að mörkin verði nægilega skýr og er það raunar mat nefndarinnar, að það sé heldur ekki auðvelt svo vel fari. Til þess eru mál gjarnan of margþætt og flókin. Hafa þó lengi, eða allt frá árinu 1995, verið til staðar sérstakar reglugerðir, þar sem reynt hefur verið að ákvarða mörk skatteftirlits- og skattrannsóknarmála. Nú gildir um þetta reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna.

Eins og fram kom í kafla 2.3 hér að framan um embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins var ein af megin ástæðum þess að embættinu var komið á fót, niðurstaða Hæstaréttar í svokölluðu Hólagarðsmáli.⁴² Allmargir þeirra sem um skattamál sýsla telja aftur á móti of mikið hafa verið gert úr umfjöllun í umræddum hæstaréttardómi og að vissu leyti ranglega út af honum lagt. Slíkum algerum aðskilnaði rannsóknar- og úrskurðarvalds innan skattstjórnsýslunnar hefur svo þess utan hvergi nærri verið haldið til haga, sbr. það tvíþætta hlutverk ríkisskattstjóra að annast skatteftirlit og annast endurálagningu skatta sem tilefni kann að verða til vegna aðgerða eftirlitssviðs ríkisskattstjóra. Þá er rétt að leggja áherslu á tilvist yfirskattanefndar í þessu samhengi, en til hennar verða kærðir til endurskoðunar úrskurðir ríkisskattstjóra um endurákvörðun skatta sem fram fer á grundvelli skatteftirlits og skattrannsóknna. Loks er vert að

⁴¹ Í skýrslu nefndar um skipulag og tilhögun rannsókna og saksóknar í efnahagsbrotamálum segir m.a. á bls. 46: „Embætti skattrannsóknarstjóra telur þörf á skýrari skilum til að koma í veg fyrir hættu á ólíkri afgreiðslu sambærilegra mála.“ Í bréfi embættis skattrannsóknarstjóra ríkisins til nefndarinnar, dags. 4. nóvember 2013, kom einnig m.a. fram að í núverandi ástandi sé veruleg hættu á því að sambærileg mál geti fengið mismunandi meðferð og að á þetta hafi verið bent í ársskýrslum embættisins fyrir síðustu sex ár.

⁴² **Dómur Hæstaréttar í máli nr. 224/1990.**

hafa í huga að úrskurðir hvoru tveggja ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar verða bornir undir dómstóla.

Eftir því sem nefndin kemst næst hafa brögð verið að því að hliðstæð mál hafi verið til meðferðar hjá báðum embættum á svipuðum tíma og jafnvel svo, að því hefur verið haldið fram, að mál hafi verið til meðferðar hjá eftirlitssviði ríkisskattstjóra, sem að réttu lagi hafi átt heima hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins og svo öfugt. Það er mat nefndarinnar að nauðsynlegt sé að tryggja að regluverk sé þannig úr garði gert að skýrt sé hvaða stjórnvald er bætt til þess að fjalla um mál.

Þá hefur það gerst að embættin séu bæði að hlutast til um aðgerðir í sömu málum, að því er virðist óafvitandi hvort um sig af aðgerðum hins. Mjög veigamikill munur er hins vegar á réttarstöðu þeirra sem eru til meðferðar hjá eftirlitssviði ríkisskattstjóra og þeirra sem eru til rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, þar sem hinir fyrrnefndu sæta einungis endurákvörðun skatta, eftir atvikum að viðbættu álagi, en hinir síðarnefndu eru að auki undirsettir sérstakri refsimeðferð í formi fésekta (að jafnaði 2-3 föld skattfjárhæðin) og jafnvel fangelsisrefsingu. Embættin hafa að mörgu leyti hliðstæðar valdheimildir, en skattrannsóknarstjóra hafa þó í gegnum árin verið færðar auknar heimildir (og skyldur) sem lúta að eðli rannsókna embættisins sem sakamálarannsókna. Það er mat nefndarinnar, sbr. það sem segir í kafla 1.3.3 um jafnræði, að það kunnir að brjóta gegn jafnræði borgara ef sambærileg mál fá ekki sambærilega meðferð í stjórnkerfinu.

3.2.2 Aðkoma embættis ríkisskattstjóra að málum fyrir yfirskattanefnd

Eins og fram hefur komið í skýrslu þessari skal ríkisskattstjóri leggja fram rökstuðning og nauðsynleg gögn í öllum kærumálum fyrir yfirskattanefnd innan 45 daga frá því að honum berst endurrit kæru. Þá ber ríkisskattstjóra einnig að afla frumgagna varðandi allar kærðar ákvarðanir til yfirskattanefndar.

Í bréfi embættis ríkisskattstjóra til nefndarinnar, dags. 4. nóvember 2013, er bent á að sú skipan að ríkisskattstjóri leggi fyrir yfirskattanefnd rökstuðning fyrir hönd gjaldkrefjanda vegna allra úrskurða ríkisskattstjóra sem sæta kæru til yfirskattanefndar hafi verið við líði um áratugaskeið og hafi átt vel við þegar landinu var skipt niður í 9 sjálfstæð skattumdæmi. Ríkisskattstjóri bendir á að eftir að öll skattframkvæmd er komin á eina hendi verði að ætla að framhaldsrökstuðningur ríkisskattstjóra um eigin úrskurði í formi umsagnar bæti litlu við þann

lögboðna rökstuðning sem úrskurði er almennt ætlað að byggja á. Að mati ríkisskattstjóra felur slíkt fyrirkomulag því í sér tvíverknað.

Þann 30. október 2013 sendi yfirskattanevnd nefndinni afrit af minnisblaði yfirskattanevndar til fjármálaráðuneytisins frá 7. október 2011 þar sem fjallað er um fyrirkomulag kröfugerða af hálfu ríkisskattstjóra fyrir yfirskattanevnd. Í minnisblaðinu lætur yfirskattanevnd þá afstöðu í ljós að ef reglum verði breytt þannig að yfirskattanevnd óski umsagnar ríkisskattstjóra aðeins í málum þar sem nefndin telur ástæðu til álitsumleitunar þá feli það í sér flutning verkefnis frá embætti ríkisskattstjóra til nefndarinnar. Yfirskattanevnd bendir á að ef slík breyting á fyrirkomulagi eigi ekki að verða til þess að lengja málsmeðferðartímann hjá yfirskattanevnd sé nauðsynlegt að tryggja nefndinni aukið fjármagn til að sinna verkefninu. Samkvæmt núverandi framkvæmd fá allar innkomnar kærur lágmarksskoðun hjá yfirskattanevnd þar sem kannað er hvort þær uppfylli þær formkröfur sem lög nr. 30/1992 um yfirskattanevnd áskilja. Efnisleg meðferð máls hefst ekki fyrr en eftir að ríkisskattstjóri hefur lagt fram málgögn og umsögn í máli. Með breyttu fyrirkomulagi þyrfti yfirskattanevnd að fara efnislega yfir allar innkomnar kærur og leggja mat á það hvort tilefni sé til að óska sérstaklega eftir greinargerð ríkisskattstjóra í málinu. Þetta mat þyrfti yfirskattanevnd að framkvæma án þess að hafa önnur málgögn í höndum en kærur og hinn kærða úrskurð.

Nefndin telur að við mat á því hvort æskilegt sé að breyta núverandi fyrirkomulagi við meðferð innkominna kæra til yfirskattanevndar verði að kanna til hlítar þá kosti og galla sem slíkri breytingu myndi fylgja. Óhjákvæmilega myndi breytt fyrirkomulag stytta þann málsmeðferðartíma sem öll innkomin kærur fá nú hjá embætti ríkisskattstjóra. Það er þó ekki sjálfgefið að slíkt myndi leiða til þess að heildarmálsmeðferðartími kærur máls myndi stytta. Öll kærur máls þyrftu eftir sem áður að vera tekin til skoðunar hjá yfirskattanevnd sem þyrfti að meta það hvort tilefni væri til að óska eftir frekari upplýsingum eða rökstuðningi frá embætti ríkisskattstjóra. Þannig væri í raun um að ræða tilfærslu á verkefni frá embætti ríkisskattstjóra til yfirskattanevndar. Rétt er að hafa hugfast að yfirskattanevnd mun eftir sem áður þurfa að tilkynna embætti ríkisskattstjóra um innkomnar kærur og fá í framhaldinu frá embættinu öll nauðsynleg gögn vegna þeirra. Með því fyrirkomulagi rafrænnar stjórnsýslu sem nú tíðkast í starfsemi embættis ríkisskattstjóra ætti öflun gagna og framsending til yfirskattanevndar þó að geta gengið hratt fyrir sig og ekki að valda miklum töfum á málsmeðferð.

Einn kostur við að færa verkefnið yfir til yfirskattanevndar er sá að það yrði úrskurðaraðilinn sjálfur sem myndi meta það strax við upphaf meðferðar hvers kærur máls hvenær og þá hvaða upplýsingum eða rökstuðningi hann teldi nauðsynlegt að óska eftir. Samkvæmt núverandi reglum er það algerlega í höndum ríkisskattstjóra að meta hvort og þá hvaða rökstuðning hann sendir yfirskattanevnd vegna kærur. Samkvæmt gildandi reglum er yfirskattanevnd reyndar

heimilt að óska eftir frekari gögnum eða upplýsingum frá ríkisskattstjóra ef hún telur mál ekki nægilega upplýst en slík upplýsingaöflun fer alltaf fram á síðari stigum máls eftir að ríkisskattstjóri er búinn að skila inn rökstuðningi í máli.

Það er ekkert í hinum almennu málsmeðferðarreglum stjórnslulaga nr. 37/1993 sem áskilur það að úrskurðaraðili á æðra stjórnslustigi bjóði stjórnvaldi sem tekið hefur hina kærðu ákvörðun að senda inn rökstuðning vegna allra kærðra ákvarðana. Á grundvelli 13. gr. stjórnslulaga ber úrskurðaraðila í kærumáli alltaf að gefa aðila máls kost á að tjá sig um mál áður en ákvörðun er tekin en þegar um stjórnslukæru er að ræða telst hið lægra setta stjórnvald sem tók hina kærðu ákvörðun ekki vera aðili máls í skilningi laganna.⁴³ Rannsóknarregla 10. gr. stjórnslulaganna gerir hins vegar þá kröfu til úrskurðaraðila að hann sjái til þess, að eigin frumkvæði, að mál sé nægilega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því. Þannig þarf yfirskattanefnd alltaf að óska eftir upplýsingum og gögnum sem hún telur nauðsynleg til upplýsa mál til þess að uppfylla skyldur sínar samkvæmt rannsóknarreglunni.

Að lokum er rétt er að geta þess að í Danmörku hefur því fyrirkomulagi, að skattayfirvöld þurfi að senda inn rökstuðning vegna kæra í öllum skattamálum, verið breytt. Samkvæmt núgildandi reglum er það úrskurðaraðilinn í skattamálum (*Landsskatteretten*) sem metur hvort og þá hvaða upplýsingum nauðsynlegt er að óska eftir frá því stjórnvaldi sem tók hina kærðu ákvörðun.⁴⁴

Það er ljóst að málsmeðferðartími kærumála hjá yfirskattanefnd er of langur og telur nefndin nauðsynlegt að kanna hvernig unnt sé að stytta hann. Það er því mat nefndarinnar að rétt sé að kanna hvort fýsilegt sé að breyta núverandi fyrirkomulagi þar sem ríkisskattstjóra er boðið að veita rökstuðning í öllum málum sem kærð eru til yfirskattanefndar. Við mat á því hvort slík breyting sé æskilegt verður að líta heildstætt á það hvort hún komi í raun til með að leiða til aukinnar skilvirkni með styttri málsmeðferðartíma án þess að hætta sé á að réttaröryggi borgaranna sé skert.

3.2.3 Skil yfir í opinber mál (*ne bis in idem*) – sjá lið 3.3.3

3.3 Atriði tengd embætti skatransóknarstjóra ríkisins

3.3.1 Hætta á misjöfnum niðurstöðum í sams konar málum – sjá lið 3.2.1

⁴³ Sjá t.d. **Páll Hreinsson**: Stjórnslulögin skýringarrit, Forsætisráðuneytið, 1994, bls. 48.

⁴⁴ Sjá § 4 í *bekendtgørelse af forretningsorden for Landsskatteretten i medfør af § 13, stk. 5, i skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005 og § 4, stk. 2, i lov om opkrævning og inddrivelse af visse fordringer, jf. lov nr. 429 af 6. juni 2005.*

3.3.2 Endurtekin rannsókn lögreglu

Í ábendingum skattrannsóknarstjóra ríkisins til nefndarinnar og í skýrslu nefndar um skipulag og tilhögun rannsókna og saksóknar í efnahagsbrotamálum, kemur skýrt fram að ákveðinn tvíverknaður eigi sér stað við rannsóknir meiriháttar skattalagabrota, þar sem mál sæta fyrst rannsókn hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins og síðan endurtekinni rannsókn lögreglu (sérstaks saksóknara) í kjölfar fyrri rannsóknarinnar. Er þessi endurtekna rannsókn að mati embættis skattrannsóknarstjóra helsti annmarkinn á meðferð mála vegna skattalagabrota. Blasir við að endurtekin rannsókn er verulega íþyngjandi fyrir þann sem rannsókn sætir og gengur í raun gegn ýmsum grundvallarreglum um réttláta málsmeðferð samkvæmt íslenskri réttarskipan. Auk þess að koma niður á þeim sem rannsókn sætir, skapar slík endurtekin rannsókn margháttað óhagræði og kostnað innan kerfisins, hættu á fyrningu sakar og öðrum réttarspjöllum í málinu.

3.3.3 Skil yfir í opinber mál (*ne bis in idem*)

Óhjákvæmilegt er samkvæmt gildandi lögum að sá hluti mála sem varðar stórfelld brot á ákvæðum skattalaga sæti opinberri rannsókn lögreglu, nú embættis sérstaks saksóknara, og eftir því sem efni eru til, leiði til ákæru og meðferðar dómstóla til ákvörðunar um refsingu. Íðulega hafa þau mál, þar sem svo háttar til, sætt undanfarandi meðferð hjá skattyfirvöldum og gjarnan þannig, að hafa verið til rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, endurákvörðun skatta hefur farið fram með úrskurði ríkisskattstjóra, þar sem beitt hefur verið álagi á skatt- eða skattstofna og málið eftir það farið til úrskurðar yfirskattanefndar vegna ágreinings um endurákvörðun ríkisskattstjóra.

Auk þeirra annmarka sem eru á því fyrirkomulagi sem felst í endurtekinni rannsókn lögreglu frá því sem meðferð skattayfirvalda fylgdi og raktir eru hér að framan, hafa komið upp spurningar um hvort þessi endurtekna málsmeðferð og þá sér í lagi beiting skattálags við hina fyrri og ákvörðun refsinga við hina seinni, samræmist 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu, þar sem mælt er fyrir um bann við endurtekinni málsmeðferð vegna refsiverðrar háttsemi eða tvöfaldri refsingu (meginregluna um *ne bis in idem*) sbr. líka umfjöllun hér að framan undir lið 1.3.3.

Líkt og áður hefur komið fram er nú er til meðferðar, fyrir Mannréttindadómstól Evrópu, mál gegn íslenska ríkinu þar sem til úrlausnar er það álitaefni hvort íslenskar réttarreglur um beitingu hvoru tveggja skattaálags og refsingar í sama máli fyrir brot á skattalöggjöf samræmist meginreglunni í um *ne bis in idem*. Er það reyndar svo, að á Norðurlöndunum hefur undanfarin misseri verið unnið að breytingum á lögum í þá veru að horfið sé frá því að beita megi hvoru

tveggja skattálagi og refsingu vegna sama brots í sama máli. Hefur lögum þegar verið breytt í Noregi og Finnlandi að þessu leyti, en lagafrumvarp þessa efnis mun vera til meðferðar í sænska þinginu. Breytingar þessar má bæði rekja til dóma Mannréttindadómstóls Evrópu og dóma æðstu dómstóla í þessum löndum, þar sem niðurstaðan hefur verið sú að beiting skattaálags og refsingar með þeim hætti sem hér hefur verið lýst, samræmist ekki áður nefndri meginreglu um *ne bis in idem*.⁴⁵ Hefur í dómum þessum verið á því byggt að álagsbeiting kunni að fela í sér refsingu (refsikennd viðurlög) í skilningi mannréttindasáttmála Evrópu og réttindaskrá Evrópusambandsins og að beiting álags og síðari refsingar vegna brots á skattalögum á grundvelli sömu upplýsinga/atvika sé tvöföld refsing fyrir sama brot.⁴⁶

Meðferð í það minnsta eins opinbers máls, sem nýverið var höfðað með birtingu ákæru fyrir brot á skattalöggjöfinni, hefur verið frestað fyrir héraðsdómi þar til dómur Mannréttindadómstóls Evrópu varðandi hið íslenska mál sem áður er nefnt, liggur fyrir.⁴⁷

Nefndin gerir að tillögu sinni að hugað verði nánar að því hvort ákvæði skattalaga um jafnhliða beitingu álags og refsingar vegna brota á lögnum samræmist 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu.

3.4 Atriði tengd embætti tollstjóra

3.4.1 Innheimta opinberra gjalda

Eins og fram hefur komið fer embætti tollstjóra með innheimtu opinberra gjalda fyrir ríki og sveitarfélög í stjórnsluumdæmi Reykjavíkur en utan Reykjavíkur eru það sýslumenn, hver í sínu umdæmi, sem bera ábyrgð á innheimtu opinberra gjalda sbr. 1. mgr. 111. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003.

Frá árinu 2012⁴⁸ hefur embætti tollstjóra verið fengið ákveðið eftirlits- og samræmingarhlutverk á sviði innheimtumála fyrir landið allt. Þannig fer tollstjóri nú með stefnumótun á sviði innheimtumála á landsvísu og getur embættið t.d. sett verklagsreglur á sviði innheimtumála og beint bindandi fyrirmælum til annarra innheimtumanna. Tollstjóri fer einnig með umsjón og þróun tölvukerfa og rafrænnar stjórnslu á sviði innheimtu skatta og gjalda fyrir landið allt.

⁴⁵ Sjá m.a. **dóm Hæstaréttar Svíþjóðar í máli B 4946-12**, dags. 11. júní 2013, forúrskurð Evrópudómstólsins í máli **C-617/10 Ákerberg Fransson** [2013] og dóm Mannréttindadómstóls Evrópu í máli [CG] **14939/03, Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi**, dags. 10. febrúar 2009.

⁴⁶ Sjá mál **C-617/10 Ákerberg Fransson** [2013] 32. og 33. málsg. r.

⁴⁷ **Mál nr. S-662/2013 í héraðsdómi Reykjaness.**

⁴⁸ Breytingar voru gerðar á 1. mgr. 111. gr. tekjuskattslaga, nr. 90/2003, með lögum nr. 146/2012.

Í bréfi embættis tollstjóra til nefndarinnar frá 1. nóvember 2013 gerir tollstjóri margvíslegar athugasemdir við fyrirkomulag innheimtumála. Tollstjóri bendir m.a. á að þrátt fyrir að það hafi styrkt stjórnábyrgð stöðu tollstjóra að lögfesta eftirlits- og samræmingarhlutverk embættisins á sviði innheimtumála árið 2012 þá séu aðstæður til eftirfylgni flóknar þar sem embættin sem koma að innheimtu opinberra gjalda séu 24 og verkefnið því umfangsmikið. Tollstjóri bendir einnig á að sú staðreynd að sýslumenn heyri undir innanríkisráðherra þegar þeir sinna öðrum verkefnum en innheimtumálum, þótt embætti tollstjóra heyri undir fjármála- og efnahagsráðherra, auki flækjustig í samskiptum milli sýslumanna og tollstjóra. Er það mat tollstjóra að fækkun innheimtuaðila muni leiða til skilvirkari og öruggari innheimtu opinberra gjalda. Þá bendir tollstjóri á að Fjársýsla ríkisins rekur tekjubókhaldskerfi ríkissjóðs þar sem skráðar eru allar færslur og innheimtuaðgerðir innheimtumanna ríkissjóðs. Eins og staðan er í dag fer tollstjóri með umsjón og þróun tölvukerfa á sviði innheimtu skatta og gjalda og þarf að svara fyrir þær færslur sem eiga sér stað í tekjubókhaldskerfinu gagnvart gjaldanda. Af þessu leiðir að innheimtumenn ríkissjóðs bera stjórnábyrgð á aðgerðum Fjársýslu ríkisins í tekjubókhaldskerfi ríkissjóðs sem þeir hafa ekki stjórn á og þurfa að svara fyrir þær gagnvart gjaldanda. Tollstjóri telur nauðsynlegt að starfssvið og verkefni Fjársýslu ríkisins gagnvart innheimtu opinberra gjalda verði skilgreint á skýran hátt svo ábyrgð og stjórn á öllum þáttum innheimtu opinberra gjalda fari saman.

Í mars 2011 skilaði Ríkisendurskoðun skýrslu um innheimtu opinberra gjalda þar sem var m.a. lagt til að innheimtumönnum ríkissjóðs yrði fækkað í áföngum og að tollstjóra yrði á grundvelli stærðar sinnar og sérþekkingar á málaflokknum falið það verkefni í samvinnu við fjármála- og efnahagsráðuneytið.⁴⁹

Það er mat nefndarinnar að fækkun innheimtuembætta kunni að leiða til aukinnar skilvirkni í innheimtu opinberra gjalda þar sem minni embætti sem fara með litla hlutdeild í innheimtu á landsvísu geta átt erfitt með að afla þeirrar sérþekkingar á sviði innheimtumála sem stærri embættin hafa yfir að ráða. Þá telur nefndin einnig að það geti verið ákjósanlegt út frá jafnræðissjónarmiðum að fækka embættum innheimtumanna ríkissjóðs. Eins og kom fram í kafla 1.3.3, getur skapast skapast sérstök hættu á því að sambærileg mál fái ósambærilega úrlausn þegar lægra sett stjórnvöld sem taka ákvarðanir í málum hafa staðbundin mörk. Er þetta sérstaklega til komið vegna þess að það getur reynst erfitt að samræma stjórnábyrgð framkvæmd lægra settra stjórnvalda þegar mörg og oft á tíðum mjög fámennt embætti hafa hana með höndum. Með breytingunum sem gerðar voru á 111. gr. tekjuskattslaganna árið 2012, var embætti tollstjóra að vísu fengið ákveðið eftirlits- og samræmingarhlutverk með framkvæmd

⁴⁹ Sjá Skýrslu Ríkisendurskoðunar um innheimtu opinberra gjalda, bls. 23.

innheimtumála á landsvísu. Nefndin telur þó rétt að benda á að embætti tollstjóra og sýslumannsembættin eru hliðsett stjórnvöld sem heyra undir fjármála- og efnahagsráðherra þegar þau sinna störfum sínum á sviði innheimtumála og væri því ef til vill æskilegra að eftirlits- og samræmingarhlutverk í innheimtumálum væri fyrst og fremst í höndum fjármála- og efnahagsráðherra sem fer með yfirstjórn innheimtumála.

Nefndin telur einnig rétt að kanna hvort skilgreina þurfi starfssvið og verkefni innheimtumanna ríkissjóðs og Fjársýslunnar á skýrari hátt þannig að tryggt sé að ábyrgð og stjórn á öllum þáttum innheimtu opinberra gjalda fari saman.

Að lokum vill nefndin benda á að það fyrirkomulag sem nú tíðkast varðandi innheimtuþóknanir sem greiddar eru til innheimtumanna ríkissjóðs á grundvelli innheimtuárangurs kann að vera óheppilegt út frá sjónarmiðum um réttaröryggi. Eins og bent hefur verið á í skýrslu Ríkisendurskoðunar um innheimtu opinberra gjalda hafa sýslumenn hag af því að innheimta opinberra gjalda gangi sem best fyrir sig þar sem þeir fá greidda þóknun í hlutfalli við innheimtuárangur. Á sama tíma annast sýslumenn aðfarargerðir vegna vangreiddra opinberra gjalda. Ef gera þarf fjárnám utan Reykjavíkur vegna vangreiddra opinberra gjalda er það því sami aðili sem sér framkvæmd fjárnámsins og innheimtu hinna opinberu gjalda.⁵⁰ Verður að telja að þetta fyrirkomulag, þar sem einn og sami aðilinn er beggja vegna borðs og fær að auki greidda sérstaka þóknun vegna innheimtu krafna, geti verið til þess fallið að valda tortryggni hjá almenningi. Þá má einnig velta þeirri spurningu upp hvort æskilegt sé yfir höfuð að greiddar séu sérstakar þóknanir til innheimtumanna ríkissjóðs fyrir árangur við innheimtu opinberra gjalda.

3.5 Atriði tengd yfirskattanefnd

3.5.1 Aðkoma embættis ríkisskattstjóra að málum fyrir yfirskattanefnd - sjá lið 3.2.2

3.5.2 Birting úrskurða yfirskattanefndar

Í 14. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd segir að yfirskattanefnd skuli “birta á vefsíðu sinni helstu úrskurði nefndarinnar árlega. Heimilt er að stytta úrskurði í þeirri útgáfu en tryggja ber að úrskurðir, sem fordæmisgildi hafa, birtist þar.” Eins og fram kom hér að framan í kafla 2.4 birti yfirskattanefnd sjálf aðeins lítið brot af úrskurðum sínum á árunum 2010-2012. Þrátt fyrir að ekki hvíli sérstök lagaskylda á embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins að birta úrskurði nefndarinnar í sektarmálum sem hann á aðild að hefur embættið birt nær alla úrskurði

⁵⁰ Sjá Skýrslu Ríkisendurskoðunar um innheimtu opinberra gjalda, bls. 24.

nefndarinnar í sektarmálum frá árinu 2007. Heildarhlutfall þeirra úrskurða yfirskattanefndar sem birtir voru á árunum 2010-2012 var þannig 26% árið 2010, 11% árið 2011 og 6% árið 2012.

Nefndin telur þetta óásættanlega lágt hlutfall. Miðað við þann fjölda skattskyldra aðila sem telja ár hvert að tekin hafi verið röng ákvörðun í máli þeirra verður að ætla að raunverulegur lögfræðilegur vafi sé til staðar í miklu fleiri málum en þeim sem birt eru. Þetta sést þegar á því, að af 588 kærumálum, sem lokið var árið 2012, var ákvörðun lægra stjórnvalds breytt, a.m.k. að hluta í 314 tilvikum. Í verulegum hluta tilvika hlýtur að hafa verið um lögfræðilega spurningu að ræða, þó vissulega komi til að leyst sé úr málum á öðrum grundvelli. Sömuleiðis er auðvitað fjöldi mála, þar sem niðurstaða lægra stjórnvalds er staðfest lögfræðilega, áhugaverður.

Hér þarf að gæta að því, að í lögum um yfirskattanefnd segir aðeins að nefndin skuli birta helstu úrskurði sína. Þetta er væntanlega m.a. til þess að ekki þurfi að leggja vinnu í að afmá persónuupplýsingar úr úrskurðum ef margir sambærilegir úrskurðir eru til og til þess að unnt sé að sleppa því að birta úrskurði þar sem ómögulegt væri að gæta nógu vel að meðferð persónuupplýsinga. Hér má vísa til umboðsmanns Alþingis, sem birtir öll álit sín auk þeirra úrlausna annarra, sem efni þykja til. Það þarf einnig að hafa í huga að dómur eru birtir, þó þar kunni að vera persónulegar og vandmeðfarnar upplýsingar, en þá eftir atvikum án nafna og þess háttar. Vissulega kunna að koma upp álitamál tengd því hvernig gætt skuli að meðferð persónuupplýsinga en það verður samt að telja, að birting langflestra úrskurða nefndarinnar myndi hafa sömu áhrif á þessu sviði og öðrum, þ.e. að móta betur beitingu og túlkun laga og auka réttaröryggi.

Í grundvallaratriðum má því segja að öll þau sjónarmið, sem liggja því til grundvallar, að lög og stjórnvaldsfyrirmæli eru birt og dómur sömuleiðis, eigi við á þessu sviði, sbr. líka liði 1.3.2 og 1.3.3 hér að framan. Af svipuðum ástæðum hefur frá upphafi verið gert ráð fyrir því að umboðsmaður Alþingis birti árlega skýrslu um starfsemi sína, og sama krafa verið gerð til langflestra úrskurðarnefnda í stjórnslunni.

Væru fleiri úrskurðir yfirskattanefndar birtir er ástæða til að ætla að málum hjá henni myndi fækka því fólki yrði ljóst hvernig lögum hefði verið beitt í sambærilegum málum. Það myndi því sennilega minnka álagið á úrskurðarnefndina. Þá myndi beiting og túlkun laga væntanlega verða fastmótaðri. Síðast en ekki síst verður að telja að það auki hættu á misjafnri meðferð sambærilegra mála ef úrskurðir eru ekki birtir.

3.5.3 Kæruheimildir

Eins og fram hefur komið í skýrslunni er það meginregla að aðilar geta leitað beint til dómstóla vegna ákvarðana sem teknar eru af lægra settum stjórnvöldum á sviði skatta- og tollamála. Þannig þurfa skatt- og tollaðilar ekki að tæma þær kæruleiðir sem fyrir hendi eru og fá úrskurð yfirskattanefndar, ríkistollanefndar eða ráðherra áður en þeir bera mál undir dómstóla.

Undantekningu frá þessari meginreglu er að finna í 4. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, en þar kemur fram að ágreining um skattskyldu og skatthæð virðisaukaskatts megi einungis bera undir dómstóla ef yfirskattanefnd hefur áður úrskurðað um hann.

Þá kemur fram í 2. mgr. 5. gr. laga nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum að álitsbeiðanda og ráðherra sé heimilt að bera úrskurð yfirskattanefndar um bindandi álit undir dómstóla enda sé það gert innan eins mánaðar frá því að úrskurður yfirskattanefndar var kveðinn upp. Nefndin telur ekki skýrt hvort skilja beri orðalag 2. mgr. 5. gr. laga nr. 91/1998 um bindandi álit í skattamálum á þann veg að það feli í sér skyldu fyrir álitsbeiðanda til að tæma kæruleið hjá yfirskattanefnd áður en unnt er að bera mál undir dómstóla.

Í 70. gr. stjórnarskrárinnar er réttur aðila til að fá úrlausn um réttindi sín og skyldur með réttlátri málsmeðferð innan hæfilegs tíma fyrir óháðum og óhlutdrægum dómstóli tryggður. Í athugasemdum með ákvæðinu kemur fram að ákvæðið megi ekki skilja svo bókstaflega að það girði almennt fyrir að ákveðnir málaflokkar sæti málsmeðferð innan stjórnisýslunnar.

Í dómi Hæstaréttar (H 1998:829) var m.a. fjallað um það hvort áskilnaður 5. mgr. 29. laga um virðisaukaskatt, þess efnis að mál skuli úrskurðað af yfirskattanefnd áður en það er borið undir dómstóla, samræmist ákvæði 70. gr. stjórnarskrárinnar. Í málinu komst Hæstiréttur að þeirri niðurstöðu að sú meginregla að réttarágreiningur verði borinn undir endanlegan úrskurð dómstóla stæði því ekki í vegi að löggjafinn feli meðferð mála sérstökum úrskurðaraðila áður en til meðferðar fyrir dómstólum komi, enda komi það fram í skýrum orðum laga. Í málinu staðfesti Hæstiréttur niðurstöðu héraðsdómara um frávisun málsins í ljósi þess að stefnandi hafði ekki borðið ágreining um endurákvörðun á virðisaukaskatti undir yfirskattanefnd.

Umboðsmaður Alþingis tók til athugunar að eigin frumkvæði það misræmi í reglum varðandi tæmingu kæruheimilda á sviði skattaréttar í álitinu frá árinu 1999.⁵¹ Í álitinu bendir umboðsmaður t.d. á það að skattskil vegna virðisaukaskatts annars vegar og tekjuskatts hins

⁵¹ **Álit umboðsmanns Alþingis frá 30. september í máli nr 2497/1998.**

vegar tengjast með ýmsum hætti í framkvæmd. Þetta kemur m.a. fram við framkvæmd skatteftirlits þar sem þess hefur gætt í æ ríkara mæli að skattyfirvöld hafi tekið skattskil skattaðila sambætt til athugunar með tilliti til allra þeirra skatta sem skattyfirvöldum ber að hafa eftirlit með að lögum. Þannig er t.a.m. ekki óalgegnt að endurákvörðun ríkisskattstjóra varði bæði í senn, tekjuskatt og virðisaukaskatt í einu og sama málinu. Að mati umboðsmanns Alþingis getur verið einkar bagalegt fyrir skattaðila að mismunandi reglur gildi um skilyrði málsóknar fyrir dómstólum með tilliti til tæmingar kærueimilda innan skattkerfisins. Þannig getur ákvæði 5. mgr. 29. gr. laga um virðisaukaskatt torvelað skattaðila að bera réttmæti skattkröfu eða skattálagningar undir dómstóla í heild sinni fyrir en þeim þætti máls er varðar virðisaukaskatt er lokið hjá yfirskattanefnd. Í ljósi þessa ósamræmis taldi umboðsmaður Alþingis mikilvægt að samræmdar reglur gildi um heimildir manna til að bera ágreining vegna skattálagningar undir dómstóla til úrlausnar.

Nefndinni er ekki kunnugt um að sérstök rök liggi til grundvallar misræmi í löggjöf á sviði skatta vegna tæmingar kæruleiða og telur hún núverandi fyrirkomulag leiða til ósamræmis og óskilvirkni í kerfinu. Það er mat nefndarinnar að ef ekki liggja sérstök rök fyrir því að hafa ólíkar reglur um tæmingu kærueimilda séu reglurnar einungis til þess fallnar að valda töfum á meðferð máls hjá aðilum sem bíða úrlausnar mála er varða bæði virðisaukaskatt og aðra skatta. Þá uppfylla svo ósamstæðar reglur vart kröfur hins efnislega þáttar réttaröryggishugtaksins um skýrleika, sbr. lið 1.3.3 hér að framan. Er það mat nefndarinnar að það hljóti að vera æskilegt að reglur sem gera aðilum á einhvern hátt erfiðara um vik að fá úrlausn mála sinna hjá dómstólum séu skýrar.

Rétt er að geta þess að lokum að nefndin telur ekki að reglur um tæmingu kærueimilda séu óæskilegar sem slíkar. Sérstök rök geta staðið til þess að gerður sé áskilnaður um að tiltækar kærueimildir innan stjórnáslunnar séu nýttar áður en stjórnáslumál er borið undir dómstóla. Þannig getur ítarlegri málsmeðferð leitt til þess að mál hafi hlotið vandaðri umfjöllun en ella og séu betur upplýst þegar og ef þau verða borin undir dómstóla síðar. Það er engu að síður mat nefndarinnar að ekkert í lögum og lögskýringargögnum bendi til þess að þessi rök liggi til grundvallar gildandi reglum um kæruleiðir í skatta- og tollamálum.

3.6 Atriði tengd ríkistollanefnd

3.6.1 Málshraði

Þegar ríkistollanefnd var komið á fót árið 1987 var úrskurðarvald í flestum tollamálum fært frá fjármálaráðuneytinu yfir til sjálfstæðrar stjórnáslunefndar. Þær ákvarðanir embættis tollstjóra sem heyra ekki sérstaklega undir úrlausnarvald ríkistollanefndar eru þó að jafnaði enn

kæranlegar til fjármála- og efnahagsráðuneytisins að undanskildum sektarákvörðunum tollstjóra sem unnt er að bera undir dómstóla.

Þau kærumál sem ríkistollanefnd hefur fengið til úrlausnar síðastliðin ár hafa verið mjög fá, eða innan við 20 mál á ári. Þá er rétt að geta þess að nefndarmenn ríkistollanefndar gegna starfinu í hlutastarfi meðfram öðrum störfum og hefur nefndinni ekki verið fengin sérstök aðstaða utan um starfsemina. Þrátt fyrir að ríkistollanefnd úrskurði í tiltölulega fáum málum á ári er málsmeðferðartími kærumála langt umfram þau lögboðnu tímamörk sem getið er um í 9. mgr. 118. gr. tollalaga eins og fram kom í kafla 2.6.

Í ljósi þess hve fá mál koma til kasta ríkistollanefndar og hve langan tíma hefur tekið að afgreiða þau, telur nefndin rétt að kanna hvort nauðsynlegt sé að starfrækja sérstaka nefnd sem hefur eingöngu það verkefni að úrskurða í þessum fáu málum sem henni berast. Að mati nefndarinnar væri hugsanlega skilvirkara að færa þau verkefni sem heyra undir ríkistollanefnd til annars aðila innan stjórnslunnar.

4 Niðurstöður og ábendingar

Fjármála- og efnahagsráðherra fer með æðstu stjórn á sviði skatta- og tollamála og ber stjórnskipulega ábyrgða á málaflokknum og framkvæmd hans. Hann fer með hefðbundnar stjórnunar- og eftirlitsheimildir á þessu sviði en stjórnunarheimildir hans eru auðvitað takmarkaðri gagnvart sjálfstæðum úrskurðarnefndum en þeim stofnunum sem undir hann heyra.

Ríkisskattstjóri fer með skattframkvæmd á landinu öllu og er hlutverk hans í því samhengi fjölbreytt. Embætti tollstjóra fer með tollframkvæmd á landinu öllu og er hlutverk hans í því samhengi fjölbreytt. Tollstjóri fer t.d. með tollgæsluvald, álagningu tolla og annarra gjalda, tollflokkun vöru og tollendurskoðun. Þá gegnir tollstjóri hlutverki innheimtumanns ríkissjóðs í Reykjavík en sýslumenn gegna því hlutverki utan Reykjavíkur.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins fer með rannsóknir skattsvika og annarra skattalagabrota. Þegar rannsókn máls er lokið tekur skattrannsóknarstjóri ákvörðun um hvort mál skuli sæta refsimeðferð. Það fer einkum eftir alvarleika brots hvort refsimeðferð fer fram hjá skattrannsóknarstjóra, hjá yfirskattanefnd eða hvort máli er vísað til frekari meðferðar hjá lögreglu.

Yfirskattanefnd er æðsti úrskurðaraðili í stjórnsýslunni á sviði langflestra skattamála. Nefndin úrskurðar bæði í kærumálum vegna stjórnvaldsákvarðana ríkisskattstjóra auk þess að úrskurða í ákveðnum sektarmálum sem skattrannsóknarstjóri ríkisins vísar til nefndarinnar. Með sama hætti er ríkistollanefnd æðsti úrskurðaraðili í stjórnsýslunni í tollamálum og er unnt að kæra flestar stjórnvaldsákvarðanir embættis tollstjóra á þessu sviði til nefndarinnar. Nefndin úrskurðar þó ekki í sektarákvörðunarmálum tollstjóra og verður að bera slík mál undir dómstóla.

Þær einingar, sem stjórnsýsla skattamála er byggð upp af, eiga sér flestar hliðstæðu á öðrum sviðum stjórnsýslunnar. Hér er því um tiltölulega hefðbundið kerfi að ræða sem er í stórum dráttum í samræmi við það sem gerist í helstu nágrannalöndum. Mörgu er afar vel fyrir komið og stjórnsýsla skattamála gengur að miklu leyti snurðulaust. Mikil sérfræðiþekking hefur byggst upp í kerfinu.

Nefndinni var fyrst og fremst ætlað að kortleggja starfsemi stofnana skattkerfisins með tilliti til réttaröryggis, skilvirkni og jafnræðis, auk tengsla við fjármála- og efnahagsráðuneytið. Út frá þeim forsendum telur hún ástæðu til eftirfarandi ábendinga:

- Huga verður að því að fjármála- og efnahagsráðuneytið sinni vel eftirlits- stjórnunar- og stefnumótunarhlutverkum sínum á þessu sviði. Ráðuneytinu ber að tryggja að stjórnsýslan sé lögmæt, réttmæt og samræmd og það verður að afla sér nægra upplýsinga til að sinna þessum hlutverkum.
- Skýra verður mörk milli starfssviða eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra og embættis skattrannsóknarstjóra. Sé þess ekki kostur þarf að byggja stjórnsýslukerfi upp með þeim hætti (t.d. með samráði) að hætta á bærnivandræðum minnki og útilokað verði að sambærileg mál hljóti mismunandi meðferð.
- Styttu verður málsmeðferðartíma hjá yfirskattanefnd. Þar má m.a. skoða hvort breyta eigi því fyrirkomulagi að ríkisskattstjóra sé boðið að veita rökstuðning i öllum málum.
- Birta verður herra hlutfall úrskurða yfirskattanefndar.
- Koma verður í veg fyrir endurtekna rannsókn meiriháttar skattamála – sem nú eru fyrst rannsökuð hjá skattrannsóknarstjóra og síðan hjá lögreglu.
- Huga verður að hlutverki og stöðu innheimtumanna ríkissjóðs, með hliðsjón af fjölda þeirra og valdmörkum, mörkum starfssviðs þeirra og Fjársýslu ríkisins og fyrirkomulags innheimtuþóknana.
- Ganga verður úr skugga um að ákvæði skattalaga um jafnhliða beitingu álags og refsingar vegna brota á lögnum samræmist banni við tvöföldu refsinaemi (*ne bis in idem*).
- Huga ætti að því hvort verkefni ríkistollanefndar eigi heima hjá sérstakri nefnd.
- Huga ætti að því að samræma reglur um tæmingu kæruleiða innan stjórnsýslunnar í skatta- og tollamálum.

Heimildir

- Christensen, Bent: **Forvaltningsret: Opgaver, hjemmel, organisation.** Jurist- og Økonomforbundets Forlag, Kbh. 1997.
- Efnahagsbrot eiga ekki að borga sig – skýrsla nefndar um skipulag og tilhögun rannsókna og saksóknar í efnahagsbrotamálum.** Innanríkisráðuneytið, Reykjavík 2013.
- Friðgeir Björnsson: **Úrskurðarnefndir í stjórnslunni.** Forsætisráðuneytið, Reykjavík 2005
- Fuller, Lon L: **The Morality of Law.** Yale Univ. Press, New Haven & London 1969.
- Garðar Gíslason: „Um rétt, réttlæti og réttaríki.“ Í **Eru lög nauðsynleg?** Bókaútgáfa Orators, Reykjavík 1991, bls. 137-149.
- Ólafur Jóhannesson: **Stjórnarfarsréttur.** Hlaðbúð, Reykjavík 1955.
- Páll Hreinsson: **Hæfisreglur stjórnslulaga.** Bókaútgáfan Codex, Reykjavík 2005.
- Páll Hreinsson: **Stjórnslulögin skýringarrit.** Forsætisráðuneytið 1994.
- Ragnar Aðalsteinsson: „...einungis eftir lögunum.“ **Úlfjótur**, 4.tbl. 53. árg. 2000, bls. 569-600.
- Ragnhildur Helgadóttir: „Stjórnslu almannatrygginga og sjónarmið um réttaröryggi“ **Tímarit lögfræðinga**, 2. tbl. 56. árg. 2006, bls. 169-192.
- Róbert R. Spanó: **Ne bis in idem.** Bókaútgáfan Codex, Reykjavík 2011
- Skýrsla Ríkisendurskoðunar um innheimtu opinberra gjalda.** Ríkisendurskoðun, Reykjavík 2011.
- Starfsskýrði stjórnvalda – skýrsla nefndar um starfsskýrði stjórnvalda, eftirlit með starfsemi þeirra og viðurlög við réttarbrotum í stjórnslu.** Forsætisráðuneytið, Reykjavík 1999.

Reykjavík, 20. desember 2013

Ragnhildur Helgadóttir, formaður

Garðar G. Gíslason

Guðrún Þorleifsdóttir

Rakel Jensdóttir,
starfsmaður nefndarinnar