

# Tillögur nefndar um rannsókn og saksókn skattalagabrota

11. september 2019

## Efnisyfirlit

1 Inngangur .....	2
2 Dómar MDE á sviði rannsóknar og saksóknar skattalagabrota .....	3
2.1 Efnisleg samþætting .....	4
2.2 Tímaleg samþætting .....	5
3 Núverandi fyrirkomulag rannsóknar og saksóknar skattalagabrota .....	7
4 Tölulegar upplýsingar .....	10
4.1 Óafgreidd mál í refsimeðferð hjá embætti héraðssaksóknara í maí 2019 .....	10
4.2 Refsimeðferð og sektir 2014-2018 .....	10
4.3 Fullnusta refsinga vegna skattalagabrota 2009-2019 .....	11
4.4 Heimtur sekta .....	12
4.5 Endurupptaka mála .....	13
5 Viðbrögð annarra norrænna ríkja .....	13
6 Tillögur nefndarinnar .....	17
6.1 Aukin samvinna stofnana .....	17
6.2 Beiting álags .....	19
6.2 Niðurstaða nefndarinnar .....	21

## 1 Inngangur

Í tilefni af nýlegum dómum mannréttindadómstóls Evrópu (MDE) í tengslum við rannsókn og saksókn skattalagabrota ákvað dómsmálaráðherra, í samráði við fjármála- og efnahagsráðherra, að skipa nefnd um rannsókn og saksókn skattalagabrota. Samkvæmt skipunarbréfi 16. apríl 2019 er hlutverk nefndarinnar að greina þær kröfur sem leiða af dómum mannréttindadómstóls Evrópu í tengslum við rannsókn og saksókn skattalagabrota og móta afstöðu til þeirra breytinga sem þarf að ráðast í til að mæta þeim kröfum. Í tengslum við þetta viðfangsefni er það verkefni nefndarinnar að leggja til leiðir til úrbóta á þessu sviði, ýmist með laga- og/eða verklagsbreytingum og draga fram kosti og galla þeirra leiða. Nefndinni er þó ekki falið að gera frumvarp að lagabreytingum í þessu skyni. Rétt er að taka fram að af þessu leiðir að verkefni nefndarinnar er ekki að skoða sérstaklega stöðu þeirra einstaklinga sem MDE hefur talið að brotið hafi verið gegn eða annarra sem kunna að vera, eða hafa verið, í sömu stöðu.

Nefndin var þannig skipuð: Ása Ólafsdóttir, prófessor við Lagadeild Háskóla Íslands, formaður, Snorri Olsen, ríkisskattstjóri, Bryndís Kristjánsdóttir, skattrannsóknarstjóri, Helgi Magnús Gunnarsson, vararíkissaksóknari, Björn Þorvaldsson, saksóknari hjá embætti héraðssaksóknara, Hinrika Sandra Ingimundardóttir, lögfræðingur í dómsmálaráðuneytinu, Haraldur Steinþórsson, lögfræðingur í fjármála- og efnahagsráðuneytinu og Ingibjörg Helga Helgadóttir, lögfræðingur í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Með nefndinni starfaði Sigmar Aron Ómarsson, laganemi við Lagadeild Háskóla Íslands. Nefndin kom saman til fundar sex sinnum á tímabilinu maí til september 2019.

Til hliðsjónar við vinnu nefndarinnar hafði hún m.a. eftirfarandi eldri skýrslur sem varða efni sem tengd eru viðfangsefni hennar:

- Skýrsla nefndar um viðurlög við efnahagsbrotum frá 12. október 2006.
- Stjórnsýsla skattamála – athugun á stjórnsýslu skattamála með tilliti til réttaröryggis, jafnræðis og skilvirkni frá desember 2013.
- Skýrsla innanríkisráðherra um skipulag og tilhögun rannsókna og saksóknar í efnahagsbrotamálum frá 25. október 2013.

Nánari grein er gerð fyrir tillögum nefndarinnar í kafla 6. Samandregið eru þær þessar:

- Hætt verði að beita álagi við endurákvörðun skatta þegar mál fer í refsimeðferð (sænska leiðin). Þegar um skattskil einstaklinga ræðir verður ekki hvoru tveggja beitt álagi og annarri refsingu vegna sama skattalagabrots. Til þess að svo verði þarf að breyta ákvæðum viðeigandi skattalaga.
- Aukin verði samvinna þeirra stofnana sem rannsaka brot gegn skattalögum, eftir atvikum með breytingu laga um meðferð sakamála nr. 88/2008 og setningu reglna á þeim grundvelli.
- Stefnt verði að því að tryggja frekari efnislega og tímalega samþættingu við rannsókn og ákærumeðferð skattalagabrota. Kannað verði nánar hvort því verði náð með sameiningu stofnana.

## 2 Dómar MDE á sviði rannsóknar og saksóknar skattalagabrota

Ástæða þess að óskað var eftir skipun nefndarinnar voru dómar MDE þar sem Ísland hefur verið aðili að dómsmálum vegna þeirra tilvika þegar skattalagabrot leiðir til saksóknar og álags á vangoldna skatta. Málin vörðuðu öll 4. gr. 7. samningsviðauka mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994 sem fjallar um réttinn til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis, sem vísað hefur verið til sem *ne bis in idem* og kemur fram í 1. mgr. greinarinnar. Um er að ræða þau tilvik þegar um einstaklinga er að ræða, en ekki félög. Hljóðar ákvæðið svo í lögum nr. 62/1994:

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

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

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

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

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

Umræddar niðurstöður mannréttindadómstólsins sem varða Ísland eiga sér forsögu í eldri dómafrankvæmd hans. Hinn 24. september 2004 féll dómur í máli *Rosenquist gegn Svíþjóð* nr. 60619/00 sem fjallaði um hvort beiting sænskra skattyfirvalda á 40% álagi félli



undir 4. gr. 7. viðauka MSE. Þar var talið að um refsikennd viðurlög væri að ræða, en hins vegar varð niðurstaðan sú að ekki væri hægt að álykta að ákvæði 4. gr. 7. viðauka MSE stæði því í vegi að annars vegar væri lagt á álag af skattyfirvöldum og hins vegar að rekið væri refsímál vegna sömu málsatvika, sbr. einnig mál *Ponsetti og Chesnel gegn Frakklandi* nr. 36855/97 og 41731/98 frá 14. september 1999. Að gengnum dómi í máli *Zolotukhin gegn Rússlandi* nr. 14939/03 frá 10. febrúar 2009, varð hins vegar ætlað að ekki gæti staðist að mati MDE að viðurlög vegna ákveðinnar háttsemi væru ákveðin í tvennu lagi. Í dómi mannréttindadómstólsins í máli *A og B gegn Noregi* nr. 24130/11 og 29758/11 frá 15. nóvember 2016 kom svo fram að ákvörðun viðurlaga í tvennu lagi gæti staðist svo fremi að málsmeðferð væri samfléttuð í eina heild. Er sýn dómstólsins í umræddum málum sem varða Ísland í samræmi við síðastgreint.

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

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

### 2.1 Efnisleg samþætting

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

Í málum *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.*, *Ragnars Þórissonar* og *Bjarna Ármannssonar gegn Íslandi* var það mat dómstólsins að lögregla og ákærvald hafi, þrátt fyrir að hafa aðgang að gögnum og skýrslum skattyfirvalda, að miklu leyti framkvæmt sjálfstæða

rannsókn í málunum. Háttsemi aðilanna hafi þannig verið rannsökuð af mismunandi stjórnvöldum og málsmeðferð málanna verið að stórum hluta óháðar hvorri annarri. Þetta leiddi, að mati dómstólsins, til þess að efnisleg samþætting málsmeðferða hafi ekki verið nægjanleg til að uppfylla skilyrði 4. gr. 7. samningsviðauka við MSE.

Í máli *Matthildar Ingvarsdóttur gegn Íslandi* var það á hinn bóginn mat MDE að rannsóknir skattyfirvalda og lögreglu og ákærvalds hafi verið nægjanlega samtvinnuðar til að uppfylla skilyrði ákvæðisins um efnislega samþættingu, þrátt fyrir að ekki hefði verið tekið nægilegt tillit til stjórnsýsluviðurlaganna við ákvörðun innlendra dómstóla á refsingu í málinu, að mati dómstólsins. Í þessu sambandi tiltók dómstóllinn að skattyfirvöld og lögregla hafi deilt öllum gögnum, upplýsingum og skýrslum sín á milli og að skattyfirvöld hafi vísað málinu til lögreglu til frekari gagnaöflunar og haldið rannsókn sinni áfram að fengnum frekari gögnum frá lögreglu. Þá leit dómstóllinn enn fremur til þess að ákærvaldið hafi aðlagð kröfugerð sína fyrir héraðsdómi að fenginni endanlegri niðurstöðu yfirskattanefndar.

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

## 2.2 Tímaleg samþætting

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

Í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi* tók dómstóllinn fram að heildartími málsmeðferðar skattyfirvalda og ákærvalds hafi verið u.þ.b. 9 ár og 3 mánuðir. Málsmeðferð skattyfirvalda og sakamálsins hafi skarast í rúmlega eitt ár, þ.e. frá fyrstu yfirheyrslu lögreglu fram að endanlegri niðurstöðu yfirskattanefndar. Þá hafi ákæra verið gefin út 15 og 16 mánuðum eftir endanlega niðurstöðu yfirskattanefndar og dómur kveðinn upp tæpum 4 árum og 2 mánuðum eftir það. Þetta var talið leiða til þess að skilyrði 4. gr. 7. samningsviðauka við MSE um tímalega samþættingu hefði ekki verið fullnægt, sérstaklega með tilliti til lítillar tímalegrar skörunar á meðferð stjórnsýslumálsins og sakamálsins. Í dómnum var þetta borið saman við dóm í máli *A og B gegn Noregi* þar sem reyndi á sambærilegt álitaefti en ekki var fallist á brot gegn ákvæðinu. Þar var heildartími málsmeðferðarinnar u.þ.b. 5 ár og endanleg niðurstaða fékkst í sakamálið tæpum 2 árum eftir endanlega niðurstöðu á stjórnsýslustigi. Þá hafi samþætting málsmeðferðar skattyfirvalda og ákærvalds verið skýr vegna þeirrar staðreyndar að ákærur í málinu hafi verið gefnar út áður en endanleg niðurstaða lá fyrir á stjórnsýslustigi og héraðsdómur hafi sakfelld ákærðu einungis nokkrum mánuðum eftir að sú niðurstaða lá fyrir.



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

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

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

Erfitt er að draga skýrar ályktanir um þær kröfur sem MDE gerir til tímalegrar samþættingar skv. 4. gr. 7. samningsviðauka við MSE. Af dómum í málum *Matthildar Ingvarsdóttur gegn Íslandi* og *A og B gegn Noregi* má þó sjá að nokkuð virðist lagt upp úr því að ákæra sé gefin út áður en endanleg niðurstaða liggur fyrir á stjórnslustigi. Í dómum þar sem íslenska ríkið var talið brotlegt var ákæra gefin út eftir að slík niðurstaða lá endanlega fyrir. Í því sambandi er þó rétt að benda á að aðili skattamáls á stjórnslustigi hefur nokkuð um lengd málsmeðferðarinnar að segja með því að hann hefur forræði á því hvort niðurstöðu ríkisskattstjóra verði skotið til yfirskattanefndar. Einnig virðist dómstóllinn leggja talsvert upp úr þeim tíma sem stjórnslumálið og sakamálið er rekið samhliða. Það var gert í um 3 ár og 11 mánuði í máli *Matthildar Ingvarsdóttur gegn Íslandi* en um 5 mánuði í máli *Bjarna Ármannssonar gegn Íslandi*, rúmt ár í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi* og engin slík skörun var í máli *Ragnars Þórissonar gegn Íslandi*. Ekki er þó ljóst hvar mörkin

verða dregin hvað þetta varðar. Ekki er heldur ljóst af dómunum hver þessara tímalegu þátta fyrir sig geti dugað til að talið verði að um brot sé að ræða eða hvort tilteknir þættir dygðu ekki einir og sér.

### **3 Núverandi fyrirkomulag rannsóknar og saksóknar skattalagabrota**

Hér verður lýst núverandi fyrirkomulagi rannsóknar og saksóknar skattalagabrota á Íslandi, með sérstakri áherslu á samspil skattyfirvalda og lögreglu og ákærvalds og þeirra aðgerða sem gripið hefur verið til af hálfu viðeigandi embætta vegna dóma MDE.

Ríkisskattstjóri annast skatteftirlit samkvæmt lögum um tekjuskatt og lögum um aðra skatta og gjöld sem honum er falin framkvæmd á. Tekur skatteftirlit til hvers konar könnunar á réttmæti skattskila bæði fyrir og eftir álagningu. Vakni grunur um skattsvik ber ríkisskattstjóra að vísa máli til skattrannsóknarstjóra sem tekur ákvörðun um frekari meðferð málsins. Við skatteftirlit aflar ríkisskattstjóri bókhaldsgagna og ýmissa annarra gagna bæði frá skattaðila og þriðja aðila og eru þau gögn eftir atvikum framsend skattrannsóknarstjóra þegar máli er vísað þangað.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur með höndum rannsóknir vegna brota á lögum um skatta og gjöld sem á eru lögð af hálfu ríkisskattstjóra eða því embætti er falin framkvæmd á. Rannsóknarheimildir skattrannsóknarstjóra taka m.a. til meintra brota á lögum um tekjuskatt, staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts. Skattrannsóknarstjóri getur tekið til rannsóknar framtalsskil og skattskil allra manna og lögaðila sem framtalsskyldir eru, hvort sem framtalsskyldu hefur verið fullnægt eða ekki. Þá hefur skattrannsóknarstjóri heimild til að rannsaka bókhald, grundvöll skattskila og ársreikninga. Upphaf rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra á skattsvikum eða öðrum refsiverðum brotum getur verið með ýmsum hætti; tilkynning frá ríkisskattstjóra, samkvæmt tilvísun frá lögreglu eða samkvæmt kæru, tilkynningu eða ábendingu frá þriðja manni. Þá hefur skattrannsóknarstjóri heimild til að taka mál til rannsóknar að eigin frumkvæði.

Við rannsóknaraðgerðir skattrannsóknarstjóra er gætt ákvæða sakamálalaga eftir því sem við getur átt, einkum varðandi réttarstöðu grunaðra manna á rannsóknarstigi og eru rannsóknirnar ígildi lögreglurannsóknar á sviði skattamála. Markmið rannsóknar skattrannsóknarstjóra er að afla allra nauðsynlegra gagna og upplýsa um málsatvik til þess að unnt sé að ákvarða hvort skattskil hafi verið röng eða byggð á vafasömum, hæpnum eða ófullnægjandi forsendum, svo leggja megi grundvöll að endurákvörðun skatta og gjalda, og unnt sé að meta hvort krafist skuli refsimeðferðar og þá með hvaða hætti.

Við lok rannsóknar máls hjá skattrannsóknarstjóra er tekin saman skýrsla um rannsóknina og niðurstöður hennar. Áður en skattrannsóknarstjóri tekur ákvörðun um framhald málsins er gefinn kostur á að koma að andmælum við efni skýrslunnar og frekari gögnum og skriflegum skýringum. Lokaskýrsla skattrannsóknarstjóra er í kjölfarið send ríkisskattstjóra á grundvelli endurákvörðunarheimilda embættisins og tekin ákvörðun um refsimeðferð málsins. Refsimeðferð getur verið sektarmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra, sektarmeðferð hjá yfirskattanefnd eða refsimeðferð hjá dómstólum eftir sakamálarannsókn hjá lögreglu og embætti héraðssaksóknara.



Ef mál telst að fullu upplýst og brot varða ekki hærri sektarfjárhæð en 6 milljónum króna getur skattrannsóknarstjóri boðið sakborningi að ljúka málinu með sekt. Boðuð sektarfjárhæð er þá tilkynnt sakborningi skriflega. Ef hann óskar eftir að ljúka máli með þessum hætti gengst hann skriflega undir sektargerð hjá skattrannsóknarstjóra. Verði máli ekki lokið með þessum hætti tekur skattrannsóknarstjóri ákvörðun um hvort málið verði sent til yfirskattanefndar eða því vísað til lögreglu. Vararefsing fylgir hvorki sektarákvörðunum skattrannsóknarstjóra né sektarúrskurðum yfirskattanefndar, en þær sektir eru innheimtar eftir sömu reglum og um skatta.

Ef skattrannsóknarstjóri tekur ákvörðun um að vísa máli til sektarmedferðar hjá yfirskattanefnd, er sakborningi tilkynnt sú ákvörðun skriflega. Þegar kröfugerð skattrannsóknarstjóra hefur borist yfirskattanefnd, veitir nefndin sakborningi frest til að koma að andmælum og athugasemdum við kröfugerðina, áður en hún fellir úrskurð sinn. Skilyrði þess að yfirskattanefnd fjalli um mál sakbornings er að hann hafi gefið til kynna á sannanlegan hátt að hann vilji hlíta því að málið verði afgreitt af yfirskattanefnd. Yfirskattanefnd kveður upp úrskurð í sektarmálinu þess efnis að sakborningi sé annaðhvort gert að sæta sekt eða synjað er kröfu skattrannsóknarstjóra um sekt. Að jafnaði fer skattrannsóknarstjóri ekki fram með kröfu fyrir yfirskattanefnd um ákveðna sektarfjárhæð, heldur er fjárhæðin ákvörðuð af yfirskattanefnd.

Skattrannsóknarstjóri vísar máli til embættis héraðssaksóknara ef háttsemi er talin varða við 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940. Getur skattrannsóknarstjóri af sjálfsdáðum vísað máli til lögreglu á hvaða stigi rannsóknar sem er. Óski sakborningur eftir því að máli hans verði vísað til meðferðar hjá embætti héraðssaksóknara, ber skattrannsóknarstjóra þegar að vísa málinu þangað. Taki skattrannsóknarstjóri ákvörðun um að vísa máli til lögreglu er sakborningi að jafnaði tilkynnt sú ákvörðun skriflega. Eftir það er forræði málsins og allar ákvarðanir um áframhaldandi refsimeðferð í höndum embættis héraðssaksóknara. Að lokinni lögreglurannsókn tekur saksóknari við embættið ákvörðun um hvort ákæra verði gefin út eða mál felld niður, verði það ekki talið líklegt til sakfellis. Refsing hjá dómstólum getur verið fangelsi og/eða fésekt.

Rannsóknir héraðssaksóknara vegna mála sem berast frá skattrannsóknarstjóra grundvallast á þeirri rannsókn sem skattrannsóknarstjóri hefur framkvæmt og lýst er í skýrslu hans vegna viðkomandi máls. Þannig er jafnan alfarið byggt á gagnaoöflun skattrannsóknarstjóra auk þess sem niðurstöður skattrannsóknarstjóra eru yfirleitt lagðar til grundvallar. Hins vegar kallar héraðssaksóknari sakborninga til skýrslugjafar, a.m.k. til staðfestingar atriða sem fram koma í skýrslu skattrannsóknarstjóra og einnig í sumum tilvikum til að varpa frekara ljósi á atvik. Getur þannig komið til einhver skörun rannsókna embættanna tveggja. Ekki er hins vegar um það að ræða að mál séu rannsökuð að fullu frá grunni þannig að algjör endurtekning rannsóknar eigi sér stað. Héraðssaksóknari fer í mörgum tilvikum fram með mál alfarið á grundvelli niðurstöðu rannsóknar skattrannsóknarstjóra. Gildir það einkum varðandi hin einfaldari mál. Stundum fellir héraðssaksóknari hins vegar niður einstaka þætti niðurstaðna skattrannsóknarstjóra er ákæra er gefin út, auk þess sem einstaka mál er felld niður með öllu.

Í kjölfar dóms MDE í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi* hafa verið gerðar breytingar á fyrirkomulagi skattrannsóknarstjóra á sendingu mála til ríkisskattstjóra og ráðstöfun þeirra til refsimeðferðar. Breytingin lýtur að svonefndum rannsóknarmálum, þ.e. öðrum málum en svonefndum vanskilamálum sem varða vanskil vörsluskatta. Áður var tilhögunin sú að þegar lokaskýrslur skattrannsóknarstjóra vegna rannsóknarmála lágu fyrir voru málin þegar send ríkisskattstjóra á grundvelli endurákvörðunarheimilda þess embættis. Samtímis var sakborningum og eftir atvikum skattaðila í viðkomandi máli tilkynnt um lok rannsóknar og um fyrirhugaða töku ákvörðunar um refsimeðferð og þeim gefinn kostur á að koma að athugasemdum sínum þar að lútandi. Í flóknari og margbrotnari málum bar við að talið væri rétt að fresta ákvörðun um refsimeðferð þar til afstaða ríkisskattstjóra til skattskyldu væri komin fram, a.m.k. með boðun skattbreytinga á grundvelli niðurstaðna rannsóknar skattrannsóknarstjóra. Jafnframt gætti þess að sakborningar og skattaðilar settu fram tilmæli um að beðið yrði átekta þar til ríkisskattstjóri og jafnvel yfirskattanefnd hefðu fjallað um málið. Í svokölluðum vanskilamálum er ekki um að ræða framsendingar til ríkisskattstjóra vegna endurákvörðunar, enda getur ekki til hennar komið eðli málsins samkvæmt, heldur er við lok rannsóknar slíkra mála aðeins tilkynnt um lok rannsóknar og fyrirhugaða ákvörðun um refsimeðferð.

Með breyttu fyrirkomulagi varðandi rannsóknarmál er sakborningum og eftir atvikum skattaðilum send fyrirliggjandi lokaskýrsla að lokinni rannsókn og tilkynnt að fyrir liggja að skattrannsóknarstjóri taki ákvörðun um refsimeðferð og framsendingu málsins til ríkisskattstjóra. Þegar ákvörðun hefur verið tekin um refsimeðferð og viðeigandi skjöl, vísanir eða sektarboð eru fullbúin eru þau send út jafnframt því sem málið er þann sama dag framsent ríkisskattstjóra á grundvelli endurákvörðunarheimilda hans. Þannig er tryggt að málin fari samtímis frá embætti skattrannsóknarstjóra í þá tvo aðgreindu farvegi sem þeim er markaður með núgildandi lögum. Markmiðið með þessu er að girða fyrir tímalegt rof í meðferð mála og koma í veg fyrir að refsimeðferð hefjist ekki fyrr en að lokinni meðferð skattyfirvalda, eins og bar við fyrir breytinguna.

Auk fyrrgreindra breytinga hefur skattrannsóknarstjóri lagt áherslu á að hraða meðferð mála hjá embættinu. Í samræmi við það hefur verið horfið frá því að verða við mögulegum tilmælum sakborninga um að beðið verði átekta með ákvörðun refsimeðferðar á meðan beðið er endanlegrar niðurstöðu stjórnslúsmálsins hjá ríkisskattstjóra og eftir atvikum yfirskattanefndar. Þegar hefur náðst árangur við að stytta þann tíma sem líður frá lokum rannsókna þar til málum er vísað í refsimeðferð. Á árinu 2018 leið að meðaltali 4,5 mánuðir frá lokum rannsóknar mála þar til þau voru send til refsimeðferðar, samanborið við 6,5 mánuði árið 2017 og enn lengri tíma á fyrri árum. Markmið embættisins, sem var sett áður en gripið var til aðgerða vegna dóma MDE, er að þessi tími verði ekki lengri en 3 mánuðir.

Af hálfu héraðssaksóknara hefur verið brugðist við dómum MDE með því að meta þau mál sem embættið hefur haft til meðferðar með hliðsjón af dómunum. Á grundvelli slíks mats hefur embættið fellt niður 66 mál og tvö önnur að hluta. Þá hafa ný mál sem að mati embættisins falla að niðurstöðum dóma MDE fengið forgang við rannsókn og saksókn með óhjákvæmilegum afleiðingum á framgang annarra mála hjá embættinu.



## 4 Tölulegar upplýsingar

Nefndin aflaði ýmissa upplýsinga og gagna til að undirbyggja vinnu hennar sem gerð verða nánari skil hér. Sú upplýsingasöfnun þjónaði tvenns konar tilgangi. Annars vegar að fá sem gleggstar upplýsingar um þær breytingar sem kynnu að hafa orðið á síðustu árum og sem ekki koma fram í þeim skýrslum sem nefndin hafði til hliðsjónar í vinnu sinni. Hins vegar til stuðnings þeirri vinnu sem nefndinni var falið, þ.e. mótun tillagna í samræmi við skipunarbréf nefndarinnar.

### 4.1 Óafgreidd mál í refsimeðferð hjá embætti héraðssaksóknara í maí 2019

Óafgreidd refsímál hjá embætti héraðssaksóknara í maí 2019:	
<i>Rannsóknarmál</i>	95 mál
<i>Vanskilamál</i>	18 mál
Mál send 2015	6 mál
Mál send 2016	13 mál
Mál send 2017	13 mál
Mál send 2018	53 mál
Mál send 2019	28 mál
Vanframtaldar tekjur/fjármagnstekjur	8.365.348.530 kr.
Vangoldinn virðisaukaskattur, útskattur, oftalinn innskattur	1.358.757.270 kr.
Vangoldin staðgreiðsla	417.303.741 kr.
Annað	987.104.749 kr.

Óafgreidd refsímál hjá yfirkattanevnd í maí 2019:	
<i>Rannsóknarmál</i>	Engin mál
<i>Vanskilamál, öll send 2019</i>	9 mál
Vanframtaldar tekjur/fjármagnstekjur	0 kr.
Vangoldinn virðisaukaskattur, útskattur, oftalinn innskattur	54.625.088 kr.
Vangoldin staðgreiðsla	23.749.916 kr.

### 4.2 Refsimeðferð og sektir 2014-2018

Fjöldi mála í refsimeðferð 2014-2018				
Ár	Sektargerð hjá skattrannsóknarstjóra	Yfirkattanevnd	Héraðssaksóknari	Mál felld niður
2014	15	33	39	16
2015	9	20	77	6
2016	14	37	50	1
2017	22	36	40	5
2018	9	27	60	4
<i>Alls</i>	<i>69</i>	<i>153</i>	<i>266</i>	<i>32</i>

Fjárhæð sekta 2014-2018				
Ár	Sektargerð hjá skattrannsóknarstjóra	Yfirskattanevnd	Héraðssaksóknari	Alls
2014	36.440.000 kr.	353.100.000 kr.	727.093.000 kr.	1.116.633.000 kr.
2015	31.450.000 kr.	338.350.000 kr.	992.482.018 kr.	1.362.282.018 kr.
2016	18.655.000 kr.	266.650.000 kr.	448.539.000 kr.	733.844.000 kr.
2017	60.650.000 kr.	209.000.000 kr.	1.295.417.628 kr.	1.565.067.628 kr.
2018	28.230.000 kr.	287.100.000 kr.	1.824.252.182 kr.	2.139.528.182 kr.

#### 4.3 Fullnusta refsinga vegna skattalagabrota 2009-2019

Eftirfarandi upplýsingar um fullnustu refsinga vegna skattalagabrota byggja á gögnum frá Fangelsismálastofnun og taka til refsinga fyrir brot gegn skattalögum og 262. gr. almennra hegningalaga nr. 19/1940. Tölurnar eru miðaðar við fjölda refsinga en ekki fjölda dómþola og miðast við júní 2019.

Refsingar sem bárust Fangelsismálastofnun vegna skattalagabrota eftir árum				
Ár	Óskilorðsbundin fangelsisrefsing	Skilorðsbundin fangelsisrefsing	Skilorðsbundin fangelsisrefsing og sekt	Eingöngu sekt
2009	0	1	30	2
2010	3	2	26	4
2011	2	0	50	0
2012	2	2	29	4
2013	1	1	36	2
2014	1	1	28	3
2015	2	1	24	0
2016	6	8	7	0
2017	1	1	21	1
2018	6	2	9	5
Til 20.5.2019	0	0	6	1
Alls	24	19	266	22

Af 24 óskilorðsbundnum fangelsisrefsingum innihéldu 17 jafnframt sektir. Af þeim voru 5 afplánaðar með samfélagsþjónustu sem er lokið, ein með samfélagsþjónustu sem var rofin, ein sekt er fyrnd, 3 sektir eru í samfélagsþjónustu og 7 í fullnustu.

Af þeim 266 sektum sem fylgdu skilorðsbundnum refsingum hafa vararefsingar 157 þeirra verið afplánaðar með samfélagsþjónustu eða í fangelsi eða utan fangelsis. Örfáar þessara



157 voru greiddar að hluta. Í samfélagsþjónustu núna eru 23, 14 sektir voru greiddar og 14 sektir fyrndust.

Af þeim 22 refsingum sem eingöngu voru sektir hefur vararefsing 4 þeirra verið afplánaðar með samfélagsþjónustu eða í fangelsi eða utan fangelsis. Ein þessara 4 var greidd að hluta. Einn var í samfélagsþjónustu, 5 sektir voru greiddar og 2 sektir fyrndust.

#### 4.4 Heimtur sekta

Starfshópur sem skipaður var af dómsmálaráðherra til að gera tillögu að lagalegum úrbótum sem miða eiga að því að bæta innheimtuhlutfall sekta og sakarkostnaðar skilaði skýrslu sinni í desember 2018. Þar var vísað í skýrslu Ríkisendurskoðunar frá júní 2009 og eftirfylgniskýrslur embættisins frá október 2012 og desember 2015. Árin 2000-2006 voru 75 einstaklingar dæmdir til að greiða dómsektir, samtals um 1,9 milljarð króna, í öllum tilvikum vegna skattalagabrota. Þrír þessara einstaklinga greiddu sekt sína, eða alls 42 milljónir króna. Sjö afplánuðu vararefsingu í fangelsi vegna sekta að fjárhæð 376 milljónir króna. Samtals 61 hafði fullnustað vararefsingu með samfélagsþjónustu vegna 1,4 milljarðs króna sekta og í fjórum tilvikum höfðu sektir verið ógreiddar eða afskrifaðar vegna alls 69 milljón króna.

Í skýrslu starfshópsins kemur einnig fram að innheimta hafi ekki batnað og er þar nánar lýst tilteknum hnökrum á innheimtuferlinu. Þar koma fram upplýsingar um stöðu innheimtu sekta í nánar tilteknum flokkum miðað við lok ágúst 2018. Samtals voru þá útistandandi kröfur að fjárhæð 7.927 milljónir króna. Af því voru 88% vegna liðsins „dómsektir og sakarkostnaður“. Innheimtuárangur þess flokks væri áberandi verstur, þar sem innan við 10% innheimtust af sektinni sjálfri en tæplega 30% af sakarkostnaði. Þetta ætti líka við um útistandandi kröfur af upprunalegri álagningu sem næmu rúmlega 27% og 34% væri sakarkostnaður talinn með, á meðan samsvarandi hlutfall fyrir lögreglustjórasektir væri tæplega 11% og 12%.

Starfshópurinn leggur til að leidd verði í lög úrræði sem bæta eiga innheimtu sekta. Meðal þess er að lögfesta heimild til að skuldajafna sekt á móti inneignum vegna oftekinna skatta, og sektum og sakarkostnaði vegna vaxtabóta. Þá er lagt til að heimilt verði að kyrrsetja eignir til tryggingar greiðslu sekta og sakarkostnaðar, til viðbótar við heimildir lögreglu á rannsóknarstigi eftir 88. gr. laga um meðferð sakamála nr. 88/2008 og að víkkuð verði út heimild til að gera aðför hjá þriðja aðila vegna undanskots eigna eftir 94. gr. laga um fullnustu refsinga nr. 15/2016 þannig að þær nái til ráðstafana sem átt hafa sér stað eftir þann tíma að rannsókn hefst. Jafnframt er lagt til að fyrningartími álagðra sekta verði lengdur og sett ný ákvæði um slit fyrningar. Þá leggur meiri hluti starfshópsins til að ekki verði heimilað að fullnusta vararefsingu sekta yfir 10.000.000 króna með samfélagsþjónustu. Þar sé þó lykilatriði fjölgun fangelsisrýma, því hætt sé annars við að tillagan hafi ekki þau áhrif sem henni eru ætluð. Lokatillaga nefndarinnar er að sektir og viðlagðar vararefsingar verði undanþegnar hinu sérstaka fyrningarákvæði 2. málsl. 2. mgr. og 3. mgr. 165. gr. laga um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991.

#### 4.5 Endurupptaka mála

Nefndin óskaði einnig upplýsinga um fjölda endurupptökubeiðna vegna skattamála. Í svari endurupptökunefndar kom fram að borist hefðu 7 endurupptökubeiðnir vegna mála sem varða skattalagabrot.

2013	2 mál
2014	1 mál
2015	Ekkert
2016	Ekkert
2017	1 mál
2018	1 mál
2019	2 mál

Afgreiðslu þriggja síðastnefndu málanna, þ.e. frá 2018 og 2019, var ólokið hjá nefndinni þegar svar endurupptökunefndar barst. Með úrskurðum 18. ágúst 2019 var einu erindi frá 2019 og einu frá 2018 hafnað (mál 3/2018 og 1/2019). Í einu málanna, nr. 19/2017, féllst nefndin á endurupptöku hæstaréttarmáls nr. 74/2012 á grundvelli d-liðar 1. mgr. 228. gr., sbr. 1. mgr. 232. gr. laga nr. 88/2008 sem kveður á um heimild dómfellds manns til að leita endurupptöku ef sýnt er fram á að verulegir gallar hafi verið á meðferð máls sem áhrif hafi haft á niðurstöðu þess. Vísaði nefndin til þess í rökstuðningi sínum að mannréttindadómstóll Evrópu hefði komist að þeirri niðurstöðu að með dómi Hæstaréttar í máli nr. 74/2012 hefði verið brotið gegn rétti dómfelldu samkvæmt 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Með dómi Hæstaréttar í máli nr. 12/2018 var málinu hins vegar vísað frá Hæstarétti þar sem ekki var talið að d-liður 1. mgr. 228. gr. laga nr. 88/2008 heimilaði endurupptöku málsins. Í fyrrgreindum málum nr. 1/2019 og 3/2018 var m.a. vísað til fyrrgreinds dóms Hæstaréttar í rökstuðningi nefndarinnar.

### 5 Viðbrögð annarra norrænna ríkja

Skipulag rannsóknar og saksóknar skattalagabrota á Norðurlöndunum er með nokkuð mismunandi hætti. Algengast er að rannsóknardeildir séu innan skattastjórnsýslunnar og er samspil þeirra við lögreglu og ákærvald mismikið og með mismunandi hætti. Þegar borin er saman staðan á Norðurlöndunum hafa skattayfirvöld hér á landi, þ.e. skattrannsóknarstjóri, ríkustu heimildir til rannsóknar og ákvörðunar um beitingu þvingunaraðgerða að hætti sakamála. Finnland sker sig jafnframt nokkuð frá hinum Norðurlöndunum því þar fer rannsókn refsiverðra skattalagabrota alfarið fram á vegum lögreglu. Í öllum löndunum getur þó rannsókn ætlaðra refsiverðra brota gegn skattalögum átt sér upphaf í rannsóknnum sem eftirlitsstofnanir viðkomandi skattkerfis hafa tekist á hendur við framkvæmd verkefna sinna. Í Svíþjóð er sérstök undirstofnun skattkerfisins, „Skattebrottsenheten“, sem annast rannsókn refsiverðra brota gegn skattalögum. Enda þótt hin sænska stofnun „Skattebrottsenheten“ sé hluti af þeirri ríkisstofnun sem ber heitið „Skatteverket“ nýtur hún verulegs sjálfstæðis. Rannsóknir þær sem stofnunin hefur með höndum einskorðast ekki við skattalagabrot og eru þannig m.a. rannsóknir



peningaþvættisbrota á hennar könnu, sem og tiltekin brot á sviði félagalöggjafar. Þá á hún í nánu samstarfi við ákærendur við rannsóknir sinna mála. Hér á landi fer sjálfstætt embætti, sem jafnframt er hluti skattkerfisins, með rannsóknir skattalagabrota, þ.e. skattrannsóknarstjóri ríkisins. Með setningu laga nr. 40/1978, um tekjuskatt og eignarskatt, var staða skattrannsóknarstjóra gerð sjálfstæð og stýrði hann rannsóknardeild ríkisskattstjóra. Með setningu laga nr. 111/1992, um breytingar í skattamálum, var embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins sett á stofn. Var á sínum tíma efnt til þessara breytinga í því skyni að skilið yrði milli þess aðila sem rannsakaði meint brot á skattalögum og þess aðila sem annaðist endurákvörðun á grundvelli niðurstaðna þeirra rannsókna. Álitið var að með slíkri tilhögun yrði málsmeðferð vandaðri en ef rannsóknir og endurákvörðun væri á sömu hendi og með því leitast við að tryggja sjálfstætt og óháð mat máls við endurákvörðun sem ekki væri fyrirfram litað af sýn rannsakenda. Vísast nánar um rök þessarar tilhögunar til athugasemda með lögum nr. 111/1992.

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

Í Svíþjóð hefur orðið nokkur þróun á dómaframkvæmd. Fyrst reyndi á álitafnið í Hæstarétti Svíþjóðar í *NJA 2000, bls. 622*, þ.e. tengsl álags á skatta og svo refsimeðferðar. Var það niðurstaða dómsins að álag á skatta kæmi ekki í veg fyrir síðari refsimeðferð vegna sama máls. Ekki væri að mati dómsins ástæða til að breyta innlendri framkvæmd ef orðalag ákvæðis mannréttindasáttmálans gæfu ekki annað skýrt til kynna. Hæstiréttur Svíþjóðar komst að sömu niðurstöðu í *NJA 2004, bls. 840*, þótt það mál hafi að vísu ekki fjallað um álag á skatta heldur annars konar stjórnisylviðurlög. Breyting varð á þessu í dómaframkvæmd Hæstaréttar Svíþjóðar eftir dóm MDE í máli *Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi* frá 10. febrúar 2009. Í *NJA 2010, bls. 168* komst Hæstiréttur Svíþjóðar að þeirri afdráttarlausu niðurstöðu að 4. gr. 7. viðauka MSE stæði í vegi fyrir refsingu, ef sama brot hefði áður verið leitt til lykta innan skattakerfisins (svo sem með álagi á skatta). Í framhaldi af því voru gerðar breytingar á lögum í Svíþjóð. Þær tóku gildi hinn 1. janúar 2016 og er ætlað að koma í veg fyrir að einstaklingur

verði ekki saksóttur eða refsað tvívegis í skilningi 4. gr. 7. viðauka sammingsins. Skattur og álag á skatta er nú ákvarðað af skattyfirvöldum, en slík ákvörðun er kæránleg. Ef skattyfirvöld ákveða að beita álagi er þar með komin hindrun í vegi þess að málið fari í refsimeðferð ef um sama brot er að ræða. Ef grunur vaknar um refsivert brot á meðan á málsmeðferð skattyfirvalda stendur, er slíkt tilkynnt til saksóknara. Sú tilkynning felur í sér tímabundna hindrun fyrir að álag verði ákvarðað innan skattkerfisins. Í slíkum tilvikum heldur málið þó áfram innan skattkerfisins og er ekkert sem kemur í veg fyrir að skattur verði endanlega ákvarðaður á þeim tíma sem um teflir, jafnvel þótt málið hafi verið kært til saksóknara. Um leið og rannsókn skattyfirvalda á tilteknu máli er lokið á að leggja á skatt og sú ákvörðun er kæránleg.

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

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

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

Reynt er að komast hjá því að saksækja eða refsa tvívegis (*ne bis in idem*) með því að ef málið er til rannsóknar hjá lögreglu leggja skattyfirvöld ekki á álag. Ef álag er lagt á



skattstofna hjá skattyfirvöldum er þar með girt fyrir að meint brot vegna sömu atvika verði rannsökuð af lögreglu og skattyfirvöldum. Þetta krefst því öflugrar samvinnu skattyfirvalda annars vegar og lögreglu og ákærvalds hins vegar, sem hefur gengið ágætlega. Hins vegar er ætíð sá möguleiki fyrir hendi að í ljós komi að máli hafi ekki verið valinn réttur farvegur í upphafi. Til að mynda gæti komið í ljós að mál sem var til rannsóknar hjá lögreglu hefði átt að vera til meðferðar hjá skattyfirvöldum, þar sem hægt er að endurákværða skatta með álagi. Í slíkum tilvikum er rannsókn málsins þá færð frá lögreglu til skattyfirvalda. Þá er þeim aðila sem er til rannsóknar tilkynnt um þá breytingu og gert ljóst að honum verði hugsanlega gerð refsing innan skattkerfisins, eftir atvikum með álagningu álags. Um slík tilvik er fjallað í 71. gr. c í lögum um meðferð sakamála (norsku: Lov om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprocessloven)), en þar segir:

Påtalemyndigheten kan beslutte at saken henlegges og overføres til forvaltningen når en overtredelse kan medføre administrativ sankisjon, hvis vilkårene for straff eller offentlig påtale ikke er oppfylt, eller hvis det for øvrig er mest hensiktsmessig at forholdet forfølges administrativt.

Ef í ljós kemur hins vegar að rannsókn máls eigi betur heima hjá lögreglu, er málið sent henni til frekari rannsóknar og meðferðar, og er það oftast gert með einfaldri tilkynningu. Slík ákvörðun hefur þá afleiðingu að ekki verður lagt álag af hálfu skattyfirvalda.

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

Finnland sætti áfellingdómum MDE vegna þeirrar tilhögunar að beita samhliða álagi á skatta og refsingum. Með dómi Hæstaréttar Finnlands á árinu 2013 var því slegið föstu að ef skattyfirvöld hefðu beitt álagi vegna rangra skattskila væri ekki heimilt að hefja sakamálarannsókn vegna sömu atvika er einstaklingar ættu í hlut. Var síðan gerð lagabreyting 1. desember 2013 og það áskilið að skattyfirvöld yrðu alltaf að taka afstöðu til þess hvort tilvik varðaði refsiverð skattalagabrot eða venjulegt skattamál. Ef uppi er grunur um skattalagabrot láta skattyfirvöld ógert að beita álagi. Í þeim tilvikum þar sem ekki liggur fyrir neinn grunur um refsiverða háttsemi takast skattyfirvöld hins vegar á hendur að endurákværða skatta með álagi ef við á og er þá fyrir það girt að málið verði rannsakað sem refsímál.

## 6 Tillögur nefndarinnar

### 6.1 Aukin samvinna stofnana

Hlutverk nefndarinnar var að greina þær kröfur sem leiða af dómum MDE í tengslum við rannsókn og saksókn skattalagabrota og móta afstöðu til þeirra breytinga sem þarf að ráðast í til að mæta þeim. Um þær kröfur sem leiða af dómum MDE er fjallað í kafla 2 hér að framan. Í stuttu máli þarf rannsókn skattamála að uppfylla ákveðin skilyrði um efnislega og tímalega samþættingu. Ástæðan er sú að litið er á álag sem lagt er á skattstofna sem refsikennnd viðurlög. Að þeirri niðurstöðu fenginni hefur nefndin rætt ýmsar leiðir til úrbóta, kosti þeirra og galla. Nefndin leit við vinnu sína m.a. til tillagna sem ræddar voru í samráðshópi sem komið var á fót vegna dóms MDE í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi*. Eins og þar var rakið hefur orðið ljóst að rannsókn og saksókn vegna skattalagabrota samrýmist að mati MDE þá aðeins ákvæði 4. gr. 7. sammingsviðauka Mannréttindasáttmála Evrópu, að uppfyllt séu ákveðin skilyrði um efnislega og tímalega samþættingu. Fyrir liggur að markmið íslenska ríkisins er að bæta úr þessum annmarka.

Nefndin ræddi ýmis grundvallarsjónarmið í tengslum við rannsókn skattamála. Mikilvægt er að leiða fram rétt skattskil og að innheimta skatta sé árangursrík. Að sama skapi er mikilvægt að rannsaka og draga fram í dagsljósið hugsanleg skattalagabrot. Auk þess er ákjósanlegt að kerfið myndi eina árangursríka heild þar sem starfskraftar og þekking fari ekki forgörðum, auk þess sem afleiðingar skattaundanskota og brota eiga að vera fyrirsjáanlegar og eins nálægar í tíma og kostur er. Það er auk þess ekki viðunandi starfsumhverfi ákærvalds ef óljóst er hvenær fyrir liggur efnisleg og tímaleg samþætting við rannsókn og saksókn skattamála í fyrrgreindum skilningi.

Eftir dóm MDE í máli *A og B gegn Noregi* frá 15. nóvember 2016 er ljóst að dómurinn telur það ekki sjálfkrafa andstætt ofangreindum ákvæðum mannréttindasáttmálans að vegna háttsemi, sem í felast brot gegn skattalögum, sé beitt annars vegar álagi á skattstofna með tilheyrandi viðbótar skattlagningu og hins vegar jafnframt sektarrefsingu og eftir atvikum fangelsisrefsingu. Þetta er síðan frekar staðfest í niðurstöðum MDE í þeim íslensku skattabrotamálum sem hann hefur tekið til meðferðar. Skilyrði þess að slík tilhögun fái staðist eru hins vegar að uppfyllt séu ákveðin skilyrði um efnislega og tímalega samþættingu. Ljóst er að sú tilhögun að aðilar sæti bæði álagi á vangreidda skatta og jafnframt refsingum fólgnum í sektargreiðslum og eftir atvikum einnig refsivist, er rót þess að núverandi skipan við meðferð skattabrotamála virðist fara í bága við ákvæði 4. gr. 7. sammingsviðauka mannréttindasáttmálans þegar ekki eru uppfyllt fyrrgreind skilyrði um efnislega og tímalega samþættingu.

Þau álitamál er upp hafa komið innan Norðurlandanna og að þessu líta eru fyrst og fremst tilkomin vegna þessarar sömu tilhögunar, að beita hvorutveggja álagi og annarri refsingu vegna skattalagabrota. Verður því ályktað að ef annar þátturinn yrði felldur niður væri áreksturinn við umrædd ákvæði þar með úr sögunni. Sú staðreynd, að í Danmörku er ekki um að ræða álagsbeitingu og að ekki fer neinum sögum af því að rannsóknir og saksókn vegna skattalagabrota þar í landi hafi verið talin andstæð 4. gr. 7. gr. Mannréttindasáttmálans, styður



við þessa ályktun. Nefndin hefur því á fundum sínum rætt það tvíþætta fyrirkomulag sem er við rannsókn og saksókn skattalagabrota hér á landi. Það fyrirkomulag á sér ekki beina hliðstæðu í öðrum norrænum ríkjum, enda er tilhögun í þessum efnum með sínu sniði í hverju og einu ríkjanna. Svipar þó fyrirkomulaginu hér á landi mest til Svíþjóðar. Hefur einna lengst verið gengið við kerfisbreytingu þar í landi. Engar breytingar hafa hins vegar verið gerðar á rannsókn skattamála í Danmörku samkvæmt framansögðu. Í stuttu máli er nefndin sammála um að breytinga sé þörf, en að flókið geti verið að draga afdráttarlausa ályktun af dómum MDE. Ljóst er þó að þar er krafist í senn, efnislegrar og tímalegrar samþættingar við rannsókn og saksókn mála eins og að framan greinir.

Af þeim upplýsingum sem nefndin aflaði má auk þess ráða að bæta má innheimtu sekta. Það eru samfélagslegir hagsmunir af því að leiða fram rétt skattskil og innheimtu rétttra skatta. Undanskot skatta á auk þess að leiða til sekta eða refsinga. Talið verður reyndar að þau skilyrði sem uppi eru varðandi samþættingu í tíma hafi skýrst nokkuð af dómaframkvæmd mannréttindadómstólsins en án þess þó að afmörkun liggja ljós fyrir. Er m.a. mjög umhugsunarvert að þegar endanlegar lyktir máls hjá skattyfirvöldum dragast vegna málskots til yfirskattanefndar telur dómstóllinn að um ræði samþættingu í tíma með refsímáli, sbr. niðurstöðu MDE í máli *Matthildar Ingvarsdóttur*. Ein leið til að ná því markmiði að auka við samþættingu við meðferð mála í efni og tíma er að kanna hvort rétt sé að huga að frekari samruna eða uppstokkun þeirra stofnana sem nú fara með rannsókn skattalagabrota. Í því skyni voru m.a. ræddar tillögur um samruna skattrannsóknarstjóra og héraðssaksóknara. Þá var einnig rætt að kannaður verði nánar sá möguleiki að héraðssaksóknara verði heimilað að ljúka málum með sektargerð í skattamálum. Það væri þó háð lagabreytingu og þyrfti að skoða nánar.

Einnig var rædd sú hugmynd að sameina embætti skattrannsóknarstjóra og embætti ríkisskattstjóra og koma á fót sérstakri rannsóknardeild að norrænni fyrirmynd. Í þeim efnum er mikilvægt að glata ekki nauðsynlegri sérþekkingu á rannsókn skattamála. Þá gegna mikilvægir upplýsingaskiptasamningar oft lykilhlutverki og eru nýttir í auknum mæli við rannsókn skattamála, en þeir verða ekki færðir frá skattyfirvöldum til handhafa ákærvalds eða lögreglu. Ýmsir kostir eru því samhliða því að rannsókn skattalagabrota fari fram innan skattkerfisins auk þess sem skattyfirvöld eru í alþjóðlegu samstarfi skattyfirvalda og hafa aðgang að systurstofnunum erlendis og geta ein aflað upplýsinga í gegnum tvísköttunarsamninga. Efnisréttur á sviði skattaréttar er jafnframt umfangsmikill og flókinn sem krefst ákveðinnar sérþekkingar sem getur kallað á aðra nálgun en á önnur efnahagsbrot.

Sameining stofnana tekur tíma og krefst vandaðs undirbúnings, ef af henni verður, en það er niðurstaða nefndarinnar að slík skoðun eigi að fara fram. Nefndin telur hins vegar að óháð því þurfi að huga að aukinni samvinnu þeirra stofnana sem nú fara með rannsókn skattamála, líkt og gert er í Noregi. Var nefndin auk þess sammála um að rétt sé að kanna nánar hvort setja megi frekari viðmið um hvaða skattamál eigi að fara í refsimeðferð hjá handhafa ákærvalds og hvaða mál eigi að rannsaka innan skattkerfisins. Í slíkum viðmiðum fælist mat þess hvað teldist til meiri háttar eða stórfellds brots, sem yrði að vísa til rannsóknar og ákærumeðferðar hjá ákærvaldi. Verði þessi leið farin þyrfti að setja í lög sérstaka heimild ríkissaksóknara til að gefa nánari fyrirsmáli um hvaða brot gegn skattalögum eigi að sæta

ákærumeðferð, þ.e. hvaða skattalagabrot teljist vera stórfelld í skilningi viðeigandi laga. Í tengslum við það beri einnig að skoða hvort hækka megi sektarheimildir skattránsóknarstjóra sem nú miðast við 6.000.000 krónur.

Svo sem fram hefur komið er það álit nefndarinnar að vandfundið sé það fyrirkomulag rannsóknar og saksóknar skattalagabrota sem er til þess fallið að fela í sér lausn á því verkefni sem henni var falið, að óbreyttri framkvæmd á meðan viðhöfð er beiting hvoru tveggja álagi og refsingu. Allt að einu telur nefndin það ákjósanlegt markmið að stytta málsmeðferðartíma við rannsókn skattalagabrota og bæta innheimtu sekta. Eru af því verulegir samfélagslegir hagsmunir að rétt skattskil séu leidd fram með viðunandi álögum og refsingu. Ein leið til að ná því markmiði er að kanna hvort rétt sé að huga að frekari samruna eða aukinni samvinnu þeirra stofnana sem nú fara með rannsókn skattalagabrota eins og rakið er að framan, eftir atvikum með því að tryggja þeim fjárveitingar svo slíkt samráð/samvinna geti átt sér stað. Leggur nefndin því til að kannaðir verði nánar möguleikar í því skyni. Telur nefndin auk þess ástæðu til að taka sérstaklega undir þau sjónarmið sem fram koma í nýlegri skýrslu starfshóps á vegum dómsmálaráðuneytisins sem var falið að gera tillögu að lagalegum umbótum sem miða að því að bæta innheimtuhlutfall sekta og sakarkostnaðar og að brýnt sé að kanna þær leiðir sem þar eru lagðar til, eftir atvikum með fullnustu vararefsinga ef sektir eru ekki greiddar.

## 6.2 Beiting álags

Þeir dómur sem fallið hafa í MDE og varða 4. gr. 7. samningsviðauka við MSE, og reifaðir eru hér að framan, eiga það sammerkt að þar hafa einstaklingar sætt ákærumeðferð og jafnframt að lagt var á þá álag af skattyfirvöldum. Eins og sjá má af þeim upplýsingum sem aflað var af nefndinni um óafgreidd mál hjá yfirskattanefnd annars vegar og ákærvaldi hins vegar, er nokkur munur á þeim tíma sem rannsókn málanna tekur, eftir því í hvorn farveginn málum er beint. Í ljósi krafna MDE um efnislega og tímalega samþættingu, sem leiða má af dómunum, er það fyrst og fremst í málum sem fara í ákærumeðferð þar sem hætta er á að brotið verði gegn sáttmálanum.

Í dómi mannréttindadómstólsins í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar og Tryggva Jónssonar* kom fram að dómurinn taldi að málsmeðferð í sambærilegum málum, sem vörðuðu beitingu álags vegna brota á skattalögum, væri í eðli sínu sakamál í skilningi 6. gr. mannréttindasáttmálans og 1. mgr. 4. gr. 7. samningsviðaukans. Á grundvelli þeirra viðmiða taldi mannréttindadómstóllinn að mál *Jóns Ásgeirs og Tryggva* hjá skattyfirvöldum og dómstólum á Íslandi væru sakamál í skilningi 4. gr. 7. samningsviðaukans. Hefur þetta atriði ekki verið ágreiningsefni í þeim hérlendu málum sem síðar hafa komið til kasta dómstólsins. Í öllum tilvikum var um að ræða álag samkvæmt 108. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem fólst í heimild ríkisskattstjóra til álagsbeitingar vegna vanframtalins skatts.

Telur nefndin umhugsunarefni hvort hægt sé að gera geinarmun á álagi sem aðeins er grundvallað á drætti á skattálagningu annars vegar og álagi vegna annmarka á skattskilum hins vegar. Má þar líta til 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, þar sem kveðið er á um beitingu álags á virðisaukaskatt. Er óneitanlega eðlismunur á því hvort álagi er beitt



samkvæmt mati eða hvort það fellur sjálfkrafa á samkvæmt hlutrænum viðmiðum tengdum töfum á greiðslu skatta þar sem ekki fer fram endurákvörðun skatts. Það mælir í mót tilraunum til að leysa umræddan vanda varðandi álag með slíkri eðlisbreytingu ákvæða að ekki verður fyrirfram á það treyst að MDE myndi ekki eftir sem áður telja um refsipátt að ræða. Er ekki fyrir hendi nein úrlausn hans varðandi álag samkvæmt ofangreindu ákvæði virðisaukaskattslaganna. Hins vegar hefur gengið dómur í *Hæstaréttar í máli nr. 11/2018* þar sem enginn greinarmunur virðist vera talinn á álagi samkvæmt 27. gr. virðisaukaskattslaganna og álagi samkvæmt 108. gr. tekjuskattslaganna. Nánari rök þessarar afstöðu koma ekki fram í dómnum.

Til að bregðast við framangreindum dómum MDE hefur nefndin rætt hvort rétt sé að leggja nú þegar til að farin verði sú leið að fella á brott álag þegar um er að ræða rannsókn refsiverðra brota. Þar er í *fyrsta lagi* til þess að líta að í refsíákvæðum skattalaga er kveðið svo á að skattur af álagi skuli dragast frá sektarfjárhæð, sbr. m.a. 109. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003, með síðari breytingum. Myndi því brotthvarf skatts af álagi á skattstofna væntanlega jafnað með hærri sektum ef við á. Þessi leið krefst aukinnar samvinnu refsivörslukerfisins annars vegar og skattyfirvalda hins vegar. Í *öðru lagi* þarf að kanna hvort í því væri fólgið óæskilegt misræmi að skattaðili sem svikið hefði fjárhæð undan skatti af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi greiddi lægri skatt af vanframtöldum tekjum en skattaðili sem vantalið hefði jafn háar tekjur sínar án þess að verða talinn hafa sýnt af sér saknæma háttsemi. Samngirnirörk leiða til þess að samanburður í slíkum tilvikum geti hins vegar vart einskorðast við skattálagninguna, heldur hlýtur skattur af álagi að verða borinn saman við þá sekt sem yrði lögð á þann aðila sem vanframtelur tekjur sínar með refsiverðum hætti, eða með öðrum hætti ber á þeirri háttsemi ábyrgð. Þar er jafnframt til þess að líta að í þeim gildandi lagaákvæðum sem kveða á um að lágmarkssektarfjárhæð segir að hún skuli að jafnaði eigi nema lægri fjárhæð en sem nemur tvöfaldri þeirri skattfjárhæð er undan var dregin, að frádregnum skatti af álagi. Af því verður dregin sú ályktun að sektarfjárhæð yrði ávallt hærri en fjárhæð skatts af stofni álags. Þar verður þó ekki horft fram hjá því að álag á skatta hefur reynst öflugt innheimtuúrræði, eins og fram kemur í framangreindri skýrslu starfshóps um lagalegar úrbætur sem miða eiga að því að bæta innheimtuhlutfall sekta og sakarkostnaðar. Hins vegar væri vart æskilegt að ákvörðun um að hverfa frá saksókn eða annarri refsimeðferð myndi leiða til þess að viðkomandi skattaðili myndi greiða lægri skatta vegna vanframtalinna tekna en verið hefði ef hann hefði aldrei sætt refsimeðferð. Þarf því að vera fyrir hendi leið til að beita álagi í slíkum tilvikum, sbr. kosti til þessa í þeirri skipan sem á hefur verið komið í Svíþjóð og lýst var hér að framan. Er þar rík áhersla lögð á jafnræði aðila að þessu leyti.

Ekki nægir þó til að tryggja að málsmeðferð sé í samræmi við ákvæði 4. gr. 7. samningsviðauka Mannréttindasáttmála Evrópu að einskorða brotthvarf frá álagsbeitingu við þau mál sem vísað er til ákærumeðferðar. Ekkert er fyrir hendi sem útilokar að málsmeðferð fyrir stjórnvaldi vegna refsíákvörðunar kunni að fara í bága við fyrrgreind ákvæði, svo sem meðferð yfirkattaneftndar vegna sektarkröfu ásamt málsmeðferð nefndarinnar vegna skattálagningar vegna sömu atvika með ákvörðun álags á skattstofna. Ber að geta þess að enda þótt málsmeðferð yfirkattaneftndar taki oftast skemmri tíma en ákærumeðferð og eftirfarandi

dómsmeðferð, er þó ekki heldur tryggt að samþætting í tíma sé innan viðunandi marka ef um ræðir mál sem yfirsattanefnd lýkur með úrskurði. Auk þess er ekki útilokað með öllu að það geti talist brot gegn 4. gr. 7. samningsviðauka MES með þeirri tilhögun að skattrannsóknarstjóri ljúki máli með sekt en að viðkomandi sæti jafnframt álagi á skattstofna hjá öðru stjórnvaldi í málsmeðferð sem ekki lýkur fyrr en löngu síðar. Er ekkert tilefni til þess að halda álagsbeitingum inni vegna mála sem lokið er á stjórnsýslustigi frekar en hvað varðar þau mál sem beint er í ákærumeðferð. Brottfelling álags getur ekki síður jafnast upp með hærri sekt í slíkum málum en þeim málum sem lýkur með refsidómi. Er því einboðið að mati nefndarinnar að horfið verði frá álagsbeitingu í öllum málum vegna brota gegn skattalögunum sem sæta refsimeðferð, hvort heldur sem um ræðir mál sem horfur eru á að verði lokið innan skattastjórnsýslunnar eða með ákærumeðferð og dómi.

## *6.2 Niðurstaða nefndarinnar*

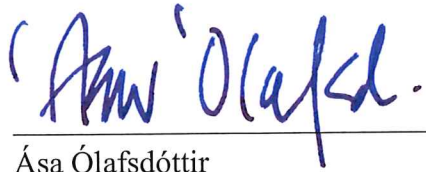
Sú leið, að beita ekki álagi er um ræðir refsiverð skattalagabrot, girðir fyrir réttinn til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis í andstöðu við ákvæði 4. gr. 7. samningsviðauka Mannréttindasáttmála Evrópu. Sú staðreynd að nágrannaþjóðir okkar hafa komist að þeirri niðurstöðu að breyting til slíkrar framkvæmdar bæti úr samsvarandi vanda í þeirra réttarkerfum styður þessa ályktun. Er það niðurstaða nefndarinnar að þessi leið verði með vissu talin ráða bót á umræddum vanda. Hefur nefndin nefnt nokkrar leiðir til útfærslu. Að öllu samanlögðu telur nefndin nærtækast að líta til tilhögunar í Svíþjóð við frekari útfærslu. Slík leið kallar á nánara samstarf þeirra stofnana sem koma að rannsókn og saksókn vegna skattalagabrota. Til viðbótar leggur nefndin því til að kannað verði nánar hvort kostur er að sameina stofnanir eða samræma betur stofnanafyrirkomulag og/eða efnispætti við rannsókn skattamála eins og rakið er í kafla 6.1., samhliða því að reyna að tryggja samfellu við rannsókn skattamála.

Nánar tiltekið eru tillögur nefndarinnar:

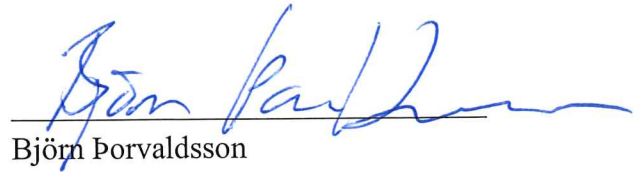
- Hætt verði að beita álagi við endurákvörðun skatta þegar mál fer í refsimeðferð (sænska leiðin). Þegar um skattskil einstaklinga ræðir verður ekki hvoru tveggja beitt álagi og annarri refsingu vegna sama skattalagabrots. Til þess að svo verði þarf að breyta ákvæðum viðeigandi skattalaga.
- Aukin verði samvinna þeirra stofnana sem rannsaka brot gegn skattalögum, eftir atvikum með breytingu laga um meðferð sakamála nr. 88/2008 og setningu reglna á þeim grundvelli.
- Stefnt verði að því að tryggja frekari efnislega og tímalega samþættingu við rannsókn og ákærumeðferð skattalagabrota. Kannað verði nánar hvort því verði náð með sameiningu stofnana.



Reykjavík 11. september 2019



Ása Ólafsdóttir



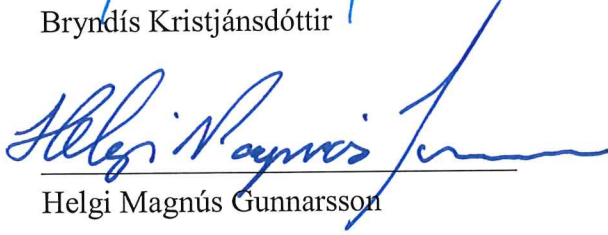
Björn Þorvaldsson



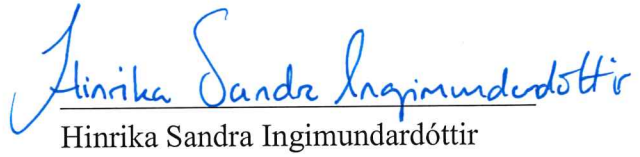
Bryndís Kristjánsdóttir



Haraldur Steinþórsson



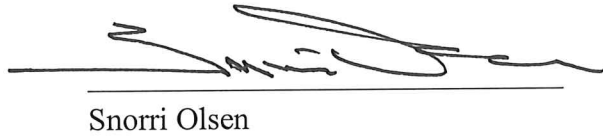
Helgi Magnús Gunnarsson



Hinrika Sandra Ingimundardóttir



Ingibjörg Helga Helgadóttir



Snorri Olsen