

Refsiábyrgð stjórnarmanna og einstaklinga í rekstri
að skattalögum
Vörsluskattar og greiðsluuppgjör og þýðing þess



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY

Stefanía Hulda Marteinsdóttir

Lokaverkefni til MA gráðu í skattarétti

Háskólinn á Bifröst

Vormisseri 2012

Staðfesting lokaverkefnis

til MA gráðu í skattarétti

Lokaverkefnið:

Refsiábyrgð stjórnarmanna og einstaklinga í rekstri að skattalögum

Vörsluskattar og greiðsluuppgjör og þýðing þess

eftir:

Stefanía Hulda Marteinsdóttir

kt: 141184-2459

hefur verið metið og varið á málsvörn frammi fyrir dómnefnd þriggja dómnefndarmanna
samkvæmt reglum og kröfum Háskólans á Bifröst

og hefur hlotið lokaekunnina: _____

Bifröst hinn _____ dag _____ mánaðar, á því herrans ári _____

Rektor

Stefanía Hulda Marteinsdóttir

Refsiábyrgð stjórnarmanna og einstaklinga í rekstri að skattalögum

Vörsluskattar og greiðsluuppgjör og þýðing þess

-Lokaverkefni til MA gráðu í skattarétti-



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY

Leiðbeinandi: Ólafur Kristinsson

Háskólinn á Bifröst

Vorönn 2012

Ágrip

Skattar eru eðlilegur hluti af því að búa í nútíma og siðuðu samfélagi. Ríkissjóður innheimtir skatta í þeim tilgangi að standa straum af grunnþjónustu samfélagsins svo sem heilbrigðisþjónustu, löggæslu, almannatrygginga, menntamála og velferðarmála svo eitthvað sér nefnt. Því má segja að skattar séu grundvöllur samfélags okkar. Í mannlegu eðli felst að allir vilja greiða sanngjarna skatta en vilja um leið fá sem hagkvæmustu niðurstöðuna. Efnahagshrunið haustið 2008¹ hefur haft miklar afleiðingar fyrir landið. Vanskil hafa stóraukist og met hafa verið slegin í fjölda gjaldþrota fyrirtækja og einstaklinga. Á sama tíma hefur ríkið hækkað ýmsa skattstofna til að reyna að leiðrétta hallan á ríkissjóði.

Um langa hríð hafa verið til staðar refsíákvæði vegna brota á skattalöggjöf, vegna þess hve mikilvægt það er, að allir leggi sitt af mörkum til samfélagsins. Höfundur leitast við að gera skil refsíákvæðum hvers skattstofns fyrir sig. Tífoldunarreglan² hefur lengi staðið í lögunum, með því er gert heimilt að beita aðilum sem svíkjast um greiðslu skatta háum sektum. Með breytingum á lögunum urðu lágmarksrefsingar lögbundnar og meiri háttar brot geta varðað fangelsisvist.

Í kjölfar vaxandi vanskila fyrirtækja og einstaklinga í rekstri samþykkti Alþingi sérstakt úrræði til aðila í rekstri, sem miðaði að því að aðstoða lífvænleg fyrirtæki sem áttu í vanskilum við ríkissjóðs. Þá mun höfundur leitast við að skýra þetta úrræði og hvaða afleiðingar það hefur í för með sér.

¹ Þann 6. október 2008 ávarpaði Geir H. Haarde, þáverandi forsætisráðherra, þjóðina í sjónvarpi. Er hann tilkynnti um fall bankana og sagði um leið „Guð blessi Ísland.“ Ávarp Geirs H. Haarde vegna þeirra sérstöku aðstæðna á fjármálamarkaði þann 6. október 2008. Vefútgáfa: <http://eyjan.is/2008/10/06/avarp-geirs-h-haarde/> [sótt á vefinn 26.3.2012]

² T.d. í 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt segir „skal hann greiða fésekt allt að tífadri þeirri skattfjárhæð sem undan var dregin, vanrækt var greiðsla á eða endurgreidd var um of og aldrei lægri fésekt en nemur tvöfaldri þessari skattfjárhæð.“ Fésektar lágmarkið verður ýmist nefnd tvöföldunarregla en fésektarhámark verður einnig ýmist nefnd tífoldunarregla.

Formáli

Ritgerð þessi er unnin vorið 2012 og er 30 eininga lokaverkefni undirritaðrar til MA gráðu meistaranámi í skattarétti frá Háskólanum á Bifröst.

Ekki er fyrir að finna í íslenskri löggjöf einn heildarlagabálk um skyldur og ábyrgð stjórnarmanna og stjórnenda fyrirtækja. Lagaákvæðin er að finna víðar í sérlögum.³ Margar spurningar sem vakna þegar forsvarsmenn fyrirtækja í greiðsluvanda velta fyrir sér hvort að komið sé að endalokum. Spurningar sem þessar urðu kveikjan af því að höfundur ákvað að beina sjónum sínum að refsiakvæðum laganna.

Samkvæmt núgildandi löggjöf um félög hvort heldur sem um er að ræða lög um einkahlutafélög nr. 138/1994 eða lög um hlutafélög nr. 2/1995, með hliðsjón af framkvæmd er mjög einfalt að stofna lögaðila hér á landi. Þau skilyrði sem settar eru til geta stofnað fyrirtæki eða orðið stjórnarmaður í fyrirtæki eru ekki ýkja strangar. Ekki er krafist sérkunnáttu eða þekkingar og í raun getur hver einstaklingur yfir 18 ára aldri verið til þess bær að bera þær skyldur sem fylgir því að verða stjórnarmaður.

Með vinnslu ritgerðarinnar hef ég unnið í fullu starfi á innheimtusviði hjá Tollstjóranum í Reykjavík sem hefur án efa veitt mér mikilvæga innsýn í heim skattalagningar og innheimtu frá fyrstu hendi. Mun ég af fremsta megni reyna að taka raunhæf dæmi úr raunverulegum aðstæðum fyrirtækja.

Ritgerð þessa vann ég undir handleiðslu Ólafs Kristinssonar hdl. Færi ég honum mínar bestu þakkir fyrir góðar og gagnlegar ráðleggingar og athugasemdir, sem hafa vonandi skilað sér alla leið. Minn frítími hefur allur farið í vinnslu þessarar ritgerðar og vil ég færa öllum sem aðstoðuð á einn eða annan hátt við vinnslu ritgerðarinnar. Sérstakar þakkir fá foreldrar mínir fyrir að hafa sýnt mér ómetanlegan stuðning og þolinmæði og syni mínum Elís Carlo fyrir að taka alltaf fagnandi á móti mér eftir erfiðar tarnir, þessi ritgerð er tileinkuð honum.

³ T.d. í lögum nr. 2/1995 um hlutafélög og lögum nr. 138/1994 um einkahlutafélög

Efnisyfirlit

| | |
|--|-----------|
| 1. Inngangur | 1 |
| 2. Skattahugtakið | 2 |
| 2.1 Hugtakið skattsvik..... | 3 |
| 2.1.1 Skattasniðganga , skattahagræðing eða skattafyrirhyggja..... | 9 |
| 2.2 Beinir og óbeinir skattar | 10 |
| 2.2.1. Vörsluskattar | 11 |
| 3. Félagaform | 11 |
| 3.1 Hugtakið félag | 12 |
| 3.1.1. Félag verður lögaðili | 12 |
| 3.1.2 Refsiábyrgð lögaðila | 14 |
| 3.2 Einstaklingsrekstur | 15 |
| 3.2.1 Atvinnurekstrarhugtakið..... | 16 |
| 4. Hlutafélög og einkahlutafélög | 17 |
| 4.1 Stofnendur | 18 |
| 4.2 Stjórn og framkvæmdarstjórar | 19 |
| 4.3 Samantekt | 20 |
| 5. Skyldur félaga að skattalögum | 21 |
| 5.1 Bókhaldsskylda | 21 |
| 5.2 Framtal | 22 |
| 5.2.1 Álag á framtal | 23 |
| 5.2.2 Refsingar tekjuskattslaga..... | 24 |
| 5.3 Ársreikningar..... | 24 |
| 5.3.1 Breytingar á lögum um ársreikninga..... | 26 |
| 5.3.2. Beiting ársreikningasekta | 27 |
| 5.3.2 Endurskoðendaábyrgð | 28 |
| 6. Virðisaukaskattur | 29 |
| 6.1 Tilkynningarskylda virðisaukaskattskyldra aðila..... | 30 |
| 6.2 Bókhaldsskylda virðisaukaskatts..... | 31 |
| 6.3 Uppgjörstímabil og gjalddagar virðisaukaskatts | 32 |
| 6.4 Áætlun virðisaukaskatts | 33 |
| 6.5 Endurákvörðun | 33 |
| 6.6 Álag á vangoldinn virðisaukaskatt | 34 |
| 6.7 Dráttarvextir á virðisaukaskatt | 36 |
| 6.8 Ábyrgð á greiðslum virðisaukaskatts | 36 |

| | |
|---|-----------|
| 6.9 Ágreiningur um skattskyldu | 36 |
| 6.10 Refsiákvæði virðisaukaskattslaga | 37 |
| 7. Staðgreiðsla opinberra gjalda | 39 |
| 7.1 Tilkynningarskylda til launagreiðendaskrár | 40 |
| 7.2 Bókhaldsskylda staðgreiðslu | 40 |
| 7.3 Uppgjörstímabil og skil á staðgreiðslu | 41 |
| 7.4 Áætlun staðgreiðslu | 41 |
| 7.5 Álag og dráttarvextir á staðgreiðslu | 41 |
| 7.6 Úrræði innheimtumanna vegna vanskila á staðgreiðslu opinberra gjalda..... | 42 |
| 7.7 Ábyrgð á staðgreiðsluskilum..... | 42 |
| 7.8 Refsiákvæði vegna staðgreiðslu | 42 |
| 8. Tryggingagjald | 43 |
| 8.1 Tilkynningarskylda tryggingagjalds | 44 |
| 8.2 Álagning tryggingagjalds | 44 |
| 8.3. Áætlun tryggingagjalds | 44 |
| 8.4. Endurákvörðun | 45 |
| 8.5. Uppgjörstímabil og gjalddagar | 45 |
| 8.6 Ábyrgð og refsingar vangoldins tryggingagjalds | 45 |
| 9. Vörugjöld | 45 |
| 9.1 Tilkynningar um vörugjaldsskylda starfsemi | 46 |
| 9.1.1. Óskráðir vörugjaldsskyldir aðilar | 46 |
| 9.2 Bókhaldsskylda vörugjalds | 47 |
| 9.2.1 Vörugjaldsskýrslur | 47 |
| 9.3 Áætlun vörugjalds | 47 |
| 9.4 Uppgjörstímabil vörugjalds..... | 47 |
| 9.5 Álag og dráttarvextir | 48 |
| 9.6 Áhrif þess að vera skráður aðili..... | 48 |
| 9.6.1 Breytingar á lögum vegna greiðslufrests vörugjalds..... | 48 |
| 9.7 Refsiákvæði laga um vörugjöld..... | 49 |
| 10. Áfengisgjöld | 49 |
| 10.1 Skráningarskylda áfengisgjalds..... | 50 |
| 10.2 Bókhaldsskylda aðila vegna áfengisgjalds | 50 |
| 10.3 Uppgjörstímabil og gjalddagar | 50 |
| 10.4 Álag | 51 |
| 10.5 Frekari vanskil á áfengisgjaldi | 51 |
| 10.6. Refsiákvæði vegna áfengisgjalds | 51 |
| 11. Staðgreiðsla fjármagnstekjuskatts..... | 52 |
| 11.1 Skráning aðila til skila á fjármagnstekjuskatti | 53 |

| | |
|---|-----------|
| 11.2 Bókaldsskylda staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts | 53 |
| 11.3 Áætlun fjármagnstekjuskatts | 53 |
| 11.4 Uppgjörstímabil og gjalddagar | 53 |
| 11.5 Álag og dráttarvextir á staðgreiðslu fjármagnstekjuskatt..... | 54 |
| 11.6 Refsingar vegna skilaskyldra aðila staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts | 54 |
| 12. Þynging refsíákvæða við brotum á skattalögum | 55 |
| 12.1 Ásetningur, stórfellt gáleysi og stórkostlegt hirðuleysi..... | 57 |
| 12.1.1 Meiriháttar brot | 61 |
| 12.2 Fésektarlágmark | 62 |
| 12.2.1 Vanskil á vörslufé..... | 64 |
| 13. Lög um greiðsluuppgjör | 68 |
| 13.1 Athugasemdir þingmanna við frumvarpið | 71 |
| 13.1.1 Innsendar athugasemdir..... | 71 |
| 13.2 Samantekt | 72 |
| 14. Niðurstöður | 74 |
| 15. Lokaorð | 77 |
| 16. Heimildarskrá..... | 78 |
| 16.1 Lagaskrá | 79 |
| 16.1.1 Reglugerðir, auglýsingar og tilkynningar..... | 81 |
| 16.1.2 Tilkynningar og auglýsingar | 82 |
| 16.2 Dómaskrá | 82 |
| 16.2.1 Héraðsdómar | 83 |
| 16.2.3 Úrskurðir yfirkattanevndar | 83 |
| 16.2.4 Umboðsmaður Alþingis | 83 |
| 16. Viðauki I..... | 84 |

1. Inngangur

Með þessari ritgerð er ætlun höfundar að varpa ljósi á refsíákvæði skattalaga, þó einkum varðandi vörsluskatta eða rimlagjöld eins og þau hafa einnig verið nefnd. Við vinnslu á ritgerðinni varð ljóst að bókhaldsbrot, haldast það fast í hendur við brot á skattalögum að óhjákvæmilegt er annað en að fjalla um það efni líka. Ljóst er að séu bókhaldsskyld fyrirtæki að svíkja undan skatti grípa aðilar oft til þess ráðs að eiga við bókhaldsgögn með því að afbaka, falsa eða reyna með einhverjum hætti að fela gögn. Í sumum tilvikum er uppgjöf á tekjum hreinlega sleppt og þar með stungið undan skatti.

Ritgerð þessi spannar því vítt svið, allt frá því að skoða helstu lög um bókhald og ársreikningaslagagreinar er varða bókhaldsbrot og ársreikninga yfir í félagarétt og refsíákvæði skattalaga.⁴ Höfundur reynir af fremsta megni að koma efni fram á greinagóðan hátt en með þeim fyrirvara að meðan reynt er að ná til alls efnisins þá er reynt að einblína á skattalega hlutann, enda lokaverkefnið þess eðlis.

Félagaformin eru einnig mismunandi en eiga það sameiginlegt að baki allra gerninga félaga stendur stjórn og framkvæmdarstjóri sem eru ábyrgir. Höfundur telur þó rétt að hafa þann fyrirvara að einstaklingsrekstur er svolítið sérstakur hvað þetta varðar en eðli máls samkvæmt þá ber viðkomandi aðili sem starfar í undir eigin kennitölu beina og ótakmarkaða ábyrgð á öllum skuldbindingum, sem stofnað er til á hans eigin kennitölu.

Ritgerðin ber í titli sínum orðið „refsíákvæði“ og þykir höfundi því rétt að skilgreina stuttlega í upphafi lesturs hver er tilgangur löggjafans er með beitingu refsinga og hvernig hún er skilgreind:

„Refsing er ein tegund viðurlaga, sem ríkisvald beitir þann , sem sekur hefur reynst um refsivert brot. Hún felur í sér vanþóknun eða fordæmingu samfélagsins og er til þess fallin að valda dómpöla þjáningu eða óþægindum.“⁵

„Í íslenskri refsilöggjöf eru höfuðgreinar refsinga aðeins tvær, refsivist og fésektir., sbr. 31. gr. hgl. Fésektum er ætlað að bitna á fjármunum eða fjárráðum hins brotlega, en refsivist á persónufrelsi hans[...] Það er almennt einkenni refsinga að þeim er ætlað að baka hinum brotlega nokkurt böll, þjáningu eða óþægindi í því skyni að ná tilteknum markmiðum, einkum varnaðaráhrifum.“⁶

⁴ Einkum lög um virðisaukaskatt nr. 50/1988, lög um staðgreiðslu opinberra gjalda nr 45/1987, lög um tryggingagjald nr. 113/1990, lög um vörugjald nr. 97/1987, lög um áfengisgjöld nr. 96/1995 og lög um staðgreiðslu skatts af fjármagnstekjum nr. 94/1996.

⁵ Jónatan Þórmundsson. (1992). *Viðurlög við afbrotum*. Bls 62-63.

⁶ Þórður Eyjólfsson. (1963). *Fésektir*. Tímarit lögfræðinga. Bls 49.

Með þessar skilgreiningar í huga mun uppbygging ritgerðarinnar vera á þann hátt að í fyrstu köflunum koma skilgreiningar sem höfundi þykir rétt að tíunda. Þá verður leitast við að sýna hvar mörkin liggja er lögaðili verður til og fjallað stuttlega um reglur algengustu félagaforma, einkum um einkahlutafélaga og hlutafélaga, sem og þau skilyrði sem aðilar þurfa að uppfylla til að taka að sér sæti í stjórn eða framkvæmdarstjórn félaga. Í kjölfarið verða skoðaðar helstu skyldur félaga gagnvart bókhalds- og skattalögum og önnur málefni sem þeim tengjast með beinum hætti. Þá tekur við umfjöllun um helstu skattstofna vörsluskatta og þær skyldur sem félögum ber að uppfylla, í lok hvers verður fjallað um refsíákvæði viðkomandi skattalaga. Loks verður fjallað um sérstakt úrræði sem Alþingi samþykkti vegna vanskila fyrirtækja og einstaklinga í rekstri á skattaskuldum.

Frá árinu 1985 hafa þrisvar sinnum verið teknar saman skýrslur um umfang skattsvika og tengd efni.⁷ Þar af var eitt sinn skipuð nefnd sem gerði úttekt á virðisaukaskattkerfinu.⁸ Þá hefur Ríkisendurskoðun einnig gefið út skýrslu um ferli skattsvika.⁹ Stuðst verður við þessar skýrslur við vinnslu ritgerðarinnar.

2. Skattahugtakið

„Skattur er greiðsla, venjulega peningagreiðsla, sem tilteknir hópar einstaklinga eða lögaðila verða að gjalda til hins opinbera samkvæmt einhliða ákvörðun ríkisvaldsins eftir almennum, efnislegum mælikvarða og án sérgreinds endurgjalds frá hinu opinbera.“¹⁰

Líklega er ein heildrænasta lýsing á skattahugtakinu sú að „skattar eru það verð sem við greiðum fyrir að lifa í siðuðu samfélagi.“¹¹ Skattar eru ákvarðaðir hér á landi með lögum á grundvelli Stjórnarskrár Íslands nr. 33/1944.¹² En í 40. gr. segir að „Engan skatt má á leggja á né breyta né af taka nema með lögum.“¹³ Einnig segir 77. gr. að skattamálum skuli skipað með lögum og að ekki sé heimilt að fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, honum breyta eða afnema.

⁷ Fyrsta skýrsla um umfang skattsvika var lögð fyrir Alþingi í apríl 1986, önnur skýrsla var lögð fyrir Alþingi í september 1993, þriðja skýrslan var lögð fyrir Alþingi í desember 2004.

⁸ Lögð fram á Alþingi í febrúar árið 2000. Í þessari skýrslu var einnig skoðuð framkvæmd virðisaukaskatts og hvort tilefni væri til breytinga til að sporna við skattsvikum.

⁹ Ríkisendurskoðun. (2001). *Skattsvikamál ferli, fjöldi og afgreiðsla*. 1997-1999

¹⁰ Jónatan Þórmundsson. (1982). *Fyrirlestrar í skattarétti*. Bls. 2

¹¹ Indriði H. Þorláksson. (e.d) *Skattapólitík, er skattkerfið sanngjarnt og hvernig nýtast ívilnanir þess?* Bls. 13.

¹² Hér eftir nefnd stjkskr.

¹³ Einnig nefnd lögmætisreglan.

„Samkvæmt formreglu lögmætisreglunnar mega ákvarðanir stjórnvalda ekki ganga í berhögg við stjórnarskrá, lög eða reglugerðir svo dæmi séu tekin, en þessar réttarheimildir eru allar réttærri ákvörðunum stjórnvalda. Ákvarðanir stjórnvalda mega því ekki að efni til vera andstæðar þeim almennu réttarreglum sem gilda um þau málefni er ákvörðun varðar. Brjótí ákvörðun í bága við lög er hún ólögmæt að efni til. Er almennt viðurkennt að slík ákvörðun sé ógildaleg.“¹⁴

Þegar kemur að skattskyldu borgara verður að hafa í huga að ávallt er um íþyngjandi ákvörðun að ræða. Því er með þessari lögmætisreglu stjórnarskrárinnar kveðið á um að skattskylda aðila verði að vera bundin í lög og gerð sú krafa að skattalög séu bæði skýr og ótvíræð svo ekki skapist vafi um skattskyldu aðila. Er þannig ætlað að veita borgurum réttaröryggi og tryggja hlutleysi.

Í dómi Hæstaréttar nr. 465/2004 var talið að sýslumanni hefði brostið lagaheimild til að leggja erfðaskatt á erfingja. Sagði í niðurstöðum dómsins: „Samkvæmt beinum orðum þessa ákvæðis var ekki lengur í gildi nein löggjöf um erfðafjárskatt vegna töku arfs eftir þá, sem látnir voru fyrir 1. apríl 2004. Getur í þessum efnum engu breytt hvort ætlun löggjafans kunni að hafa verið önnur en þessi, enda er í 40. gr. stjórnarskrárinnar kveðið á um að engan skatt megi leggja á nema með lögum. Brast því sóknaraðila heimild til að leggja erfðafjárskatt á varnaraðila samkvæmt erfðafjárskýrslu.“¹⁵

Í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt¹⁶ er kveðið á um skattskyldu manna og lögaðila, í 7. gr. laganna segir að skattskyldar tekjur séu hverskonar laun, gæði, arður, og hagnaður sem skattaðila hlýtur án tillits til uppruna þeirra eða forms. Skattar í dag eru ákvarðaðir sem peningagreiðsla á hverskonar ráðstafanir sem metnar verða til fjár, sem getur ekki komið til nema með skýrri lagaheimild byggða á lögmætisreglu Stjórnarskrár Íslands.

2.1 Hugtakið skattsvik

Indriði H. Þorláksson¹⁷ sagði um hugtakið skattsvik:

„Skattsvik eru það að njóta þess að lifa í síðuðu samfélagi en borga ekki fyrir það skv. gildandi reglum“¹⁸

¹⁴ Forsætisráðuneytið. (1999). *Starfsskilyrði stjórnvalda*. bls 17-18. Vefslóð: http://www.forsætisraduneyti.is/media/Skyrslur/F0033_Oll_skor.pdf [sótt á vefinn 20.3.2012]

¹⁵ Úr niðurstöðum Hæstaréttar í máli. nr. 465/2004

¹⁶ Hér eftir nefnd tsl.

¹⁷ Ríkisskattstjóri á árunum 1999-2006

¹⁸ Indriði H. Þorláksson. (e.d.) *Skattasniðganga og skattaráðgjöf*. Vefslóð: http://www.bifrost.is/Files/Skra_0004874.pdf [sótt á vefinn 20.3.2012]

Árið 1974 birtist grein eftir Jónatan Þórmundsson í Tímariti lögfræðinga sem fjallaði um sérstöðu auðgunarbrota meðal annarra fjármunabrot, þar sagði hann meðal annars um hugtakið:

„Hugtakið virðist yfirleitt notað í mjög rúmri merkingu, jafnvel þannig að það taki til allra refsiverðra brota á skattalöggjöfni. Oftast er það notað um brot á lögum um tekjuskatt og eignarskatt, lögum um tekjustofna sveitarfélaga og lögum um söluskatt, enda eru þetta meginbálkar íslenzkrar skattalöggjafar. Í afbrotafraeði er það yfirleitt notað í mjög rúmri merkingu, t. d. þegar fjallað er um dulda brotatölu skattsvika. Eðlilegt væri að takmarka skattsvik við ásetningsbrot. Í 48. gr. 1. nr. 68/1971 er stórkostlegt hirðuleysi (stórfellt gáleysi) lagt alveg að jöfnu við ásetningsbrot. Í danskri löggjöf er komin nokkur festa á sambærilegt hugtak (skattesvig). Í skattekontrollöf, sbr. nýlega breytingu nr. 539/1971 (nú 1. nr. 37/1972), er gerður skýr greinarmunur á ásetnings- og gáleysisbrotum. Aðeins ásetningsbrot eru talin til skattsvika í lagamerkingu“¹⁹

Í tekjuskattslögunum sjálfum er ekki að finna skilgreiningu á hugtakinu skattsvik utan þess er segir í 6. mgr. 96 gr. tsl. segir: „að hafi [ríkisskattstjóri] grun um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga hafi verið framin skal hann tilkynna það skattrannsóknarstjóra ríkisins sem ákveður um framhald málsins.“

Það er ekki fyrr en með setningu reglugerðar nr. 373/2001 sem tók gildi 2. maí árið 2001 og fjallar um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna að hugtakið var skilgreint formlega, en svo hljóðar 1. mgr. 7. gr. reglugerðarinnar:

„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.“

Þrátt fyrir að hugtakið hafi verið notað í daglegu tali, var óljóst hvað teldist vera skattsvik í laganna skilningi fyrir setningu ákvæðisins. Áður var einkum horft til þess hvaða háttsemi teldist vera refsiverð samkvæmt skattalögum, en svo hljóðaði 8. mgr. 107 gr. þágildandi laga nr. 75/1981 um tekju- og eignaskatt sagði að „gera megji lögaðila fésekt fyrir brot á lögunum óháð því hvort að brotið megji rekja til saknæms verknaðar fyrirsvarsmanns eða starfsmanns lögaðilans. Hafi fyrirsvarsmáður hans eða starfsmáður gerst sekur um brot á lögunum megji auk refsingar, sem hann sætir, gera lögaðila sekt og sviptingu starfsréttinda, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir lögaðilann eða hann notið hagnaðar af brotinu“, samhljóðandi ákvæði

¹⁹ Jónatan Þórmundsson. (1974). *Sérstaða auðgunarbrota meðal annarra fjármunabrot*. Tímarit lögfræðinga. 24 árgangur. I. hefti http://timarit.is/view_page_init.jsp?pageId=4896628&issId=313835&lang=en bls 21

finnst í 8. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt,²⁰ 8. mgr. 109. gr. tsl., 9. mgr. 19. gr. laga nr. 94/1996 um staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts og víðar í skattalögum.²¹ Má hér nefna dóm Hæstaréttar nr. 156/1994 þar sem sagði „Brot ákærða eru stórfelld [...] Við ákvörðun fésektar er til þess að líta, að brot ákærða voru til þess fallin að skapa honum umtalsverða auðgun á kostnað samfélagsins.“²²

Ríkisendurskoðun, sem fjallaði um skattamál í skýrslu sinni í árið 2001, sagði um ákvæði 7. gr. reglugerðarinnar:

„Tilhneigingar virðist oft hafa gætt í skattkerfinu til þess að flokka undanskot tekna fremur til skattsvika en ágreining um frádráttarbærni gjalda að jafnaði ekki. Oft er erfitt að draga mörkin með svo skýrum hætti því ljóst er að bæði er hægt að lækka skattstofn í þeim tilgangi að svíkja undan skatti með því að vantelja tekjur og oftelja gjöld.[...] Sömuleiðis að refsing hafi verið dæmd vegna offærðs kostnaðar og það hafi verið viðurkennt í dómi að slíkur óheimill frádráttur uppfylli verknáðarlýsingu 107. gr. laganna um tekjuskatt og eignarskatt. Skattransóknarstjóri telur hins vegar að ágreiningur um rekstrargjöld sem rís af mismunandi lagatúlkun eigi síður undir verkefni embættis hans og alls ekki ef um óverulegar fjárhæðir er að ræða og ekki sé heldur sama hvers eðlis hinn offærði kostnaður er.[...] Ljóst er að skilgreining sú á skattsvikum sem fram kemur í nýju reglugerðinni um skatteftirlit og skattransóknir er mjög víð og rúmast bæði vanfærðar tekjur og offærð gjöld innan skilgreiningarinnar.“²³

Í skýrslu starfshóps um umfang skattsvika á Íslandi, sem var lögð fyrir Alþingi 2004 – 2005, segir um hugtakið skattsvik:

„Orðnotkunin hefur yfir sér blæ ásetnings þótt saknæmisskilyrði núgildandi laga geri einnig ráð fyrir stórkostlegu gáleysi eða stórkostlegu hirðuleysi eins og hugtaksnotkun 109. gr. núgildandi laga ber með sér. Með þessum hætti er einkum verið að fjalla um bein athafnabrot þar sem brotamaður stuðlar að því að hann fái lægri eða enga álagningu með rangri eða villandi skýrslugjöf til skattyfirvalda. Formlega taka skattsvik til allra refsiverðra brota gegn skattalögum. Taka þau til vantandi skattstofna af hverju tagi svo sem vanframtalinna tekna einstaklinga og af atvinnurekstri bæði með rangri tilgreiningu skattstofna vegna vantandi tekna eða offærðs frádráttar.“²⁴

²⁰ Hér eftir nefnd vskl.

²¹ Skattsvik og mörk skattaftirlits og skattransókna skýrsla ríkisendurskoðunar <http://www.rikisend.is/fileadmin/media/skyrslur/skattsvik.pdf>

²² Úr niðurstöðum Hrd. 156/1999

²³ Ríkisendurskoðun. (júní 2001). *Skattsvikamál, Ferli, fjöldi og afgreiðsla 1997-1999*. Vefslóð: <http://www.rikisend.is/fileadmin/media/skyrslur/skattsvik.pdf> [sótt á vefinn 10.3.2012]

²⁴ Skýrsla starfshóps um umfang skattsvika, löggb.131. Þskj.664, 442. mál. Bls. 8. Vefslóð: <http://www.althingi.is/altext/131/s/pdf/0664.pdf>

Nefndin vildi skipta skattsvikum einkum í þrjá flokka:

- i. Vantaldar tekjur lögaðila og einstaklinga.
- ii. Rangfærslur á bókhaldi þar sem einkaneysla er færð í bókhald sem kostnaður fyrirtækja.
- iii. Skattsvik með erlendum þáttum. Eignir og tekjur sem koma erlendis eru ekki taldar fram eða notast er við erlenda aðila til að breyta niðurstöðum skattskila.²⁵

Í umsögn sinni um skýrsluna sagði félag löggiltra endurskoðenda að þeir væru sammála skýrsluhöfundum um þessa þriggja flokka skiptingu skattsvika, en töldu þó að skýrsluhöfundar gengju skrefi lengra í flokkun sinni. Kom fram í umsögninni að þeir lýstu sig ekki sammála höfundum að öllu leyti:

„Álitsnefndin er ósammála skoðunum skýrsluhöfunda, sem víða koma fram að flokka ýmsar ráðstafanir skattaðila sem miða að því að lágmarka skattgreiðslur með löglegum hætti, sem skattsvik eða skattamisferli. Í þessu sambandi verður að gera þá kröfu að skýrsluhöfundar geri greinamun á skattsvikum sem byggjast á ólöglegum og refsiverðum brotum [...] og á skattalegum ráðstöfunum sem byggja á gildandi lögum.“²⁶

Bentu þeir á að skýrsluhöfundar teldu skattsníðgönguráðgjöf alltaf falla undir skattsvik þrátt fyrir að það hefði ekki komið fram með augljósum hætti í skilgreiningu nefndarinnar á hugtakinu og gerðu þeir alvarlegar athugasemdir við þessa skilgreiningu. Töldu þeir m.a. að ekki væri um eðlilega skilgreiningu að ræða þar sem skattlagning borgara gæti ekki verið önnur en sú sem byggir á lögum og að hér væri um almenna fyrirbyggju að ræða sem miði að því að lágmarka skattgreiðslu, en ekki skattsvik.²⁷

Með ofangreindar skilgreiningar í huga er gott að skoða nokkur raunhæf dæmi um túlkun hugtaksins, hvaða aðilar í dæmunum hér að neðan flokkast undir hugtakið?

- A) Þar er ekki með skráða hjúskapastöðu hjá þjóðskrá og fá þar af leiðandi hærri barnabætur.
- B) Fyrirtækið Blómstrandi ehf. er lítil blómabúð sem er rekin af Stefaníu. Hana vantar nýja fartölvu til heimilisins og fjárfestir hún í slíkum grip, sem hún kaupir hjá Tölvum ehf. Hún óskar þess að kennitala Blómstrandi sé sett á reikninginn fyrir tölvunni. Með þessum hætti getur hún talið innskatt af tölvunni.

²⁵ Skýrsla starfshóps um umfang skattsvika, löggj.131. Þskj.664, 442. mál. Bls. 9-10. Vefslóð: <http://www.althingi.is/altext/131/s/pdf/0664.pdf>

²⁶ Erindi um skýrslu um umfang skattsvika. (2005). Erindi: Þskj.131/989,442. mál. Vefslóð: <http://frosti.althingi.is/pdf/umsogn.php4?lthing=131&malnr=442&dbnr=989&nefnd=ev>

²⁷ Erindi um skýrslu um umfang skattsvika. (2005). Erindi: Þskj.131/989,442. mál. Vefslóð: <http://frosti.althingi.is/pdf/umsogn.php4?lthing=131&malnr=442&dbnr=989&nefnd=ev>

- C) Pípulagningamaður er fenginn í vinnu hjá Sigrúnu til að laga lekan vask. Að verki loknu er komið að uppgjöri spyr Sigrún hvort 10 þúsund krónur séu nóg. Pípulagningamaðurinn við því og fer.
- D) Hildur, sem hefur þegið atvinnuleysisbætur í sex mánuði, vinnur á skemmtistað og fær þar greitt beint í peningum. Þannig nær hún að halda bótarétti sínum og vinnuveitandi hennar skráir hana ekki á launaskrá hjá sér né á hana laun.
- E) Efnahagshrunið haustið 2008 kom illa við Kára sem missti vinnuna í september 2010 og hefur hann þegið atvinnuleysisbætur síðan. Framan af vann hann mikið, en hann var þá í 50-70% vinnu sem smiður hjá byggingaverktökum ehf. Þar sem Kári átti 2 börn á leikskólaaldri hentaði honum betur að hann vera aðeins í hálfu starfi. Til viðbótar tók hann að sér í aukavinnu, sem verktaki, við hin ýmsu smíðaverk, og starfaði á sinni eigin kenntölu. Kári gaf ávallt út reikninga fyrir þeim verkefnum sem hann vann og innheimti virðisaukaskatt af þeim. Eftir að hann missti vinnuna hefur hann aðeins smá verkefni að hlaupa í hér og þar, en hann segir mjög erfitt að fá greidda útistandandi reikninga og á hann þar af leiðandi erfitt með að standa í skilum. Kári hefur skuldað virðisaukaskatt frá árinu 2010, en hann hafði samband við Tollstjóran í Reykjavík og gerði greiðslusamkomulag um skuld sína. Hann stóð frammi fyrir þeirri ákvörðun að velja milli þess hvort hann ætti að greiða virðisaukaskattskuld sína eða greiða húsaleigu og fætt fjölskyldu sína.

Um hina svörtu starfsemi eða „hið dulda hagkerfi“ sögðu skýrsluhöfundar að um væri að ræða viðskipti þar sem aðilar sammælast um að dylja atvinnurekstrartekjur. Hvatinn sem lægi að baki væri sá að neytandinn greiðir lægra verð, enda er þá ekki innheimtur virðisaukaskattur af þeim tekjum. Algengast er að þessi viðskipti eigi sér stað þegar þjónusta er seld til aðila sem eru ekki er í atvinnurekstri, oftast er um að ræða viðskipti til einstaklinga.²⁸

Ef við víkjum okkur aftur að dæmunum (A - E) sem tekin voru hér að ofan er hægt að fella alla aðila undir skattsvika-hugtakið. En hvað með Kára í dæmi E?

Hvað varðar parið í dæmi A sem hafa ranglega skráða hjúskaparstöðu, þá var fjallað um það af skýrsluhöfundum:

„Einstæðir foreldrar hafa um langt árabíl fengið hærri vaxtabætur og hærri barnabætur en hjón og sambúðarfólk og þannig gerður munur á einstaklingum með börn eftir því hver hjúskaparstaða þeirra er. Ætíð hafa verið nokkur brögð að því að sambúðarfólk virði ekki lögheimilislög og skrái sig annars staðar en það hefur fasta búsetu í því skyni að öðlast rétt til hærri vaxta- og barnabóta. Reglur sem upphaflega voru settar til hagsbóta fyrir einstæða foreldra eru þannig misnotaðar af

²⁸ Skýrsla starfshóps um umfang skattsvika, löggj.131. Þskj.664, 442. mál. bls.8. Vefslóð: <http://www.althingi.is/altext/131/s/pdf/0664.pdf>

öðrum og önnur brotastarfsemi fylgir þessu oft og tíðum, svo sem að bætur til handa foreldrum eru sviknar út úr Tryggingastofnun ríkisins og að viðkomandi notfæra sér ívilnandi leikskóla- og barnaheimilisþjónustu fyrir einstæða foreldra²⁹

- Í dæmi B er um að ræða einkaneyslu sem færð er sem kostnaður á fyrirtækið og fellur undir annan flokk skýrsluhöfunda.
- Í dæmi C kemur ekkert fram um hvort að pípulagningamaðurinn telji fram tekjurnar eða ekki. Hafi hann ekki gert grein fyrir þeim tíu þúsund krónunum sem hann fékk fyrir verkið er um að ræða vantaldar tekjur.
- Í dæmi D er varðar skemmtistaðar-Hildi, þá þiggur hún atvinnuleysisbætur þrátt fyrir að vera í vinnu og þar af leiðandi er um bótasvik að ræða. Varðandi eiganda skemmtistaðarins sem greiðir hvorki staðgreiðslu né tryggingagjald af launum Hildar, enda kemur hvergi fram í bókhalda skemmtistaðarins að hún sé launamaður þar, er hér um skattsvik að ræða.
- Hvað varðar Kára í dæmi E þá vandast málið. Hefði hann sleppt því að gefa út reikning væri hann að vantelja tekjur, eins og píparinn í dæmi C, og þar af leiðandi félli hann undir skattsvika-hugtakið. Hinsvegar eins gaf Kári út reikninga og bar því að standa skil á virðisaukaskatti og annarri álagningu, sem hann innheimti. Virðisaukaskattskuld Kára átti að greiða í desember árið 2010, sem hann gerði ekki á. En hann hafði samband við Tollstjóran sem sér um innheimtuna og hefur reynt að greiða reglulega inn á virðisaukaskuld sína. Á hvaða stigi telst Kári hafa svikið undan skatti?

Kári uppfyllir ekki skilyrðin eins og þau eru skilgreind í 1. mgr. 7. gr. reglugerðarinnar og því er ekki hægt að heimfæra aðstæður Kára til þeirrar greinar, hann gaf hvorki upp rangar né villandi upplýsingar. Hér er fyrst og fremst um að ræða *vanskil* á innheimtufé til ríkissjóðs. Komum verðir aftur að máli Kára síðar í ritgerðinni.

Í kjölfar kannana varðandi skatta og skattsvik sem framkvæmdar hafa verið á Íslandi í gegnum tíðina á Íslandi varðandi skatta og skattsvik hafa ýmsir tekið svo djúpt í árinna að segja skattsvik vera eina helstu þjóðaríþrótt Íslendinga. Páll Sigurðsson komst svo að orði: „*Skattaundanskot*, öðru nafni skattsvik, er í reynd eins konar þjófnaður frá almenningi, sé

²⁹ Skýrsla starfshóps um umfang skattsvika, löggb.131. Þskj.664, 442. mál. bls. 10. Vefútgáfa: <http://www.althingi.is/altext/131/s/pdf/0664.pdf>

réttilega á litið – eru forn „þjóðaríþrótt.“³⁰ Það verður þó ekki viðfangsefni mitt hér leggja mat á hvort svik af þessu tagi séu svo algeng að hægt sé að flokka þau á þann hátt.

2.1.1 Skattasniðganga , skattahagræðing eða skattafyrirhyggja

Það er alkunn staðreynd að menn kjósa fremur að halda í eignir sínar en að afhenda ríkinu þær í formi skatta.³¹ Leiðir þetta til þess að skattaðilar grípa oft til ráðstafana sem miða annað hvort að því að lágmarka skattlagningu eða komast hjá henni, jafnvel alveg. Um getur verið að ræða löglega gerninga sem lög gera ráð fyrir og álagning grundvallast á; ólögmæta gerninga svo álagning nær ekki til þeirra; bæði ólögmæta og refsiverða gerninga sem þar með er hægt að krefjast endurgreiðslna og ákvarða refsingar vegna í samræmi við skatta- og hegningarlög, eftir atvikum.³² Þær aðferðir sem beitt er til að komast hjá skattlagningu geta verið málamyndagerningar, bæði einkaréttarlegir eða skattalegir, svo og rangnefni tekna og eigna.³³

Með skattafyrirhyggju eða skattahagræðingu er átt við að aðilar nýta sér þá hagræðingu sem löggjafinn hefur búið um heimild fyrir t.a.m. í 14. gr. tsl. um frestun hagnaðar af sölu eigna um tvenn áramót, svo og í 1. mgr. 17. gr. tsl. sem segir að hafi maður hagnað af sölu íbúðarhúsnæðis sem hann hefur átt skemur en í tvö ár skal hann teljast að fullu til skattskyldra tekna. Hins vegar segir í seinni málsl. sömu greinar að hafi aðila átt hina seldu eign í tvö ár eða lengur telst söluhagnaðurinn ekki til skattskyldra tekna. Í 2. mgr. greinarinnar segir að heimilt sé að fara fram á frestun söluhagnaðar um tvenn áramót sé ekki keypt önnur eign innan tilskilins tíma telst söluhagnaðurinn með skattskyldum tekjum. Með þessu ákvæði hefur löggjafi búið svo um að lögmæta ráðstöfun er um að ræða með heimild í lögum og flokkast frekar undir skattafyrirhyggju.³⁴

Í samræmi við meginreglur íslenskrar stjórnskipunar um friðhelgi eignarréttarins og almennt athafnafrelsi borgaranna **er skattþegnum heimilt að bregðast við fyrirsjáanlegri skattlagningu með hverjum þeim ráðstöfunum sem lög leyfa hverju sinni. Í þessu sambandi er rétt að áréttu að ekkert í íslenskum lögum kemur í veg fyrir að skattþegn geri tiltekna ráðstöfun aðallega eða eingöngu til að lækka skattbyrði sína.**³⁵ Getu skattaleg sjónarmið þannig verið eðlileg og lögmæt sjónarmið við ráðstafanir einstaklinga og fyrirtækja. Er það og viðurkenndur

³⁰ Páll Sigurðsson. (2009). Bls 266. Vefslóð:
<http://www.lagastofnun.hi.is/sites/files/lagastofnun/Skjol/Lagasyn.pdf> [sótt þann 2.4.2012]

³¹ Hrd. 321/2005 (Sundagarðar)

³² Kristján Gunnar Valdimarsson. (1999). *Skattasniðganga*. Bls. 220

³³ Kristján Gunnar Valdimarsson. (1999). *Skattasniðganga*. Bls. 221

³⁴ Kristján Gunnar Valdimarsson. (1999). *Skattasniðganga*. Bls. 220

³⁵ Feitletrun höf.

þáttur í löggjafarstarfi að stýra hegðun einstaklinga og fyrirtækja með skattlagningu af ýmsu tagi eða þá skattfríðindum og jafnvel skattleysi [...]³⁶

Skattasniðganga nefnist það þegar hægt er að segja aðila nýta sér þá galla sem skapast hafa í skattalöggjöf af einhverjum sökum, annaðhvort vegna mótsagna í gildandi lögum eða misræmis, einnig nefndar „glufur“.³⁷

Það er ljóst að þunn lína milli þess hvort um sé að ræða lögmæta ráðstöfun með skattafyrirbyggju, sem miðar af því að lágmarka skattgreiðslur, eða hvort um sé að ræða refsivert athæfi sem felst í að nýta sér glufur í löggjöf. Oft er um að ræða flóknar viðskiptafléttur eða aðra fjárhagslega gerninga sem gerðir eru til þess eins að slá ryki í augu skattyfirvalda.³⁸ Í 57. gr. tsl. er að finna ákvæði um óvenjuleg skipti í fjármálum, með því ákvæði er einkum verið að koma í veg fyrir skattasniðgöngu. Skattayfirvöldum er með ákvæðinu gert heimilt að leggja sjálfstætt mat á raunveruleg viðskipti sem aðilar semja um sín á milli, sbr. Hrd nr. 316/2002.³⁹

2.2 Beinir og óbeinir skattar

Skattategundir eru margar og misjafnar og sú hefð hefur skapast að sköttum er einkum skipt í beina skatta og óbeina skatta.⁴⁰ Það sem einkum skilur hér á milli er að beinir skattar koma beint frá þeim sem sjálfur ber skattbyrðina, þar eð ekki er hægt að velta henni yfir á aðra.

„Beinir skattar eru gerðir upp við álagningu sem fer fram í lok júlí ár hvert vegna tekna ársins á undan og eigna í lok þess árs. Tekjuskattur og útsvar eru algengastir svonefndra beinna skatta. Talað er um beina skatta því greiðandinn er sá hinn sami og ber skattbyrðina.“⁴¹

„Ein helsta tekjulind ríkissjóðs er virðisaukaskattur, sem er innheimtur í verði seldrar vöru og þjónustu og er það seljandi vörunnar sem stendur skil á þeim skatti. Virðisaukaskattur, tollar og vörugjöld eru oftast kallaðir óbeinir skattar, því greiðandi skattsins er seljandi vörunnar en kaupandinn ber skattbyrðina þar sem virðisaukaskatturinn er innifalinn í kaupverðinu.“⁴²

³⁶ Hrd. 321/2005 (Sundagarðar)

³⁷ Kristján Gunnar Valdimarsson. (1999). *Skattasniðganga*. Bls. 220

³⁸ Kristján Gunnar Valdimarsson. (1999). *Skattasniðganga*. Bls. 220

³⁹ Þar sem talið var að málamyndagerning væri að ræða og eini tilgangurinn hefði verið að nýta rekstrartap H á móti tekjum varnaaðila og sýnt fram á að viðskiptum hafi lokið þegar ónotaða rekstrartapið var uppuríð.

⁴⁰ Indriði H. Þorláksson. (e.d.). *Skattapólitík. Er skattkerfið sanngjart og hvernig nýtast ívilnanir þess?* Vefslóð: http://web.mac.com/inhauth/Indri%C3%B0i_H._%C3%9Eorl%C3%A1ksson/Greinasafn_files/skattapo%CC%81iti%CC%81k.pdf [sótt á vefinn 14.3.2012]

⁴¹ Lögfróður- Lögfræðiþjónusta Lögréttu. (e.d.) Skattaréttur. Vefslóð: <http://logfrodur.hr.is/rettindi/skattarettur/> [sótt á vefinn 15.3.2012]

⁴² Lögfróður- Lögfræðiþjónusta Lögréttu. (e.d.) Skattaréttur. Vefslóð: <http://logfrodur.hr.is/rettindi/skattarettur/> [sótt á vefinn 15.3.2012]

Beinir skattar eru einkum tekjuskattur skv. lögum nr. 90/2003, erfðafjárskattur skv. lögum nr. 14/2004, auðlegðarskattur, sbr. bráðabirgðaákvæði XXXIII. kafla. tsl.

Óbeinir skattar bera það þannig með sér að skattbyrðin leggst ofan á vöruverð svo það er kaupandinn sem greiðir skattinn, seljandi innheimtir hann, seljandi er því aðeins *vörsluaðili*, sem ber að standa skil á þeim fjármunum til ríkissjóðs. Má hér nefna sem dæmi einna helst virðisaukaskatt sem lagður er ofan á vöruverð og vörugjöld.⁴³ Í þessari ritgerð verður einungis fjallað um óbeina skatta, sem eru í vörslu þeirra sem innheimta hann.

2.2.1. Vörsluskattar

Seljandi leggur skatta ofan á verð vöru, en seljanda er gert að innheimta og standa skil á því til ríkissjóðs. Þar sem seljanda er gert að geyma það fé sem hann innheimtir þangað til honum ber að gera skil á því til ríkissjóðs, er féð því aðeins í vörslu seljandans því hefur þetta verið kallað vörsluskattar. Þar sem seljandi er aðeins að innheimta fyrir ríkissjóð varðar það háum fésektum að skila því ekki.⁴⁴ Helstu vörsluskattar eru:

- Virðisaukaskattur, skv. lögum nr. 50/1988.
- Tryggingagjald, skv. lögum nr. 113/1990.
- Staðgreiðsla opinberra gjalda, skv. lögum nr. 45/1987.
- Vörugjald, skv. lögum nr. 97/1987.
- Áfengisgjald, skv. lögum nr. 96/1995.
- Skilagjald af einnota umbúðum fyrir drykkjarvörur 52/1989
- Staðgreiðsla skatts af fjármagnstekjum, skv. lögum nr. 94/1996.

Höfundur leitast við að leggja áherslu á algengustu tegundir vörsluskatta sem félögum og einstaklingum í atvinnurekstri innheimta og ber að standa skil á. Þessar skatttegundir hafa einnig verið kallaðar „rimlagjöld“, eða eins og nafnið gefur til kynna getur varðað við ákvæði um fangelsisvist að gera ekki skil á þeim gjöldum.

3. Félagaform

Til eru nokkur mismunandi félagaform á Íslandi og ræður það form sem valið er hvaða lög og reglur gilda. Fer það yfirleitt eftir eðli rekstur hvaða form er valið og er þá yfirleitt horft til hver sé tilgangur rekstrar, hvert er umgang rekstrarins, hver sé stofnkostnaðurinn og einnig skiptir máli hvaða áhættu viðkomandi form ber fyrir stofnenda og hver skattbyrðin sé. Þá þarf að horfa til þess hvort um sé að ræða virðisaukaskattskyldan rekstur eða hvort að hann sé undanþegin virðisaukaskatti. Algengustu formin eru einkum:

⁴³ Unnar Steinn Bjarnald. *Um skatta og skattheimtu*. Tíund. Bls. 24. Vefslóð: http://www.rsk.is/ws/cm/file/t%C3%ADund_2006_08.is.pdf

⁴⁴ Tollstjóri. (e.d). *Orðskýringar: Vörsluskattar* http://www.tollur.is/displayer.asp?cat_id=1864#V

- Einstaklingsrekstur
- Einkahlutafélög, sem starfa skv. lögum nr. 138/1994.
- Hlutfélög, sem starfa skv. lögum nr. 2/1995.
- Sameignarfélög, sem starfa skv. lögum nr. 50/2007.
- Samvinnufélög, sem starfa skv. lögum nr. 22/1991.

Svo og önnur form svo sem sjóðir, stofnanir o.fl.

3.1 Hugtakið félag

Í 74. gr. stjkskr. er kveðið á um rétt manna til að stofna félög í sérhverjum löglegum tilgangi.

Svo segir Áslaug Björgvinsdóttir um félagahugtakið:

„Með hugtakinu félag er átt við hvers konar varanlega samvinnu einstaklinga og/eða lögaðila um ákveðinn tilgang, sem stofnað er til af fúsum og frjálsum vilja með einkaréttarlegum löggerningi, að jafnaði með gagnkvæmum samningi tveggja aðila eða fleiri.“⁴⁵

Félög eru ein tegund samtaka. Samtök geta verið af ýmsum toga, starfa yfirleitt í ákveðnum tilgangi í ótilgreindan tíma og innan þeirra starfa meðlimir sem að því eiga aðild. Samtök geta bæði verið einkaréttarleg sem og opinber. Félagaréttur tekur aðeins til einkaréttarlegra samtaka sem stofnað er til af fúsum og frjálsum vilja þátttakenda.

Leiki vafi á því hvort félag geti öðlast réttindi og borið í eigin nafni eða hvort stofnendur beri sjálfir þau réttindi og þær skyldur stofnað er til með starfsemi félagsins þarf að skoða ýmislegt í starfi félagsins, svo sem samþykktir, tilgang þess, hver hefur heimild til að koma fram fyrir hönd félagsins og skuldbinda annað hvort félagið eða félagsmenn, sem og hvernig er farið með hagnað eða tap þess. Er þá horft til félagaréttar til að svara þessum vafaatriðum.⁴⁶ Þegar félag er lögaðili nýtur það réttshæfis með nánast sama hætti og menn, og getur því bæði öðlast réttindi og borið skyldur. Ber að velja aðila sem kemur fram fyrir hönd félags, sem er til þess bær samkvæmt gildandi lögum. Þannig getur viðkomandi tekið ákvarðanir varðandi félagið, átt í hvers konar samningaviðræðum og skuldbundið félagið fyrir þess hönd. Þannig verður til sjálfstæður lögaðili sem er þá orðin sjálfstæð lögpersóna og sjálfstæður skattaðili.⁴⁷

3.1.1. Félag verður lögaðili

Til að um sé að ræða lögaðila, sem réttarskipun viðurkennir að geti átt réttindi og borið skyldur og gert þannig löggerninga með svipuðum hætti og menn,⁴⁸ þarf að uppfylla þau lágmarks skilyrði að myndast hafi skipulögð eining utan um málefni eða fjármuni og sett

⁴⁵ Áslaug Björgvinsdóttir. (1999). *Félagaréttur* bls.. 12

⁴⁶ Áslaug Björgvinsdóttir. (1999). *Félagaréttur* bls.. 13-14

⁴⁷ Áslaug Björgvinsdóttir. (1999). *Félagaréttur* bls. 30

⁴⁸ Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutfélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir* bls. 7

stjórn sem lýtur vissum reglum og getur þannig átt í viðskiptum nánast eins og menn, við skráningu slíkra félaga öðlast þau rétt hæfi.⁴⁹ Í dómi Hæstaréttar nr. 514/2005 Skógræktarfélagið Hnúki (S) gegn Íslenska ríkinu.

Málavextir voru þeir að lögreglan haldlagði gröfu sem talin var tilheyra þrotabúi S. S taldi sig hafa orðið fyrir tjóni vegna sviptingar og krafðist bóta. Málinu var vísað frá fyrir héraðsdómi vegna aðildarskorts S og skorts á stofnsamþykkt svo þeir gætu verið aðili að dómsmáli. S kærði málið til Hæstaréttar og lagði þar fram ný gögn sem sýndu fram á aðildarhæfi m.a. dag- og gestabók sem sögð var vera ígildi fundargerðarbókar S. Þar kom fram að fundur hefði verið haldin til að stofna formlegan félagsskap og einnig að samþykkt höfðu verið stöðluð lög, sem kynnu að breytast síðar. Hæstiréttur taldi að með þessum gögnum hefði S sýnt fram á fullnægjandi gögn og að fundargerðin teldist ígildi stofnsamþykktar, þannig taldi Hæstiréttur að S uppfyllti skilyrði um aðildarhæfi sbr. 1. mgr. 16. gr. laga nr. 91/1991 um einkamál. Var málinu því vísað aftur til héraðsdóms.

Sjá einnig dóm Hæstaréttar nr. 91/1997 í máli Handknattleiksdeildar Fylkis

Tollstjórinn í Reykjavík (T) krafðist þess að bú Handknattleiksdeildar Fylkis (F) yrði tekið til gjaldþrotaskipta. Kröfu T var vísað á bug þar sem ekki var talið að F væri félag eða annar lögaðili í skilningi 1. mgr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, en þar segir að aðili dómsmáls getur hver sá verið, einstaklingur, félag eða stofnun, sem getur átt réttindi eða borið skyldur að landslögum. Var talið að F skorti aðildarhæfi. T krafðist þess að krafan yrði tekin fyrir og úrskurður gengi varðandi ákvörðun dómsins um að vísa frá kröfunni og lagði fram yfirlit úr þjóðskrá sem sýndi fram á að F væri á skráð hjá fyrirtækjaskrá skv. lögum nr. 62/1969 um fyrirtækjaskrá. Segði einnig að F væri tilgreint sem félagasamtök og hefði því kennitölu. Kom þar hvergi fram hver bæri ábyrgð á skuldbindingum félagsins né hver væri forsvari þess. Taldi héraðsdómur að þar sem þeir bæru heitið Handknattleiksdeild Fylkis benti það til þess að um væri að ræða deild innan Fylkis, sem hefði ekki sjálfstæðan fjárhag og væri þar með háð boðvaldi stjórnar. Vísaði héraðsdómur til þess að með hliðsjón af lögum um gjaldþrotaskipti nr. 21/1991 yrði það að vera skilyrði að til að eind innan félags væri tekin til sjálfstæðra gjaldþrotaskipta að hún nyti rétt hæfis sem félags og að félagsmenn bæru ekki ótakmarkaða ábyrgð á skuldbindingum þess. Þá var ekki talið að skráning í fyrirtækjaskrá væri nægjanleg til að það teldist félag og var því ekki talið að sýnt hefði verið fram á að verið væri að krefjast skipta yfir félagi sem gæti borið réttindi og skyldur. Hæstiréttur staðfesti úrskurð héraðsdóms.

Að uppfylltum vissum lágmarks skilyrðum um að sett hafi verið stjórn utan um skipulagða einingu, t.d. samstarfs- eða fjármunaeiningu, sem lýtur þannig vissum lögum. Þar telst að samþykktir séu staðfestar og stjórn valin. Öðlast lögaðilinn þá fyrst aðildarhæfi, gerhæfi og réttarhæfi yfirleitt við skráningu þótt skráning á fyrirtækjaskrá leiði ekki sjálfkrafa af sér að

⁴⁹ Áslaug Björgvinsdóttir. (1999). *Félagaréttur*. bls. 29

viðkomandi teljist sem lögaðili sbr. Hrd. 91/1997. Þegar um er að ræða félög eins og ehf. hf., og sf., öðlast félag réttarhæfi við skráningu að uppfylltum skilyrðum viðkomandi laga.⁵⁰ sbr. Hrd. 514/2005 þrátt fyrir það geta dómarrar litið til mismunandi krafna þar að baki, sbr. sérákvæði Jóns Steinars Gunnlaugssonar í sama máli.⁵¹

Svo segir Ásmundur G. Vilhjálmsson um stofnun atvinnurekstrar:

„Nýr atvinnurekstur telst stofnaður þegar aðili hefur tekið ákvörðun um að hefja sjálfstæða starfsemi og lýst þeirri ákvörðun í verki með ápreifanlegum hætti, svo sem með kaupum á varanlegur rekstrarfjárumnum til notkunar við öflun tekna, ráðningu á starfsfólki, framleiðslu, eða kaupum á vörum til endursölu, leigu á fastri atvinnustöð o.s.frv. Til að atvinnurekstur teljist stofnaður, þarf því meira til að koma en hinir hefðbundnu upphafsgerningar, eins og umsókn um atvinnurekstrarleyfi, skráning félags hjá t.d. Hlutfélagaskrá, tilkynning til firmaskrár um firmanafn o.fl. úthlutun á virðisaukaskattsnúmeri o.s.frv. Ef ágreiningur kemur upp um upphaf sjálfstæðrar starfsemi, geta slík atriði þó verið til hjálpar.“⁵²

Sé félag óskráð skv. 15. gr. laga nr. 2/1995 um hlutfélög⁵³ getur það ekki öðlast réttindi né tekið á sig skyldur eða verið aðili í dómsmálum, nema þau varði innheimtu hlutfjár eða hlutfjáraskrift. Sé löggerningur gerðir fyrir hönd félags áður en það er skráð bera þeir sem hafa tekið þátt í gerningnum, eða ákvörðun um hann, óskipta og persónulega ábyrgð á efnudum. Samsvarandi ákvæði má finna í 10. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutfélög.⁵⁴

Í skattalögum er oftast fjallað um lögaðila þannig er m.a. í 2. gr. tsl. fjallað um skattskyldu lögaðila, í 2. mgr. 5. tölul. greinarinnar segir að lögaðili skv. 1. mgr. telst eiga hér heimili ef hann er skráður hér á landi, telur heimili sitt hér á landi samkvæmt samþykktum sínum eða ef raunveruleg framkvæmdastjórn hans er hér á landi. Í 4. gr. tsl. er fjallað um aðila sem eru undanþegnir skattskyldu og er þar tæmandi upptalning á, teljast þar til aðilar sem verja hagnaði sínum aðeins í þágu almannaheilla og hafa það eitt að markmiði samkvæmt samþykktum sínum.

3.1.2 Refsiábyrgð lögaðila

Viðurkenning á tilvist lögaðila felur einnig í sér að þeir geta sætt skaðabótaábyrgð verði þeir eða stjórnendur þeirra, í tengslum við störf fyrir lögaðilann, valdir af saknæmu tjóni. Ekki er

⁵⁰ Áslog Björgvinsdóttir. (1999). *Félagaréttur* bls. 2

⁵¹ Sérákvæði Jóns Steinars Gunnlaugssonar þar sem hann var sammála meirihluta dómsins, en á öðrum forsendum. Taldi hann að dómaframkvæmd benti til þess að nægjanlegt væri að tveir eða fleiri aðilar ákveði að gefa tilteknu markmiði eða áhugamáli sérstakt nafn án þess að fyrirlegi staðfest skrifleg yfirlýsing þess efnis.

⁵² Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2003). *Skattur á fyrirtæki*. bls. 236.

⁵³ Hér eftir nefnd hfl.

⁵⁴ Hér eftir nefnd ehfl.

átt við vinnuveitendaábyrgð⁵⁵, þrátt fyrir að hún geti verið til staðar, heldur beina skaðabótaábyrgð á lögaðila vegna gerða forsvarsmanna þess. Lögaðilar geta ekki borið refsíábyrgð með sama hætti og einstaklingar.⁵⁶ Meginreglan er sú að lögaðilar sæti ekki refsíábyrgð nema skýrri lagaheimild,⁵⁷ sbr. II. kafla laga nr. 19/1940. Þessi ákvæði voru sett inn í hegningarlög⁵⁸ með breytingarlögum nr. 140/1998 sem tóku gildi um miðjan desember árið 1998.

Ákvæði 19. gr. hgl. setja það skilyrði að í sérrefsilögum sé að finna heimild til refsingar sbr. c.- lið sömu greinar er einnig sett sem skilyrði að forsvarsmáður lögaðila, starfsmaður eða annar á hans vegum hafi með saknæmum hætti unnið ólöglegan og þar með refsinaeman verknað í starfsemi lögaðila, þó ekki þurfi að sannreyna hver manna hafi átt í hlut.⁵⁹

3.2 Einstaklingsrekstur

Þegar atvinnurekstur er stundaður undir eigin kennitölu einstaklings er það oftast nefnt einstaklingsrekstur, einstaklingsfirma eða einyrki. Þetta form er einkum valið er einstaklingur er með tiltölulega lítinn rekstur, formið er einfalt og ekki þarf að leggja fram neitt hlutafé. Erfitt getur verið að sýna fram á mörkin milli rekstrarkostnaðar eða persónulegs kostnaðar. Þar sem reksturinn er á kennitölu einstaklings ber viðkomandi einnig persónulega ábyrgð á öllum skuldbindingum félagsins og maki, sé hann samskattaður, er þá einnig ábyrgur fyrir opinberum gjöldum skv. 1. mgr. 116. gr. tsl. og 30. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Ábyrgð maka nær þó ekki til vörsluskatta.

Ekki er gerð krafa um að rekstur eins manns sé skráður skv. lögum nr. 42/1903 um verslanaskrár, firmu og prókúruumboð. Skráning getur þó verið mikilvæg til sönnunar á því hvenær umræddur aðili hóf rekstur ef kemur til ágreinings.⁶⁰ Skráningar er þá þörf til að geta nýtt innskattsheimildir,⁶¹ þá verður viðkomandi einstaklingur að skrá sig til fyrirtækjaskrár skv. 1. tölul. 2. gr. laga nr. 17/2003 um fyrirtækjaskrá. Hann er þá einkenndur í fyrirtækjaskrá með kennitölu sinni samkvæmt þjóðskrá, sbr. 2. mgr. 6. gr. sömu laga. Segir einnig, í 9. gr. laga nr. 42/1903 að sé um firma einstaks manns að ræða skal það bera fullt nafn hans, þó er

⁵⁵ Felur í sér að vinnuveitandi getur orðið skaðabótaskyldur hafi starfsmaður hans orðið valdur af tjóni með saknæmum hætti. Viðar Már Matthíasson. (2005). *Skaðabótaréttur*. bls.. 257

⁵⁶ Áslaug Björgvinsdóttir. (1999). *Félagaréttur*. bls.31

⁵⁷ Áslaug Björgvinsdóttir. (1999). *Félagaréttur*. bls. 31

⁵⁸ Hér eftir nefnd hgl.

⁵⁹ Til hliðsjónar Jónatan Þórmundsson. (2002). *Afbrot og refsíábyrgð*. bls. 51-52.

⁶⁰ Sbr. skilgreiningu Ásmundar G. Vilhjálmssonar á bls. 14.

⁶¹ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2003). *Skattur á fyrirtæki*. bls.. 630

heimilt að skammstafa skírnamafnið. Í firmanu má þó ekkert vera til staðar sem bendir til félagsskapar eða takmarkaðrar ábyrgðar.

Sé viðkomandi rekstur einstaklings ekki sérstaklega undanþegin virðisaukaskatti, skv. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt⁶², ber honum að skrá sig sérstaklega til virðisaukaskattsskrár, sbr. reglugerð 515/1996 um skráningu virðisaukaskattskyldra aðila og að uppfylltum skilyrðum 1. og 2. gr. reglugerðarinnar. Ríkisskattstjóri hefur heimild til að úrskurða menn bæði á skrá sem og af henni skv. 4. málsl. 3. gr. reglugerðarinnar.

3.2.1 Atvinnurekstrarhugtakið

Í tekjuskattslögum sjálfum er ekki að finna skilgreiningu á atvinnurekstrarhugtakinu né hugtakinu sjálfstæð starfsemi, þó segir í 2. mgr. 30. gr. tsl. að útleiga manns á eigin íbúðarhúsnæði teljist ekki til atvinnurekstrar eða sjálfstæðrar starfsemi nema að vissum skilyrðum uppfylltum. Hinsvegar má á öðrum stöðum í lögum að finna skilgreiningar, svo sem í 1. tölul. 4. gr. laga nr. 44/2005 um samkeppnislaga, þar sem segir að atvinnurekstur sé hvers konar atvinnustarfsemi, óháð formi eignarhalds og án tillits til þeirrar vöru, þjónustu eða réttinda sem verslað eða sýslað er með gegn endurgjaldi. Einnig segir í 3. gr. laga nr. 33/1999 um sjálfseignastofnanir að sjálfseignastofnun telst stunda atvinnurekstur ef stofnunin hefur tekjur af sölu á vöru, þjónustu eða svipuðu eða stundar starfsemi sem er í meginatriðum hliðstæð starfsemi annarra félaga eða einstaklinga í atvinnurekstri.

Skattskyldar tekjur eru skv. B-lið 7. gr. tsl. allar tekjur af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi. Á heimasíðu ríkisskattstjóra segir:

Til atvinnurekenda teljast þeir sem stunda sjálfstæða atvinnustarfsemi, en sjálfstæð starfsemi í skilningi skattalaga er starfsemi sem felur í sér fjárhagslega áhættu og ábyrgð, er óháð öðrum og rekin í atvinnuskyni. [...] Þó eru t.d. félög sem stofnuð eru með ágóða að leiðarljósi, svo sem hlutafélög og einkahlutafélög, án vafa rekstraraðilar.⁶³

Reynt hefur m.a. skilin á milli þess hvort um sé að ræða tómskundastarfsemi eða atvinnurekstur. Það hefur verið skilgreint svo að til að um tómskundastarfsemi sé að ræða að sé innt af hendi í frítíma og sé ólíkleg til að skila hagnaði, sbr. úrskurði yfirskattanefndar nr. 94/1998 þar sem deilt var um hvort hrossarækt teldist til atvinnurekstrar eða tómskundastarfsemi. Sagði yfirskattanefnd m.a. í úrskurði sínum að „við ákvörðun þess hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi er að ræða hefur í úrskurðarframkvæmd einkum

⁶² Hér eftir nefnd vskl.

⁶³ Ríkisskattstjóri. (e.d.). *Að hefja rekstur*. Vefslóð: <http://www.rsk.is/rekstur/annad/hefjarekstur>

verið horft til þess hvort um sjálfstæða starfsemi er að ræða sem rekin er reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði.⁶⁴ Nefndin taldi að þar sem ekki hefði verið sýnt fram á arðsemi hrossaræktunarinnar væri um að ræða tómstundastarfsemi en ekki atvinnurekstur. Hins vegar má sjá í yskn nr. 169/2004 þar sem talið var að hundarækt væri rekin í slíku umfangi að atvik bentu til þess að starfsemin væri rekin í atvinnuskyni en ekki tómstundastarfsemi.

Þau skilyrði sem hafa verið sett með dómafrankvæmd varðandi það hvenær um atvinnurekstur eru að hann teljist:

- Sjálfstæð starfsemi
- Reglubundin og í nokkru umfangi
- Í hagnaðarskyni

Ber að geta að aðilar sem selja vörur eða þjónustu fyrir lægri fjárhæð en 1.000.000 á ári eru undanþegnir virðisaukaskatti, sbr. 3. tölul. 4. gr. vskl., og ekki talið að þeir falli undir atvinnurekstrarhugtakið.

4. Hlutafélög og einkahlutafélög

Frá fyrstu setningu löggjafar um hlutafélög á Íslandi sem tekin var upp að danskri fyrirmynd voru nr. 77/1921 þau voru hinsvegar felld úr gildi með setningu laga nr. 32/1978. Síðan þá hafa þau tekið miklum breytingum, sem leiddu beint eða óbeint af skuldbindingum Íslands samkvæmt EES-samningnum, nú eru í gildi lög nr. 2/1995 um hlutafélög⁶⁵ og lög nr. 138/1994 um einkahlutafélög⁶⁶ sem voru nýmæli hérlendis.⁶⁷

Með aðild Íslands að Evrópska efnahagssvæðinu var íslenska ríkið skuldbundið til að laga íslenska hlutafélagalöggjöf að þeim reglum sem giltu á EES svæðinu, innan tveggja ára frá gildistöku EES-samningsins, einnig á sviði félagaréttar.⁶⁸ Var tilskipunum EES ætlað að samræma hlutafélagalöggjöf aðildarríkjanna⁶⁹ og einkum gert til einföldunar vegna fyrirtækja sem störfuðu í fleiri en einu aðildarríki, þannig þurftu fyrirtækin ekki að starfa eftir mörgum mismunandi reglum eftir því í hvaða landi fyrirtækið var með sín umsvif.⁷⁰

⁶⁴ Úr niðurstöðum yskn nr. 94/1998

⁶⁵ Hér eftir nefnd hfl.

⁶⁶ Hér eftir nefnd ehfl.

⁶⁷ Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutafélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir*. bls. 10

⁶⁸ Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutafélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir*. bls. 10

⁶⁹ Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutafélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir*. bls. 11

⁷⁰ Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutafélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir*. bls. 12

Við samningu laganna var stuðst við danska hlutafélagalöggjöf og þá ákveðið að skipta félögum í tvo flokka einkahlutafélög og hlutafélög.⁷¹ Það var einkum gert til hagræðis þar sem hlutafélög eru stærri og meiri og flóknari lög sem gilda um þau.

Lagaumgjörð þessara tveggja félagforma er um margt lík þótt lög um hlutafélög séu ívið flóknari og gerðar meiri formkröfur um stofnfé o.fl. Sameiginlegt eiga þau þó að í 1. gr. ehfl., og 2. mgr. 1 .gr. hfl. segir að enginn félagsmanna ber persónulega ábyrgð á heildarskuldbindingum félagsins. Í umsögn um frumvarp ehfl. kom meðal annars fram:

„Með frumvarpi þessu er áformað að setja sérstök lög um minni hlutafélög, þau sem hafa minnst 500.000 krónur í hlutafé. eru þau sérstaklega sniðin fyrir félög sem eru í eigu fárra aðila en starfa með takmarkaðri ábyrgð.⁷²

Hlutafé í einkahlutafélagi skal vera minnst 500.000 kr. skv. 2. mgr. 1.gr. ehfl., en lágmarks hlutafé í hlutafélagi er 4.000.000 kr. skv. 2. mgr. 1. gr. hfl. Báðum félagformum er skylt að hafa í nafni sínu ehf. eða hf.

4.1 Stofnendur

Stofnandi einkahlutafélags getur verið einn aðili, sbr. 2. mgr. 3. gr. ehfl. Skv. 3. mgr. geta „stofnendur geta verið einstaklingar, íslenska ríkið og stofnanir þess, sveitarfélög og stofnanir þeirra, skráð hlutafélög, skráð samvinnufélög, önnur skráð félög með takmarkaðri ábyrgð, skráð sameignarfélög, skráð samlagsfélög og sjálfseignarstofnanir sem eru undir opinberu eftirliti.“ Skilyrði sem sett eru til að heimilt sé að stofna einkahlutafélag er í 4. mgr. 3.gr. sömu greinar, þar segir að stofnandi þurfi að vera lögráða, sé um einstakling að ræða, hann megi ekki hafa verið í greiðslustöðvun eða farið fram á hana, né að bú hans hafi verið tekið til gjaldþrotaskipta. Þá þarf stofnandi að hafa heimilisfesti á Íslandi eða ef fleiri eru stofnendur þá þurfi a.m.k. einn þeirra hafa heimilisfesti hérlendis, sbr. 2. mgr., nema ráðherra veiti undanþágu á því.^{73 74}

Stofnendur hlutafélaga skulu ekki vera færri en tveir, sbr. 2. mgr. 3. gr. hfl. skal meirihluti þeirra hafa heimilisfesti hér á landi. Um stofnendur er fjallað um í II. kafla hfl. einstaklingar þurfa að uppfylla sömu skilyrði og við stofnun einkahlutafélags, vera lögráða og má ekki hafa

⁷¹ Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutafélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir*. bls. 14

⁷² Frumvarp til laga um einkahlutafélög, þskj 1064. 97. mál. Vefútgáfa: <http://www.althingi.is/altext/118/s/0100.html> [sótt á vefinn 10.3.2012]

⁷³ Gildir búsetuskilyrðið ekki um ríkisborgara ríkja sem eru aðilar að samning um Evrópska efnahagssvæðið séu viðkomandi ríkisborgarar búsettir í EES-ríki.

⁷⁴ Til hliðsjónar Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutafélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir*. bls. 89 - 90

farið fram á gjaldþrotaskipti á búi hans, sbr. 3. mgr. og 4. mgr. hfl. Um lögaðila sem stofnendur þá geta það verið íslenska ríkið og stofnanir þess, sveitarfélög og stofnanir þeirra, skráð hluta- og samvinnufélög, önnur skráð félög með takmarkaðri ábyrgð og skráð sameignar- og samlagsfélög og sjálfseignastofnanir sem eru undir opinberu eftirliti.

4.2 Stjórn og framkvæmdarstjórar

Um stjórn félaga einkahlutafélags er fjallað í IX. kafla ehfl. Segir í 1. mgr. 39. gr. ehfl. að í stjórn skulu eiga fæst þrjú menn, nema hluthafar séu fjórir eða færri, þá telst nægjanlegt að í stjórn sitji einn eða tveir menn. Sé aðeins einn maður í stjórn skal vera einn varamaður. Í 41. gr. ehfl. segir að stjórn geti ráðið einn eða fleiri framkvæmdarstjóra. Þó skal meirihluti stjórnarinnar vera myndaður af mönnum sem eru ekki framkvæmdarstjórar í félaginu. Sé aðeins einn maður í stjórn má hann einnig vera framkvæmdarstjóri en sé aðeins um tveggja manna stjórn að ræða er heimilt að annar þeirra sé framkvæmdarstjóri.

Í 1. mgr. 42. gr. ehfl. er fjallað um skilyrði sem stjórnarmenn eða framkvæmdarstjórar þurfa að uppfylla. Þeir þurfa að vera lögráða, fjár síns ráðandi, þá mega þeir ekki hafa síðastliðin þrjú ár hlotið dóm í tengslum við atvinnurekstur fyrir refsiverðan verknað samkvæmt almennum hegningarlögum eða lögum um hlutafélög, einkahlutafélög, bókhald, ársreikninga, gjaldþrot eða opinber gjöld. Ekki skiptir máli hvort að hvort dómur hljóðaði upp á fésekt, refsingu eða hvort hún var skilorðsbundin eða ekki, þá þurfa brotin einnig að vera tengd atvinnurekstri.⁷⁵ Þá skulu framkvæmdarstjórar og minnst helmingur stjórnarmanna vera búsettir héraðs. Sé aðeins um einn stjórnarmann að ræða þá gildir búsetuskilyrðið um hann, ef stjórnarmenn eru tveir gildir búsetuskilyrðið um annan þeirra, þó getur ráðherra veitt undanþágu frá þessu, sbr. 2. mgr. 42. gr. ehfl.⁷⁶

Um stjórn hlutafélaga fer skv. IX. kafla hfl. og er margt samhljóðandi og hjá einkahlutafélögum. Sömu skilyrði eru sett fyrir stjórnarsetu og hjá einkahlutafélögum, sbr. 1. mgr. 66. gr. hfl. þá gilda einnig sömu búsetuskilyrði og eru sett hjá einkahlutafélögum sbr. 2. mgr. sömu greinar. Þó skulu fæst vera þrjú menn í stjórn, sbr. 1. mgr. 63. gr. hfl sem kosin er af hluthafafundi.⁷⁷

⁷⁵ Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutafélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir*. bls. 247

⁷⁶ Skv. auglýsingu nr. 533/2006 um almennar undanþágur frá búsetuskilyrðum hlutafjárlöggjafar. Búsetuskilyrðið gildir þó ekki um ríkisborgara þeirra ríkja sem eru aðilar að samningnum um Evrópska efnahagssvæðið, séu viðkomandi aðilar búsettir í EES – ríki.

⁷⁷ Heimilt er að beita meirihlutakosningu, hlutfallskosningu eða margfeldiskosningu. Sbr. 3. mgr. 63. gr. hfl. skal þá uppfylla skilyrði 6. mgr. sömu greinar.

Skv. 44. gr. ehfl. og 67. gr. hfl fer félagsstjórn félaganna með málefni félags og sjá um að skipulag og starfsemi með réttu og góðu horfi sé framkvæmdarstjórn ráðin fara þeir saman með stjórn félagsins.

Framkvæmdarstjóri skal annast daglegan rekstur að fyrirmælum stjórnar, sbr. 2. mgr. 44. gr. ehfl., þetta gildir einnig um framkvæmdarstjóra hlutafélaga, sbr. 2. mgr. 68. hfl. Er hér tekið fram að ekki sé átt við ráðstafanir sem eru óvenjulegar eða mikils háttar. Sé um það að ræða þarf framkvæmdarstjóri að hafa sérstaka heimild frá félagsstjórn nema að ekki sé unnt að bíða ákvarðana stjórnar, þá skal stjórn tilkynnt án tafar um þá ráðstöfun er gerð var. Í dómi héraðsdóms nr. X-301/201, þann 9. febrúar 2012 var talið að framkvæmdarstjóra og fjármálastjóra félags hefðu skort heimild til að skuldbinda félagið þar sem ráðstöfunin, sem deilt var um, taldist vera meiriháttar í skilningi 68. gr. hfl.

Félagsstjórn fer með málefni félagsins og skal annast um að skipulag félags sé með réttu og góðu horfi svo og sjá til þess að nægilegt eftirlit sé haft með bókhaldi og meðferð fjármuna félagsins. Sé ráðinn framkvæmdarstjóri skal hann sjá um bókhald félags að það sé fært í samræmi við lög, venjur og að meðferð eigna félagsins sé með tryggilegum hætti, þetta gildir um bæði einkahlutafélög og hlutafélög, sbr. 68. gr. hfl. og 44. gr. ehfl.

Meginreglan er sú að félagsstjórn félaganna hefur heimild til að rita firmað, en getur þó veitt stjórnarmönnum, framkvæmdarstjórum eða öðrum heimild til að rita firma félagsins sbr. 49. gr. ehfl. og 74. gr. hfl. og getur hvenær sem er afturkallað slíka heimild.

4.3 Samantekt

Þær skorður sem settar eru til að geta tekið sæti í stjórn eða framkvæmdarstjórn félags eru ekki ýkja miklar. Einu skilyrðin sem þarf að uppfylla er að vera lögráða, fjárráða og mega ekki síðastliðin þrjú ár hafa hlotið dóm í tengslum við atvinnurekstur eða bókhaldsbrot. Hvorki er krafist sérkunnáttu, reynslu né þekkingar hjá þeim aðilum. Þó eru ríkar skyldur lagðar á þá sem taka að sér sæti í stjórn eða framkvæmdarstjórn félaga.

Þrátt fyrir að einkenni þessara félaga er að þau eru starfrækt með takmarkaða ábyrgð. Þá eru heimildir í lögnum til að sækja stjórn- eða framkvæmdarstjórn til persónulegrar ábyrgðar við brot á skattalögum, sem fjallað verður um hér á eftir. Þrátt fyrir takmarkaðri ábyrgð, er hugtakið félag aðeins „eind“ utan um starfsemi manna. Ekkert er framkvæmt nema fyrir tilstuðlan þeirra sem að baki standa, því má segja að félagahugtakið sé aðeins „dautt“ hugtak. Stjórninni ber að sjá til þess að starfsemi sé með góðu horfi og lögum sé fylgt í einu og öllu.

Þegar ábyrgð stjórnar er annars vegar hefur dómaframkvæmt sýnt að um er að ræða nánast ófrávíkjanlegar reglur um ábyrgð þeirra á rekstri félaganna.⁷⁸

5. Skyldur félaga að skattalögum

Félög sem hafa með höndum atvinnurekstur eru skráningarskyld til ríkisskattstjóra og til fyrirtækjaskrár, skv. lögum nr. 17/2003 um fyrirtækjaskrá. Þegar um atvinnurekstur er að ræða ber aðilum að tilkynna sig til launagreiðendaskrár, innan 8 daga frá því starfsemi hefst. Atvinnurekendur þurfa að standa skil á rekstrartengdum sköttum og öðrum gjöldum s.s. tryggingargjaldi. Þá þurfa öll fyrirtæki í atvinnurekstri að færa bókhald í samræmi við lög 145/1994 um bókhald.⁷⁹ Sé um virðisaukaskattskylda starfsemi að ræða ber að tilkynna það til ríkisskattstjóra einnig innan 8 daga skv. 5. gr. vskl. en í 3. mgr. 2. gr. er fjallað sérstaklega um þá starfsemi sem er undanþegin virðisaukaskattsskyldu.

Einstaklingar í sjálfstæðum rekstri bera sömu tilkynningarskyldu og félög. Þeir þurfa að standa skil á staðgreiðslu af launum og tryggingargjaldi. Sé um virðisaukaskattskylda starfsemi að ræða ber þeim einnig tilkynna starfsemi sína til ríkisskattstjóra.

5.1 Bókhaldsskylda

Öllum aðilum er skylt að færa tvíhliða bókhald í samræmi við lög nr. 145/1994 um bókhald. Ábyrgð bókhaldsskyldu hvílir á stjórn félagsins, sbr. 5. gr. bhl. Bókhaldi skal hagað með þeim hætti að auðvelt sé að rekja sig frá frumgögnum til færslna í bókhaldi og ársreiknings, sbr. 3. mgr. 7. gr. bhl. Í 1. - 5. tölul. 37. gr. bhl. eru skilgreind þau bókhaldsbrot sem teljast vera meiri háttar:

1. Aðili færir ekki tilskilið bókhald fyrir sjálfan sig eða lögaðila og uppfyllir ekki kröfur laganna í meginatriðum.
2. Fylgiskjöl eru ekki varðveitt eða önnur bókahaldsgögn, eða á ófullnægjandi hátt þ.m.t. að færslur séu órekjanlegar.
3. Bókhald rangfært eða gögn fölsuð svo það gefi ranga mynd eða tekjur vantaldar kerfisbundið.
4. Aðili eyðileggur bókhald sitt eða lögaðila eða torveldar hverskonar aðgang að þeim með einhverjum hætti.
5. Látið undir höfuð leggjast að semja ársreikning eða ársreikningur ekki fullnægjandi eða rangfærður að einhverju eða öllu leyti.

⁷⁸ Sbr. Hrd. nr. 545/2006, Hrd. nr.43/1946 og Hrd. 242/1999, sjá reifanir í kafla 12.1

⁷⁹ Hér eftir bhl.

Það telst einnig meiri háttar brot á lögnum fyrir hvern þann sem aðstoðar bókhaldsskyldan mann eða fyrirsvarsmann lögaðila við hvers kyns brot á bókhaldslögum, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Um bókhaldsskylda aðila eða fyrirsvarsmenn lögaðila sem gerist sekur um refsivert brot gegn lögnum með athöfnum eða athafnarleysi fer skv. 1. - 5. tölul. 38. gr. eru í þessum tölulíðum ítarlegri ákvæði um bókhaldsbrot.

Segir í 36. gr. bhl. að hver sá sem af ásetning eða stórfelldu gáleysi brýtur gegn ákvæðum 38. - 40. gr. skal sæta fésektum, en vegna brots gegn 38. gr. laganna fangelsi allt að sex árum skv. 2. mgr. 262. gr. hgl. eða fésektum ef málsbætur eru miklar.

Bókhaldsskyldum aðilum ber að haga bókhaldi sínu á þann hátt að það sé skýrt, rekjanlegt og aðgengilegt og fullnægi skilyrðum III. kafla laganna. Í 40. gr. bhl. segir að heimilt er að beita aðila, auk refsingar, fésekt og svipta aðila starfsréttindum, gerist aðili brotlegur við bókhaldslög og hafi lögaðili notið hagnaðar af brotinu.

Í Hrd. nr. 334/1998 voru stjórnarmaður (J) og framkvæmdarstjóri (Á) Frjáls markaðar ehf. kærðir fyrir brot á tollalögum og einnig fyrir að vanrækja að halda til haga gögnum og færa bókhald um starfsemi í tengslum við kaup og innflutning notaðra bifreiða til endursölu hérlendis. Sagði m.a. í dómi Hæstaréttar „Við ákvörðun á refsihæð ber að hafa í huga að brot ákærða gegn almennum hegningarlögum og tollalögum voru margendurtekin og stórfelld, svo og að bókhaldsbrot hans urðu til þess að ákærðu áttu auðveldara með að leyna brotum sínum og gera alla rannsókn málsins erfiðari en ella.” Var talið að brot aðilanna yrði heimfært til 2. mgr. 262. gr. hgl.

Sérstakur saksóknari⁸⁰ fer með frumrannsókn vegna sakamála vegna bókhaldsbrot skv. 41. gr. bhl. en að öðrum kosti fer skattrannsóknarstjóri ríkisins með meðferð brota af þessu tagi. Honum er heimilt á hvaða stigi rannsóknarinnar að vísa máli til rannsóknarlögreglu, annað hvort af sjálfsdáðum eða að ósk sökunautar þess, að öðrum kosti er málið sent til yfirskattanefndar sem úrskurðar vegna brota á bókhaldslögum.

5.2 Framtal

Í IX. kafla tsl. er fjallað í 1. mgr. 90. gr. tsl, segir að allir sem skattskyldir eru skv. I kafla tsl. sem og þeir sem telja sig undanþegna skattskyldu skulu afhenda skattstjóra skýrslu þar sem tilgreindar eru tekjur á síðastliðnu ári og eignir í árslok og önnur atriði sem skipta máli við skattálagningu. Skýrslu lögaðila og einstaklinga í atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi⁸¹ skal fylgja með undirritaður ársreikningur í samræmi við bhl. eða eftir atvikum laga um ársreikninga. Framtalsskylda hvílir á hverjum lögaðila, sbr. 3. gr. 90. gr., sé um

⁸⁰ Starfar skv. lögum nr. 135/2008 um embætti sértaks saksóknara

⁸¹ Nefnast aðilar í þessum kafla nema annað sé tekið fram

bókhaldsskyldan aðila að ræða skal fylgja framtalinu ársreikningur. Í skráðum félögum er nægjanlegt að þeir sem hafa heimild til að binda félagið, undirriti framtalið.

Sinni framtalsskyldur aðili ekki framtalsskyldu sinni er ríkisskattstjóra heimilt að útbúa framtal á viðkomandi á grundvelli fyrirbyggjandi framtals upplýsinga, telji ríkisskattstjóri þær fullnægjandi. Skal það framtal auðkennt sérstaklega og hefur sömu réttaráhrif og áætlun, sbr. 7. mgr. 90. gr. tsl. Um áætlanir skattframtala er fjallað í 2. mgr. 95. gr. tsl. segir að telji skattskyldur aðili ekki fram innan tilskilins frests er ríkisskattstjóra heimilt að áætla tekjur skattaðila svo ríflega að eigi sé hætt við að fjárhæðir séu lægri en þær eru í raun og veru.

5.2.1 Álag á framtal

Um álag á framtalsskylda aðila er fjallað í XII. kafla tsl. í 96. gr. tsl., segir að komi í ljós fyrir eða eftir álagningu að framtal eða einstakir liðir þess eða fylgigöng séu ófullnægjandi, óglögg eða tortryggileg, eigi skráð á lögmæltan hátt eða ófullnægjandi undirrituð eða ríkisskattstjóri telji skýringa þörf á einhverju atriði skal hann skora á framteljenda að bæta úr því innan ákveðins tíma að skýra þá liði sem ríkisskattstjóri óskar. Sé ekki bætt úr annmörkum framtals innan veitts frests eða skýringar ófullnægjandi eða þau gögn ekki talin nægilega áreiðanleg skal ríkisskattstjóri áætla tekjur og eignir skattaðila svo ríflega að eigi sé hætt við að fjárhæðir séu lægri en þær eru í raun og veru, þá ákvarða eða endurákvörðu skatta hans í samræmi við áætlun, sbr. þó 108. gr. Heimild til endurákvörðunar nær til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári sem endurákvörðun fer fram, sbr. 97. gr. tsl.

Í Hrd. nr. 85/1998 (Myllan) reyndi m.a. á heimildir ríkisskattstjóra til endurákvörðunar en ágreiningur var uppi um hvort skattstjóranum í Reykjavík hefði verið heimilt að endurákvörðu opinber gjöld vegna rekstrarársins 1990 og hins vegar hvort heimilt hefði verið að gjaldfæra vissa gjaldaliði sem frádráttarbæran rekstrarkostnað, vegna sama árs. sagði Hæstiréttur m.a. í dómi sínum „Með þessum athugasemdum verður fallist á þá niðurstöðu héraðsdóms, að skattstjóra hafi við frumathugun framtalsgagna stefnda átt að vera ljóst, að ekki voru lagaskilyrði til að færa hina umræddu gjaldaliði til frádráttar. Hann hafi því ekki þurft að leita frekari skýringa og gat hann strikað frádráttarliðina út samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981. Ber því að staðfesta héraðsdóminn.”

Telji framtalsskyldur aðili ekki fram til skatts innan tilskilins frests er ríkisskattstjóra heimilt að bæta allt að 15% álagi við þá skattstofna sem hann áætla, sbr. 1. mgr. 108. gr. tsl. ef hins vegar annmarkar eru á framtali, vantandi skattstofna eða einstakir liðir ranglega færðir er heimilt að bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna, ef aðili leiðréttir einstaka liði áður en álag fer fram er ríkisskattstjóra einungis heimilt að beita hærra álagi en 15%, sbr. 2. mgr. sömu greinar

5.2.2 Refsingar tekjuskattslaga

Um refsingar er fjallað í 109. gr. tsl., þar segir að skýri skattskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því sem máli skiptir um tekjuskatt sinn skal hann greiða fésekt allt að tífoldri skattfjárhæð af þeim skattstofni sem undan var dreginn og aldrei lægri fésekt en nemur tvöfaldri skattfjárhæðinni.⁸² Skattur af álagi skv. 108. gr. tsl. dregst frá sektarfjárhæð. Stórfellt brot gegn ákvæði þessu varðar við 1. mgr. 262. gr. hgl. Það sama gildir ef skattskyldur maður vanrækir að telja fram til skatts af ásetning eða stórkostlegu hirðuleysi, sbr. 2. mgr. 109. gr. tsl. Séu skattyfirvöldum lánar í té rangar eða villandi upplýsingar eða gögn er varða skattframtöl annarra aðila eða aðili aðstoðar við ranga eða villandi skýrslugjöf til skattyfirvalda skal sæta þeirri refsingu sem 1. mgr. laganna kveður á um. Gera má lögðila fésekt fyrir brot á lögum þessum óháð hvort brotið sé rakið til saknæms verknaðar fyrirvarsmanns eða starfsmanns lögðila. Hafi þessir aðilar gerst sekir um brot má gera lögðila bæði sekt og sviptingu starfsréttinda, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir lögðilann eða hann notið hagnaðar af brotinu, sbr. 7. mgr. greinarinnar.

Í máli héraðsdóms nr. S-202/2010 var E sakfelldur fyrir standa ekki skil á virðisaukaskattskýrslum og að hafa ekki staðið skil á þeim virðisaukaskatti sem innheimtur var í atvinnustarfsemi. Einnig fyrir að hafa ekki staðið skil á skattframtali sínu og þannig ekki talið fram skattskyldar tekjur af eigin atvinnustarfsemi, einnig fyrir að hafa ekki fært lögboðið bókhald og varðveitt bókhaldsgögn. Var talið að brotin vörðuðu við 1. mgr. 262 gr. hgl. Sagði í héraðsdómur m.a. að „Þar sem um stórfellt brot var að ræða þykir ekki fært að miða við fésektarlágmark samkvæmt framgreindum ákvæðum, heldur verður miðað við **þrefalda fjárhæð vanskila**“⁸³, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands í máli nr. 475/2005.“ Var E dæmdur til 8 mánaða fangelsisvistar sem falla skyldi niður héldi hann skilorð að 2 árum liðnum, einnig var honum gert að greiða þrefalda fjárhæð innan fjögurra vikna, ella sæta 6 mánaða fangelsisvist.

5.3 Ársreikningar

Í 1. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga⁸⁴ segir að lögini taki til allra félaga með takmarkaðri ábyrgð sem talin eru upp í 1. – 3. tölul. sömu greinar og einnig félaga með ótakmarkaðri ábyrgð skv. 4. tölul. sömu greinar, með þeim undantekningum sem þar eru gerðar.

Bæði í 90. og 91. gr. tsl. sem og 3. gr. árl. er fjallað um ársreikninga sem og reglugerð nr. 664/2008 um ársreikningaskrá, skil og birtingu ársreikninga.⁸⁵ Er meginreglan sú að stjórnin

⁸² Ýmist tvöföldunarregla eða lágmarksfésekt.

⁸³ Feitletrun höfundar

⁸⁴ Hér eftir nefnd árl.

⁸⁵ Hér eftir nefnd ársrg.

og framkvæmdarstjóri⁸⁶ bera ábyrgð á gerð ársreiknings ár hvert og skal hann hafa að geyma rekstrarreikning, efnahagsreikning, sjóðsstreymi og skýringar, sem og skýrslu stjórnar.

Hvert reikningsár skal vera tólf mánuðir og miðast við mánaðamót. Nýtt reikningsár hefst daginn eftir að fyrra reikningsári lýkur. Sé um stofnun eða slit félags, að ræða, eða þegar verið er að breyta reikningsári getur reikningsárið verið skemmra en tólf mánuðir. Því verður aðeins breytt ef sérstakar aðstæður gefa tilefni til, skal þá tilgreina breytingu í samþykktum félags og rökstyðja í skýringum, með fyrsta ársreikningi eftir að breyting var gerð, sbr. 4. gr. árl., sbr. dóm Hrd. 212/2010 þar sem aðili var ekki talin uppfylla skilyrði til að hafa skemra almanaksár en tólf mánuði.

Ársreikningar skulu gerðir í samræmi við lög, reglugerðir og reikningsskilareglur og gefa glögga mynd af afkomu, efnahag og breytingum á handbæru fé, nægi það ekki til að gefa glögga mynd skal þá greina frá grundvallandi frávikum ásamt ástæðum fyrir þeim, sbr. 1. og 2. mgr. 5. gr. árl.

Um skilafresti er fjallað í VII. kafla árl. Segir í 109. gr. árl. og 7. gr. ársrg. að senda skuli ársreikningaskrá ársreikninginn eigi síðar en mánuði eftir að hann var samþykktur, eigi síðar en átta mánuðum eftir lok reikningsárs. Skal koma fram áritun endurskoðenda eða skoðunarmanna og upplýsingar um hvenær hann var samþykktur. Skv. 7. gr. ársrg. sbr. 2. mgr. 3. gr. reglugerðar skal felast í undirritun endurskoðenda eða skoðunarmanns að ársreikningur sé gerður í samræmi við lög, reglugerðir og reikningsskilavenjur. Hafi endurskoðandi eða skoðunarmaður eitthvað við ársreikninginn að athuga ber honum skylda til að gera grein fyrir því í áritun sinni.

Í XII. kafla laganna, sem og ársrg., er fjallað um viðurlög og málsmeðferðir vegna brota á ársreikningalögum. Segir í 121. gr. árl. að ef forsvarsmenn félaga sem falla undir 1. eða 2. tölul. eða 2. másl. 4. tölul. 1. gr. vanrækja að gera ársreikning eða vanrækja að standa skil á ársreikning til opinberrar birtingar teljist sú háttsemi vera meiriháttar brot á lögum.

Ef forsvarsmenn félaga skv. 1. gr. árl rangfæra ársreikning eða einstaka þætti hans, byggja ekki á gerð hans á niðurstöðu úr bókhaldi eða láta rangar eða villandi upplýsingar fylgja, varðar brot við 158. laga nr. hgl., telst sú háttsemi vera meiri háttar brot á lögnum, sbr. 2. mgr. 121. gr. árl. Sama á við ef maður aðstoðar forsvarsmenn félaga, á einhvern hátt að slíkum brotum, sbr. 3. mgr. sömu greinar. Í 1. og 2. tölul. 1. mgr. 122. gr. árl. er fjallað um

⁸⁶ Í þessum kafla nefnast stjórn og framkvæmdarstjórnar hér eftir forsvarsmenn.

stjórn aðila, skv. 1. gr. árl., þar segir að forsvarsmenn geti gerst sekir um refsivert brot gegn ársreikningalögum með athöfnum eða athafnarleysi sínu:

1. Ársreikning hagað andstætt lögum svo reikningsskilin gefi ekki glögga mynd af rekstrarafkomu, eignabreytingu og efnahag í lok þess eða brjóti í bága við IX. og X. kafla þessara laga, enda liggi ekki við broti þessu þyngri refsing samkvæmt þeim lögum eða öðrum.
2. Skýrsla stjórnar greinir ranglega frá eða leynir upplýsingum sem hafa þýðingu um mat á fjárhagslegri stöðu og afkomu þeirra á reikningsárinu.

5.3.1 Breytingar á lögum um ársreikninga

Með breytingarlögum nr. 160/2006 sem tóku gildi þann 9. janúar 2006 voru gerðar breytingar á skilgreiningu á meiri háttar brota í lögnum, sbr. 3. mgr. 126 gr. þeirra laga er urðu að 121. og 122. gr. í árl. Í ársreikningalögum er nú gerður greinamunur eftir félagaforum og stærðarmörkum félaga hvort vanskil á ársreikningi teljist vera brot eða meiriháttar brot gegn lögum um ársreikninga.

Í 1. mgr. 121. gr. er fjallað um félög sem falla undir 1. tölul., 2. tölul. eða 2. másl. 4. tölul. 1. gr., og vanrækja að semja ársreikning eða samstæðureikning, telst það vera meiriháttar brot gegn lögnum sem getur þannig varðað fangelsi allt að sex árum eða fésektum ef málsbætur eru miklar sbr. 120. gr. árl. Í 122. gr. árl. er fjallað um félög, skv. 1. gr. árl., sem eru með takmarkaða ábyrgð, á þetta við um minni einkahlutafélög, sameignarfélag svo og hlutafélög o.fl., með þeim undantekningum sem löggin kveða á um, að þau fari ekki fram úr tilteknum stærðarmörkum.

Um markmið þessara breytinga á lögnum, sagði í nefndarálitum um frumvarpið:

„Markmið frumvarpsins er einkum að auka skil ársreikninga til ársreikningaskrár og gera málsmeðferð skilvirkari en þrátt fyrir skýra lagaskyldu þess efnis er ávallt nokkur fjöldi félaga sem hvorki semur ársreikning né skilar honum.“⁸⁷

Var með þessum sömu breytingarlögum einnig samþykkt að veita ársreikningaskrá heimild til að leggja sektir á félög sem vanrækja skil á ársreikning til opinberrar birtingar, sem nemur allt að 500.000 kr., sbr. 3. mgr. 126. gr. árl. Í ársrg. sem öðlaðist gildi þann 19. júní árið 2008, er fjallað ítarlegar um beitingu sekta vegna vanskila á ársreikningi.

Skv. 13. gr. ársrg. segir að ársreikningaskrá skuli leggja fésektir að upphæð 250.000 kr. á félög sem vanrækja skil á ársreikning til opinberrar birtingar, ef félag vanrækir skil í tvö eða

⁸⁷ Nefndarálit um frumvarp til breytinga á lögum nr. 3/2006 um ársreikninga. löggj. 133. Þskj. 546,302. Mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð <http://www.althingi.is/alttext/133/s/0546.html> [sótt á vefinn 8.3.2012]

fleiri reikningsár skal fjárhæðin vera 500.000 kr. Áður en kemur til sektargreiðslu ber að skora á félag að bæta úr vanskilum sínum innan 30 daga, sbr. 12. gr. ársrg. Þá skal einnig veita félagi sama frest ef ársreikningur er ófullnægjandi, þá er einnig heimilt skv. 2. og 3. mgr. 13. gr. ársrg. að beita félag fésekt að fjárhæð 150.000 kr. Sé um ítrekað ófullnægjandi upplýsingar að ræða skal upphæðin vera 300.000 fyrir hvert ár.

5.3.2. Beiting ársreikningasekta

Sektarákvæðum vegna vanskila á ársreikningi var í fyrsta sinn beitt á öll félög í vanskilum, á árinu 2011, þá náði sektin til vanskila ársreikninga vegna ársins 2009. Í frétt Viðskiptablaðsins frá 19. maí 2011 sagði:

Alls 3229 félög hafa fengið 250 þúsund króna sekt fyrir vanskil á ársreikningum fyrir árið 2009, að sögn Skúla Eggerts Þórðarsonar ríkisskattstjóra. Sektarbréfin voru gefin út 4. og 5. maí og er þetta í fyrsta skipti sem slíkar sektir eru lagðar á.

Í desember 2010 barst félögum í vanskilum áskorun um skil ellegar yrðu lagðar á sektir. Þá voru um 10 þúsund félög í vanskilum. Önnur ítrekun var send út í febrúar 2011 auk þess sem áskorun birtist í blöðum.⁸⁸

Er þessi kafli var ritaður hafði ekki tekist að fá dóma er varða beitingu ársreikningasekta, en meðan á vinnslu ritgerðarinnar stóð kvað yfirséttanefnd upp tvo úrskurði varðandi ársreikningasektir, báða í marsmánuði, báðir óbirtir.

Óbirtur úrskurður YSKN. Nr. 104/2012:

Málavextir voru þeir að þann 14. júlí 2011 kærði einkahlutafélag (E) ákvörðun ríkisskattstjóra til yfirséttanefndar vegna sektar, vegna vanskila á ársreikningi að fjárhæð 250.000 kr. vegna ársins 2009. Í kæru E kom m.a fram að vegna mistaka hefði röng „stofndagsetning“ verið skráð hjá fyrirtækjaskrá sem og að engin rekstur hefði verið hjá félaginu fyrr en á árinu 2011. Sagði jafnframt að ársreikningur með stöðunni 0 hefði verið sendur til ríkisskattstjóra í desember 2010 og staðið hefði verið í þeirri trú að ársreikningur færi sjálfkrafa til fyrirtækjaskrár. Yfirséttanefnd rakti í úrskurði sínum sektarákvæði ársreikningalaga og taldi að skýra bæri ákvæði með hliðsjón af

EES - samning og tilskipun ráðsins nr. 78/660/EBE, sem segir að félög eða fyrirtæki stofnuð á grundvelli einkamála- eða verslunarréttar, þar með talin samvinnufélög og aðrar lögpersónur sem lúta allsherjar- eða einkamálarétti en „þó að frátöldum þeim félögum sem ekki eru rekin í hagnaðarskyni.“ Í ársreikningalögum er ekki skilgreint hvenær félag telst stunda atvinnurekstur í

⁸⁸ Viðskiptablaðið. (2011). *Búið að sekta 3229 félög fyrir vanskil á ársreikningum*. Vefslóð: <http://www.vb.is/frett/63506/> [sótt á vefinn 16.3.2012]

skilningi 3. tölul. 1. mgr. 1. gr. árl. Við ákvörðun þess hvenær félag telst stunda atvinnurekstur hefur einkum verið horft til þess hvort um sjálfstæða starfsemi er að ræða sem rekin er reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði. Með hliðsjón að þessu taldi nefndin að ekki bæri að túlka einkahlutafélög á annan veg en að framan er greint. Taldi nefndin að á E hafi ekki hvílt lagaskylda skv. 109. gr. tsl. að senda ársreikning og felldi niður fésektarákvörðun ríkisskattstjóra.

Óbirtur úrskurður YSKN. Nr. 142/2012:

Kærandi (A) fór fram á að ársreikningasekt að upphæð 250.000 kr., sem ríkiskattstjóri lagði á félagið þann 3. maí 2011 vegna vanskila á ársreikning fyrir árið 2009, yrði felld niður. A hafði falið aðila að annast bókhald og skattaskil sem gat ekki sinnt því vegna veikinda og því fengin annar aðili til þess, umboðsmann kæranda, og hafði A veitt honum frest til 15. apríl 2011. Ársreikningur hafi verið sendur með rafrænum hætti þann 20. mars 2011 ásamt kæru vegna álagningar opinberra gjalda árið 2010, í gegnum vef ríkisskattstjóra. Sektarákvörðun hafi þannig komið forsvarsmönnum A á óvart, sem skiluðu ársreikning þann 10. maí 2011. Í úrskurði nefndarinnar sagði að „viðbárur kæranda gætu ekki leitt til niðurfellingar sektarákvörðunarinnar. En að taka mætti tillit til þess að ársreikning A hafi nú verið skilað er hann barst þann 10. maí 2011. Liggur því ekki annað fyrir en að kærandi hafi sinnt skyldum sínum vegna eldri reikningsára“ og þótti því hæfileg sekt 100.000 kr. og lækkaði því sektin um 150.000 kr.

Í úrskurði 142/2012 var sektin látin standa en lækkuð um 150.000 kr., sem yfirskattanefnd taldi „hæfilegt“ enda hafi kærandi sinnt skyldum sínum skv. 1 mgr. 109. gr. árl. vegna eldri reikningsára.

Athyglisvert er sjá að af úrskurði nefndarinnar nr. 104/2012 má leiða að forsvarsmönnum fyrirtækja, sem hafa stofnað fyrirtæki en jafnvel ekki hafið rekstur, sama af hvaða orsökum, ber ekki skylda til að skila ársreikning nema að reksturinn uppfylli þau skilyrði að vera rekinn í sjálfstæðri starfsemi með reglubundnum hætti og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði.

5.3.2 Endurskoðendaábyrgð

Í 123. gr. árl. er fjallað um endurskoðendaábyrgð þar sem þeir geta einnig orðið sekir um refsiverð brot á lögum með athöfnum eða athafnarleysi ef þeir uppfylla ekki hæfisskilyrði laganna, haga störfum sínum andstætt lögum eða í ósamræmi við góðar endurskoðunarvenjur, gefa rangar eða villandi upplýsingar eða láta hjá líða að geta til um öll þau atriði sem hafa áhrif á rekstrarafkomu eða efnahag félags.

Þess ber að geta að endurskoðendur starfa skv. lögum nr. 79/2008⁸⁹ um endurskoðendur og eru gerðar ríkar kröfur um hæfnisskilyrði þeirra sem og endurmenntun sbr. reglugerð 30/2011. Þannig er tryggt skv. 2. gr. hennar að endurskoðendur viðhaldi reglulega fræðilegri þekkingu, faglegri hæfni og faglegum gildum. Í IX. kafla esl. er fjallað um skaðabótaskyldu og refsingar, kveður þar m.a. á um ábyrgð endurskoðenda á tjóni sem hann eða starfsmenn hans valda af ásetning eða gáleysi.

Skv. 6. gr. esl. er endurskoðendum skylt að hafa gilda starfsábyrgðartryggingu vegna fjárhagstjóns sem hann eða starfsmenn hans geta valdið vegna gáleysis. Sú skylda hvílir einnig á endurskoðendum að staðfesta ár hvert gilda starfsábyrgðartryggingu, sbr. 3. mgr. sömu greinar. Með breytingarlögum nr. 20/2010 um breytingu á lögum um endurskoðendur var orðalagi greinarinnar breytt. Áður tók ákvæðið einnig til ásetningsbrota. Í athugasemdum með frumvarpinu sagði

Eftir gildistöku laganna hefur komið í ljós að váttryggingafélög hafa ekki getað boðið endurskoðendum starfsábyrgðartryggingar vegna tjóns sem leitt getur af ásetningsbrotum. Hafa endurskoðendur því ekki getað uppfyllt skilyrði 1. mgr. 6. gr. laga um endurskoðendur.⁹⁰

28. gr. esl. segir að brot á lögum geta varðað sektum, niðurfellingu starfsréttinda eða fangelsisvist, óháð því hvort um er að ræða ásetning eða gáleysi.

Í dómi Hæstaréttar nr. 272/1999 voru endurskoðendur (E) dæmdir til að greiða N bætur. E sá um milliuppgjör og ársreikninga fyrir N. Gjaldkeri sem starfaði hjá N hafði stundað fjárdrátt í 4 ár og faldi færslur sínar með tilhæfulausum fylgiskjölum í bókhaldi. En E undirrituðu ársreikning án fyrirvara.

6. Virðisaukaskattur

Er lög um virðisaukaskatt tóku þann 1. janúar árið 1990 um leið féllu úr gildi eldri lög um söluskatt. Þá gildir einnig reglugerð nr. 515/1996 um skráningu virðisaukaskattskyldra aðila.⁹¹ Um er að ræða eina tegund óbeinna skatta, í því formi að kaupandi greiðir skattinn endanlega þar sem hann leggst ofan á verð vörunnar eða þjónustunnar hjá seljanda.⁹² Öllum aðilum ber að innheimta virðisaukaskatt sbr. 1. gr. vskl. á öllum stigum viðskipta með vöru og þjónustu,

⁸⁹ Hér eftir nefnd esl.

⁹⁰ Frumvarp til laga um breytingu á lögum nr 79/2008 um endurskoðendur. Þskj. 252, mál 227. Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/altext/138/s/0252.html> [sótt á vefinn 27.3.2012]

⁹¹ Virðisaukaskattskyldur aðili verður hér eftir nefndur aðili.

⁹² Ríkisskattstjóri. (2011). *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*. Bls. 5. Vefslóð: http://www.rsk.is/ws/cm/file/rsk_1119.is.pdf

nema aðilar séu sérstaklega undanskildir virðisaukaskattskyldu sbr. 2. gr. vskl. Um skattskylda aðila er fjallað um í II. kafla vskl., þá einna helst í 1. tölul. 3. gr. sem segir að þeir aðilar sem starfa í atvinnuskyni eða fara með sjálfstæða starfsemi sem selja vöru eða veita þjónustu eru virðisaukaskattskyldir.⁹³ Í VI. kafla vskl. er fjallað um skatthlutfall meginreglan er að hið almenna þrep virðisaukaskatts er 25,5% en getur einnig verið 7% sem á við í vissum tilvikum, sbr. 2.mgr. 14. gr. vskl má þar einna helst nefna útleiga hótél- og gistisherbergja sala á matvöru o.fl.

6.1 Tilkynningarskylda virðisaukaskattskyldra aðila

Aðilar skulu tilkynna skráningu sérstaklega til ríkisskattstjóra, sbr. 5. gr. vskl., innan átta daga áður en starfsemi hefst. Þegar aðili hefur verið færður á virðisaukaskattskrá fær viðkomandi staðfestingu frá ríkisskattstjóra og fær úthlutað virðisaukaskattnáúmeri. Frá og með skráningardegi öðlast aðili heimild til að telja fram mismuninn á innskatt og útskatt. Með útskatti er átt við þann virðisaukaskatt sem fellur á skattskylda sölu eða afhendingu á tilteknu tímabili, sbr. 2. mgr. 15. gr. vskl. frá honum dregst svo innskattur, sá skattur sem safnast til við kaup á vöru og þjónustu sem notuð er í rekstrinum sbr. 3 mgr. 15. gr., með þeim undantekningum sem 3. mgr. 16. gr. kveður á um, og skilar svo mismuninum til ríkissjóðs skv. 15. gr. vskl.

Sinni virðisaukaskattsskyldur aðili ekki tilkynningarskyldu sinni til ríkisskattstjóra um að hann hafi virðisaukaskattskyldan atvinnurekstur eða starfsemi með höndum hefur ríkisskattstjóri heimild skv. 4. mgr. 5. gr. vskl. til að úrskurða aðila sem á virðisaukaskrá og tilkynna viðkomandi það.

Í dómi Hæstaréttar nr. 285/1999 voru málavextir þeir að framkvæmdarstjóri (B) Teiknistofu hf. var sakfelldur fyrir brot gegn lögum um virðisaukaskatt og lögum um tekju og eignaskatt með því að hafa ekki tilkynnt til ríkisskattstjóra um virðisaukaskattskylda starfsemi félagsins. Einnig fyrir að hafa vantalið tekjur B komist var undan því að greiða bæði virðisaukaskatt og tekjuskatt. Ýmist var tilgreint á útgefnum reikningum, sem B gaf út, heildarupphæð með virðisaukaskatti eða virðisaukaskattur ekki tilgreindur, í þeim tilvikum sem gefið var upp virðisaukaskattsnúmer var það í eigu annars fyrirtækis sem B átti einnig hluta í. Taldi Hæstiréttur að ekki væri heimilt að heimfæra til 6. mgr. 40. gr. vskl. þar sem brot B höfðu verið framin fyrir gildistöku laga nr. 39/1995 um breytingu á almennum hegningarlögum og laga nr. 42/1995 sem breyttu 40. gr. vskl. Var B sakfelldur og gert að greiða 500.000 kr. í sekt eða sæta 60 daga fangelsi yrði sekt ekki greidd innan fjögurra vikna.

⁹³ Ríkisskattstjóri. (2011). *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*. Bls. 5. Vefslóð: http://www.rsk.is/ws/cm/file/rsk_1119.is.pdf

Sú breyting var gerð á lögunum með lögum nr. 163/2010 um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum (rafræn þjónustusala og eftirlit vegna áætlana) sem öðluðust gildi þann 18. desember 2010, var ríkisskattstjóra gert heimilt til að fella aðila af virðisaukaskattsskrá hafi viðkomandi sætt áætlunum skv. 25. eða 26. gr. samfellt í tvö ár eða lengur sbr. 1. mgr. 27. gr. A. vskl. getur aðili þá ekki skráð sig aftur nema að vissum skilyrðum uppfylltum, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Í athugasemdum við frumvarpið sagði m.a:

Áætluðum aðilum á virðisaukaskattsskrá, þ.e. þeim aðilum sem ekki skila virðisaukaskattsskýrslu á réttum tíma, hefur fjölgað verulega á síðustu árum og hafa úrræði ríkisskattstjóra til að bregðast við því verið afar takmörkuð. Áætlaðir aðilar hafa jafnvel verið árum saman á virðisaukaskattsskránni án þess að standa skil á virðisaukaskattinum í ríkissjóð. Ríkissjóður hefur því orðið af háum fjárhæðum vegna þessara skattaðila. Um það bil 32 þúsund aðilar eru á virðisaukaskattsskrá og sæta um 20% þeirra áætlun við frumálagningu. Nokkur hluti þeirra skilar þó skýrslu síðar en oft án greiðslu. Í skýrslu Ríkisendurskoðunar um endurskoðun ríkisreiknings 2007 kemur fram að um 1.800 lögaðilar og 1.500 einstaklingar hafa verið áætlaðir samfellt í fjögur ár. Í skýrslu starfshóps ríkisskattstjóra sem gerði skýrslu um áætlanir í virðisaukaskatti á árinu 2008 var talið að um 1.500 aðilar skili aldrei lögboðnum gögnum eða gjöldum.[...] ⁹⁴

Fyrir gildistöku ákvæðisins hafði ríkisskattstjóri einungis heimild til að beita aðila áætlunum á aðila sem skiluðu ekki skýrslum.

6.2 Bókhaldsskylda virðisaukaskatts

Í VIII. kafla vskl. er fjallað um tilhögun bókhalds svo og í reglugerð nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila.

Aðilum ber að ganga úr skugga um að bókhaldi sé hagað á þann hátt að skattayfirvöld geti kannað réttmæti virðisaukaskattskila, sbr. 17. gr. vskl. Þá skal varðveita öll þau gögn er varða virðisaukaskatt í sjö ár, talið frá lokum viðkomandi reikningsárs sbr. 2. mgr. allar bækur og gögn sem varða virðisaukaskattskil. Sé um að ræða strimla úr sjóðsvél þarf að geyma þá í þrjú ár frá lokum viðkomandi reikningsárs.

Í aðalbókhaldi skal færa sérstaka reikninga fyrir þær fjárhæðir sem fara á virðisaukaskýrslur, eða þær fjárhæðir færðar í sérstakar undirbækur eða yfirlit sem byggjast á aðalbókhaldi, sbr. 1. mgr. 18. gr. vskl. Sé um blandaða starfsemi að ræða skal halda virðisaukaskatt sérstaklega aðgreindum, bæði í bókhaldi sem og á virðisaukaskattsskýrslu, sbr. 2. mgr. Einnig segir í 3.

⁹⁴ Frumvarp til laga um breytingu á lögum nr 50/1988, um virðisaukaskatt, (rafræn þjónustusala og eftirlit vegna áætlana). lögþ.139. þskj 227,208. Mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda.<http://www.althingi.is/altext/139/s/0227.html> [sótt á vefinn 20.2.2012]

mgr. greinarinnar að þau innkaup sem séu undanþegin virðisaukaskatti skuli aðgreina frá aðalbókhaldi.

Reikningar fyrir innskatt og útskatt skulu vera á aðskildum reikningum sem heimilt er að færa í lok hvers uppgjörstímabils, enda sé hægt að reikna mismuninn beint á grundvelli reikninga yfir kaup og sölu skattskyldrar vöru og þjónustu, sbr. 4. mgr. 18. gr. vskl. Sala aðila telst vera skattskyld nema sýnt sé sérstaklega fram á, með bókhaldi og gögnum, að sala sé undanþegin virðisaukaskatti. Vanræki aðili að taka virðisaukaskatt af vöru eða þjónustu sem skattskyld er skal hann samt standa skil á virðisaukaskatti, sbr. 19. gr. vskl.

Gefa skal út reikning við sérhverja sölu eða afhendingu á skattskyldri þjónustu, sbr. þó 21. gr. vskl., sem skal uppfylla þau skilyrði sem kveðið er á um í 20. gr. vskl. Ennfremur skulu reikningseyðublöð vera í fyrirfram tölusett í samfelldri töluröð. Skal reikningur bera með sér hvort virðisaukaskattur sé innifalinn í heildarupphæð eða ekki og þá skal tilgreina sérstaklega fram hver er upphæð virðisaukaskatts er. Við sölu til annars skattskylds aðila skal virðisaukaskattur koma sérstaklega fram á reikning.

Bókhaldi skal hagað á þann veg að aðili geti veitt skattyfirvöldum upplýsingar um innkaup og sölu til og frá öðrum skattskyldum aðilum, sbr. 6. mgr. 20. gr. vskl.

Sé aðili undanþegin virðisaukaskattskyldu mega reikningar ekki gefa á neinn hátt til kynna að virðisaukaskattur sé innifalinn í verði, sbr. 1. mgr. 22. gr., hafi verið tilgreint á einhvern hátt að hann sé innifalinn í verði ber að skila skattinum til ríkissjóðs nema gerð sé leiðrétting þá fellur skilaskylda niður, sbr. 3. mgr. 22. gr. vskl.

Vanræki aðili að færa tilskilið bókhald samkvæmt ákvæðum VIII. kafla vskl. skal skattranssóknarstjóri ríkisins beina tilmælum til aðila um úrbætur. Sé þeim tilmælum ekki sinnt getur skattranssóknarstjóri látið stöðva atvinnurekstur aðila þar til úrbætur hafa verið gerðar, sbr. 5. mgr. 28. gr. vskl.

YSKN nr. 940/1997 hafði skattstjóri hækkað virðisaukaskattsskylda veltu aðila um áætlaða fjárhæð á vissu tímabili. Taldi skattstjóri að þar tekjuskráning hefði verið ófullnægjandi þar sem hún var byggð ekki á skráningu úr sjóðvél. Yfirskattanefnd komst að þeirri niðurstöðu að rétt hefði verið að áætla skattskylda veltu aðila á þessum forsendum fyrir umrætt tímabil.

6.3 Uppgjörstímabil og gjalddagar virðisaukaskatts

Í IX. kafla vskl. fjallar um uppgjörstímabil, gjalddaga og kærur og til fyllingar er reglugerð 667/1995 um framtal og skil á virðisaukaskatti. Meginreglan er að uppgjör vegna

virðisaukaskatts sé tveir mánuðir, sbr. 24. gr. vskl. Þó getur verið um ársuppgjör að ræða, ef aðilar uppfylla skilyrði laganna um ársskil, sbr. 3. gr. reglugerðarinnar.

Skila skal virðisaukaskattsskýrslu⁹⁵ og greiða eigi síðar en á fimmta degi annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils, beri gjalddaga upp á helgidag eða frídegi færast gjalddagi fram á næsta virka dag þar á eftir, sbr. 2. mgr. 24. gr. vskl.

6.4 Áætlun virðisaukaskatts

Sé skýrsla ekki skilað á réttum tíma, skýrsla talin ófullnægjandi eða fylgigögnum hennar ábótavant hefur skattstjóri heimild til að áætla virðisaukaskatt á viðkomandi tímabil. Áætlun skal vera svo rífleg að ekki sé hætt á að áætlun sé lægri en hún raunverulega er, sbr. seinni másl. 2. mgr. 25. gr. vskl. Enn fremur segir í 2. mgr. 26. gr. vskl. að heimilt sé að beita áætlun á aðila ef viss skilyrði heimila, þau eru:

- Uppfyllir ekki kröfu til bókhalds skv. bókhaldslögum
- Skýrsla styðst ekki við lögmæt gögn.
- Þau gögn sem eru að baki skýrslu eru ekki nægilega örugg eða tekjuskráning og útbúnaður sem notaður er við tekjuskráningu s.s. sjóðsvélar eða form reikninga uppfyllir ekki skilyrði sem vskl. eða reglugerðir kveða á um.

6.5 Endurákvörðun

Við ákvörðun eða endurákvörðun virðisaukaskatts skal aðila tilkynnt skriflega um fyrirhugaðar breytingar og honum gert grein fyrir af hvaða ástæðum breyting er gerð, svo aðili geti tjáð sig skriflega um málið⁹⁶ og þá lagt fram önnur gögn. Ber að gefa 15 daga frest frá póstlagningu tilkynningar um breytingar á virðisaukaskatti, sbr. 3. mgr. 26. gr. vskl. Þá er ríkisskattstjóra jafnframt fengin heimild til að endurávarða þrátt fyrir að ekki náist að tilkynna aðila um endurákvörðun á dvalarstað hans. Skal skattstjóri innan tveggja mánaða, frá lokun frests sem aðili fékk, tilkynna viðkomandi rökstuddan úrskurð um endurákvörðun í ábyrgðarpósti, sbr. 4. mgr. 26. gr. vskl.

Ríkisskattstjóri hefur heimild til að endurávarða skýrslur allt að sex ár aftur í tímann. Ef um er að ræða undangengna rannsókn hjá embætti skattrannsóknarstjóra eða ríkislögreglustjóra þá skal heimild til endurákvörðunar talin frá byrjun þess árs er rannsókn hófst, sbr. 5. mgr. 26. gr. vskl.

⁹⁵ Hér eftir nefnd skýrsla

⁹⁶ Andmæla regla: Aðila skal gefin kostur á að tjá sig um efni máls áður en stjórnvald tekur ákvörðun, liggi ekki fyrir afstaða hans og rök fyrir henni. skv. 13. gr. laga nr. 37/1993 stjórnsýslulaga.

Sé um að ræða endurákvörðun eru úrskurðir ríkisskattstjóra kæránlegir til yfirskattanefndar sbr. seinni málsli. 4. mgr. 26. gr. vskl. Ef virðisaukaskattur endurákvörðaður samtímis ákvörðun er endurákvörðunin kæránlegur til Yfirskattanefndar innan 30 daga frá því skattur var ákveðin, sbr. 2. mgr. 29. gr. vskl.

6.6 Álag á vangoldinn virðisaukaskatt

Í 27. gr. vskl. er fjallað um álag á vangoldinn virðisaukaskatt. Segir að sé virðisaukaskattur ekki greiddur á tilskildum tíma skal aðili sæta álagi, til viðbótar við það sem viðkomandi bar að gera skil á. Á þetta einnig við ef um er að ræða áætlun eða endurgreiðslu sem aðili hefur fengið en verið of há. Skal þá innheimt 1% fyrir hvern dag en þó ekki hærra en 10%.

Ákvæði laganna um álag var breytt árið 1995 með lögum nr. 40/1995 um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum. Fyrir breytingu var um að ræða 2% álag sem lagðist ofan á vangoldin virðisaukaskatt á hverjum degi í tíu daga og var því um að ræða allt að 20% álag. Í athugasemdum með þessum breytingum sagði:

„Í breytingu þessari felst ekki að vanskil á virðisaukaskatti verði ekki litin jafnalvarlegum augum og hingað til heldur endurspeglar þessi breyting breyttar aðstæður þar sem verðbólga er miklum mun lægri nú en var þegar regla þessi var sett.“⁹⁷

Hafi aðili fengið áætlaðan virðisaukaskatt á sig en sendir síðar inn rétta skýrslu⁹⁸ ber að leggja hana til grundavallar greiðslu, með álagi. Það sama gildir um vangreiddan, ógreiddan eða ofnendurgreiddan virðisaukaskatt eldri tímabila sbr. 4. mgr. 27. gr. vskl. Einnig segir í 5. mgr. vskl. segir að komi í ljós að aðili sem átti að greiða virðisaukaskatt hafi ekki verið áætlaður skattur eða hann lægri en raunskuld er, ber einnig að greiða álag.

Í máli YSKN nr. 342/2006 voru málavextir þeir að skattstjóri áætlaði virðisaukaskatt hjá kæranda fyrir tímabilið september-október, árið 2005. Í kjölfarið sendi kærandi inn virðisaukaskattskýrslu sem ríkisskattstjóri samþykkti að leggja til grundavallar en auk álags, vegna síðbúna skila kæranda, og felldi þar með niður áætlunina. Kærandi taldi að honum hefði ekki verið gefinn kostur á að tjá sig um áætlunin ríkisskattstjóra og vísaði til þess að um brotið hefði verið á andmælarétti hans. Yfirskattanefnd hafnaði kröfum um niðurfellingu álags og sagði m.a. í úrskurði sínum að: „Þegar litið er til eðlis þess álags, sem mælt er fyrir um í 1. og 2. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988, sem er lögbundið og leiðir sjálfkrafa af tilgreindum aðstæðum í 1. mgr. greinarinnar, verður út af fyrir sig ekki að því fundið þótt álagsbeitingin hafi ekki verið boðuð kæranda sérstaklega. Var kæranda

⁹⁷ Frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. löggj. 118. 257. mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/altext/118/s/0300.html> [23.2.2012]

⁹⁸ Skv. seinni málslið 1. mgr. 29. gr. vskl. skal fullnægjandi virðisaukaskattskýrsla tekin sem kæra ef um er að ræða áætlun.

og í lófa lagið að bera sig upp undan álagsbeitingu þegar hann lagði fram virðisaukaskattsskýrslu fyrir umrætt uppgjörstímabil.“

Af þessum úrskurði má sjá að ekki þarf að tilkynna virðisaukaskattskyldum aðilum sérstaklega um áætlun á virðisaukaskatts, sé skýrslu ekki skilað fyrir gjalddaga leiði það sjálfkrafa til þess að ríkisskattstjóri áætlar virðisaukaskatt á aðila.

Skv. 6. mgr. 27. gr. vskl. segir að heimilt sé að fella niður álag, sem aðili sætti, ef aðili færir gildar ástæður sér til málsbóta og er skattayfirvöldum gert að meta hvað teljist vera gildar ástæður. Er þá fyrri áætlun breytt, ef sérstakar aðstæður eru fyrir hendi og fær aðili þá kærufrest að nýju, nema um lækkun hafi verið að ræða frá fyrri áætlun.

Í úrskurði YSKN nr. 153/2004 kærði einkahlutafélag álag sem það fékk vegna síðbúinna skila á skýrslu fyrir uppgjörstímabilið maí – júní og bar fyrir sig að um væri að ræða mistök af hálfu starfsmanns. Starfsmaður hafði greitt staðgreiðsluskilagrein tíu dögum fyrir gjalddaga fyrir mistök í staðinn fyrir að greiða virðisaukaskatt. Aðalkrafa kæranda var að álag yrði fellt niður á grundvelli 6. mgr. 27. gr., sem heimilar niðurfellingu ef sérstakar aðstæður eru fyrir hendi. Varakrafa hljóðaði upp á að sú greiðsla sem hefði verið greidd fyrir mistök yrði dregin frá álagi sem kærandi var látið sæta og kæmi þar með til lækkunar á álagi. Vísaði kærandi m.a. til þess að félagið hefði aldrei verið í vanskilum við skattayfirvöld og sýndi fram á gögn þess eðlis. Skattstjóri hafnaði kröfum og sagði að mistök starfsmanna réttlæti ekki niðurfellingu álags og vísaði til þess að yfirskattanefnd hefði ítrekað staðfest það í úrskurðum sínum og benti m.a. á úrskurði nr. 524/1999, 312/2000 og 55/2003 og taldi mistök starfsmanns því ekki falla undir óviðráðanleg eða utanaðkomandi atvik. Hafnaði nefndin aðalkröfu kæranda með sömu rökum og ríkisskattstjóri, að ekki væri um gildar ástæður fyrir niðurfellingu á álag að ræða en féllst hinsvegar á varakröfu og kom greiðslan sem innt var að hendi til lækkunar álagi.

Beiting álags skv. 2. mgr. hefur lengi staðið í lögum, þrátt fyrir að álagsprósenta hafi breyst í tímanna rás, þá er þetta ívilnunarákvæði um álag túlkað afar þröngt. Algengast er að slík mál séu kærð til yfirskattanefndar og hefur oftast en ekki verið synjað um niðurfellingu álags nema aðstæður séu afar sérstakar.

Eftir efnahagshrunið haustið 2008 var þessu ákvæði beitt fyrir tilstuðlan fjármálaráðuneytisins. Í þrígang beindi fjármálaráðuneytið þeim tilmælum til skattstjóra, og annarra innheimtumanna, að fellt yrði tímabundið niður álag vegna virðisaukaskattskila á í lok árs 2008 og byrjun árs 2009. Sagði m.a. í fréttatilkynningu ráðuneytisins

„Vegna þeirra truflana sem orðið hafa á bankastarfsemi hér á landi og áhrifa þess á atvinnulífið telur ráðuneytið að gildar ástæður séu til að beita heimild 6. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988, til tímabundinnar niðurfellingar álags vegna skila á virðisaukaskatti.“⁹⁹

Árið 2010 voru samþykkt lög nr. 163/2010 um breytingar á vskl., sem tóku gildi þann 1. janúar 2011. Kom þá inn 27. gr. B. vskl. sem segir að berist skýrsla eftir að aðili hefur sætt áætlun skal leggja á hann 5.000 kr. gjald fyrir hverja skýrslu sem skilað er of seint. Ríkisskattstjóri hefur heimild til að fella þetta gjald niður færi aðili sér gildar málsbætur og skal ríkisskattstjóri meta það í hverju tilviki fyrir sig. Í athugasemdum með frumvarpi að þessum breytingum sagði:

Hátt hlutfall þeirra skattaðila sem sæta áætlun ríkisskattstjóra leiðréttir áætlunina síðar með því að skila virðisaukaskattsskýrslu. Síðbúin virðisaukaskattsskil eru gríðarlega kostnaðarsöm fyrir skattyfirvöld og innheimtumenn ríkissjóðs og fjöldi þeirra sem eru áætlaðir á hverju uppgjörstímabili hefur aukist síðastliðin ár. Engin viðurlög hafa verið við vanskilum skýrslna utan lögbundins álags og er þess vænst að gjaldið verði einn liður í því að sporna við áætlunum í virðisaukaskatti.¹⁰⁰

6.7 Dráttarvextir á virðisaukaskatt

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga skal greiða dráttarvexti sbr. 1. mgr. 28. gr. vskl. sama gildir ef aðili hefur fengið endurgreiðslu sem hefur verið of há. Þá í 2. mgr. sömu greinar segir að þau gjöld sem geta komið til við vanskil virðisaukaskatts álag, dráttarvextir eða kröfur um endurheimtu of hárra endurgreiðslna njóta lögtaksréttar.

6.8 Ábyrgð á greiðslum virðisaukaskatts

Í 2. mgr. 28. gr. vskl. segir að óheimilt sé að slíta félagi fyrr en virðisaukaskattskröfur hafa verið greiddar að fullu. Stjórnarmenn félaga, sjóða og stofnanna bera óskipta ábyrgð á greiðslu á virðisaukaskatti. Hafi félagi verið slitið án þess að kröfur vegna virðisaukaskatts hafi verið greiddar bera skilanevndarmenn óskipta ábyrgð á greiðslu þeirra.

6.9 Ágreiningur um skattskyldu

Komi til ágreinings um skattskyldu eða skatthæð er heimilt að kæra úrskurði ríkisskattstjóra til yfirskattanevndar, sem er æðsti úrskurðaraðili á stjórnslustigi. Hafi yfirskattanevnd

⁹⁹ Samantekt ráðuneyta á aðgerðum vegna falls bankanna og áhrifa þess á efnahagslífið. (2009). Bls. 16 Vefslóð: <http://www.forsaetisraduneyti.is/media/island/frettir/Samantekt.pdf>

¹⁰⁰ Frumvarp til laga um breytingu á lögum nr 50/1988, um virðisaukaskatt, (rafræn þjónustusala og eftirlit vegna áætlana). löggj.139. þskj 227,208. Mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda.<http://www.althingi.is/altext/139/s/0227.html> [sótt á vefinn 20.2.2012]

úrskurðað í máli er heimilt að bera ágreining undir dómstóla, það þarf þó að gera innan sex mánaða frá úrskurði yfirsattanefndar, sbr. 4. mgr. 29. gr. vskl.

Þrátt fyrir áfrýjun eða deilu um skattskyldu og/eða skatthæð aðila, frestar kæra ekki gjalddaga skattsins né leysir undan öðrum viðurlögum sem koma til við vangreiðslu. Komi til lækkunar skatts eftir úrskurð eða niðurstöðu dóms skal endurgreiða aðila sem þeirri lækkun nemur.

6.10 Refsiákvæði virðisaukaskattslaga

Í 40. gr. XII. kafla vskl. segir að skýri skattskyldur maður af ásetning eða stórkostlegu hirðuleysi ranglega eða villandi frá einhverju sem er skiptir máli um virðisaukaskatt sinn, afhendi ekki skýrslur á lögmaeltum tíma eða virðisaukaskatt sem hann hefur innheimt eða honum bar að innheimta skal hann greiða fésekt allt að tífaldrí fjárhæð sem undan var dregin, vanrækt var að greiða, vanrækt var að greiða eða fékk of-endurgreitt. Aldrei þó lægri en sem nemur tvöfaldrí umræddri fjárhæð. Þó skal sbr. 3. mgr. 40. gr. vskl. það álag það sem mælt er fyrir um í 27. gr. vskl. dragast frá sektarfjárhæð.

Um vanskil á greiðslu virðisaukaskatts segir í seinni málsli. 1. mgr. 40. gr. vskl. að fésektarlágmarkið eigi **ekki við ef brotið felst í vanskilum á virðisaukaskatti samkvæmt skýrslum, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar.**¹⁰¹ Stórfellt brot gegn þessu ákvæði getur varðað við 1. mgr. 262. gr. hgl.

Í dóm Hrd. 193/1999 voru málavextir að bú R var tekið til gjaldþrotaskipta og námu vanskil félagsins tæpum 2,3 miljónum sem R skuldaði í virðisaukaskatt. Hæstiréttur komst að brot ekki vera stórfellt eða sakir hans meiriháttar og var stjórnarmaður R dæmdur til að greiða 3.000.000 kr. í sekt.

Fésektarlágmarkið var innleitt með lögum nr. 42/1995 um breytingar á refsíákvæðum nokkurra skattalaga og tóku gildi þann 24. febrúar 1995. Með þessu fól þetta í sér að sé ekki um meiriháttar brot að ræða sem varðar 262. gr. hgl. þá sé heimilt að beita margfeldissektum sem eru aldrei minni en tvöföldun þeirrar fjárhæðar sem undan var dregin.

Seinni málsliður 1. mgr. 40. gr. vskl. var innfelldur með lögum nr. 134/2005 öðluðust gildi 9. desember 2005. Sagði í athugasemdum frumvarpsins:

„Vanskil á vörslufé vegna greiðsluferfiðleika eru nokkuð ólík öðrum skattalagabrotum. Slík brot hafa sjaldnast þau einkenni sem algengt er að fylgi skattsvikum, svo sem vanhöld á færslu bókhalds. Ekki er heldur fyrir að fara þeirri leynd sem að jafnaði einkennir skattsvik og önnur

¹⁰¹ Feitletrun höfundar

skattalagabrot. Oft eiga brotlegir sér einnig málsbætur umfram þá sem fremja önnur skattalagabrot en skýringa er ósjaldan að leita í því að forsvarsmenn fyrirtækja hafa lent í greiðsluferðleikum sem oft enda með gjaldþroti. Tilgangur breytingarinnar er einnig sá að gefa dómstólum meira svigrúm til að ákveða refsingu, einkum með hliðsjón af málsbótum sem brotlegir kunna að hafa. Þær breytingarnar sem lögfestar voru árið 1995 miðuðust fyrst og fremst við alvarleg skattalagabrot en undir þau falla vanskil alla jafna ekki nema þau nái yfir langt tímabil, um verulegar fjárhæðir sé að ræða eða ítrekað brot eða aðstæður auki saknæmi verknaðarins en þá varða brotin jafnframt við 262. gr. almennra hegningarlaga, nr. 19/1940 [...] Leggja verður áherslu á að vextir og álag sem leggjast á vangoldna fjárhæð samkvæmt lögum teljast ekki til refsiverðra vanskila. Telja verður að vörslufé aukist ekki þótt því sé haldið tímabundið og því ekki ástæða til að lögfesta að vangreiddir vextir geti orðið grundvöllur refsingar.[...] Flutningsmenn telja að þeir gjaldendur sem af ýmsum ástæðum skila ekki inn skilagrein eða virðisaukaskattsskýrslu á réttum tíma hafi því miður engan fjárhagslegan hvata í núgildandi kerfi til að upplýsa um stöðu mála með því að skila inn skilagrein eða virðisaukaskattsskýrslu eftir að frestur er liðinn og gera upp skuldir sínar að hluta vegna þess hvernig núverandi fyrirkomulagi og löggjöf er háttað. Ástæður þess að gjaldendur skila ekki inn upplýsingum geta verið af margvíslegum toga. [...] Samkvæmt núgildandi löggjöf **vofir yfir þessum aðilum sekt að lágmarki tvöföld skattfjárhæð hvort sem þeir upplýsa um málið og greiða hluta hins vangoldna skatts eða ekki.**¹⁰² Gerir núverandi fyrirkomulag því ekki ráð fyrir neinni aðstoð eða hvatningu til þessara aðila til þess að ráða við þann vanda sem þeir hafa komið sér í. Það hlýtur að teljast allra hagur, jafnt fyrir innheimtuaðila sem gjaldendur, að löggjöfin feli í sér hvatningu fyrir gjaldendur til að upplýsa um stöðu mála og til að gera upp skuldir sínar eins og þeir mögulega geta. Of harðar og ósveigjanlegar reglur sem þessar, sem ekki taka mið af fjölbreytilegum aðstæðum, eru frekar til þess fallnar að brjóta niður í stað þess að vera uppbyggjandi. Við þessu þarf löggjafinn að bregðast með því að gera skattkerfið sveigjanlegra og manneskjulegra án þess að draga úr því markmiði þess að allir greiði þá skatta sem þeir hafa innheimt fyrir ríkið af þriðja aðila.“

Fyrir gildistöku þessa laga reyndi á fésektarlágmarkið vegna vanskila í máli héraðsdóms nr. S-1758/2004 (Brasserie Borg).

Málavextir voru þeir að framkvæmdarstjóra og stjórnarformanni einkahlutafyrirtækis (Ö) var gefið að sök að hafa brotið gegn lögum um virðisaukaskatt með því að hafa ekki staðið skil á virðisaukaskatti er nam tæpum 40 milljónum á árunum 1999, 2000 og 2001 og fyrir að hafa ekki staðið skil á staðgreiðslu opinberra gjalda, rúmlega 21 milljón. Ö játaði brot sín fyrir dómi. Ákærði hlaut dóm fyrir samskonar brot árið 2003 og var þá gert að greiða sekt að upphæð 30 milljónum og vararefsing var 12 mánaða fangelsi og var því um hegningarauka að ræða. Var litið til þess að um var að ræða háar fjárhæðir, eða næstum 60 milljónir. Ö hafði þó þegar greitt um 33 milljónir af virðisaukaskattskuldinni, sem var upphaflega um 40 milljónir. Einnig hafði hann greitt um 19 milljónir vegna gjaldfallinnar staðgreiðslu opinberra gjalda sem upphaflega var um 21 milljón. Því

¹⁰² Feitletrun höfundar

var eftir 8,5 milljóna skuld í opinberra gjalda og virðisaukaskatts. Sagði í dómnum að „með vísan til 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 með áorðnum breytingum og jafnframt með vísan til 2. mgr. 30. gr. laga nr. 45/1987 með áorðnum breytingum skyldi ákærði auk fangelsisrefsingarinnar sæta sektarrefsingu. Ofangreind lagaákvæði mæla fyrir um að sekt skuli ekki nema lægri fjárhæð en tvöföldu brotaandlagi.“ Var því Ö gert að greiða sekt í ríkissjóð að upphæð 121 milljón til viðbótar sektinni sem hann hlaut með dómi árið 2003. Vararefsing var ákvörðuð 12 mánaða fangelsisvist.

7. Staðgreiðsla opinberra gjalda

Um staðgreiðslu opinberra gjalda gilda lög nr. 45/1987,¹⁰³ með síðari breytingum, sem tóku gildi þann 1. janúar 1988. Í 1. gr. laganna segir að staðgreiðsla opinberra gjalda sé bráðabirgðagreiðsla tekjuskatts og útsvars launamanna á tekjuári, sem og tryggingagjalds¹⁰⁴ launagreiðanda¹⁰⁵ á því ári, nema annað sé tekið fram. Tekur staðgreiðsla til tekjuskatts manna sem skattskyldir eru skv. 1. gr. og 1., 2., tölul. 3. gr. tsl., sbr. 2. gr. stgrl.

Skv. 3. gr. stgrl. taka þau til allra aðila sem greiða laun eða annast milligöngu á greiðslum sem eru gjaldskyldar. Taka lög in til allra þeirra sem fá endurgjald fyrir starf sem unnið er fyrir launagreiðanda, einnig þeirra sem njóta eftirlauna eða lífeyris. Tekur það einnig til þeirra sem ber að reikna sér, maka eða barni sínu endurgjald vegna vinnu við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, sbr. 1. – 6. tölul. 4. gr. stgrl.

Um skilgreiningu launa fer skv. 5. gr. stgrl. er segir að þau taki m.a. til hvers konar launa sem unnin eru fyrir annan aðila og óháð hvort greitt sé í reiðufé, fríðu, hlunnindum eða vinnuskiptum o.fl. Einnig til þess endurgjalds sem aðila ber að reikna sér, sbr. 6. gr. stgrl. Launagreiðandi telst vera hver sá aðili sem greiðir laun eða hefur milligöngu um launagreiðslur, sbr. 7. gr. stgrl. Skal launagreiðandi sjá um staðgreiðslu fyrir hönd launamanns samkvæmt ákvæðum 15. gr. stgrl., sbr. 20. gr. Um innheimtuhlutfall launa í staðgreiðslu gildir reglugerð nr. 111/2010.¹⁰⁶ Í 1. gr. innheimturg. segir að afdráttur staðgreiðslu opinberra gjalda skal miðast við laun hvers mánaðar fyrir sig og vera í samræmi við ákvæði stgrl.

¹⁰³ Hér eftir nefnd stgrl.

¹⁰⁴ Um tryggingargjald er fjallað um í kafla 8.

¹⁰⁵ Launagreiðandi getur bæði verið lögaðili og aðili í sjálfstæðum atvinnurekstri í þessum kafla verður notað orðið aðili yfir báða nema annað sé tekið fram.

¹⁰⁶ Hér eftir nefnt innheimturg.

7.1 Tilkynningarskylda til launagreiðendaskrár

Launagreiðandi skal ótilkvaddur tilkynna ríkisskattstjóra um starfsemi sína, eigi síðar en 8 dögum áður en starfsemi hefst, sbr. 19. gr. stgrl. Hafi aðili ekki sinnt tilkynningarskyldu sinni er ríkisskattstjóra heimilt að úrskurða aðila sem launagreiðenda og tilkynna viðkomandi um skráningu, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Hætti aðili launagreiðslum á staðgreiðsluári, skal einnig tilkynna það til ríkisskattstjóra innan 8 daga, sbr. 4. mgr. 19. gr. stgrl.

Í 2. mgr. 19. gr. stgrl. er fjallað um skráningu á launagreiðendaskrá til ríkisskattstjóra og segir að við skráningu fái aðili jafnframt úthlutað sérstöku númeri sem hann skal geta í skilgreinum staðgreiðslu, sbr. 20. gr. stgrl.

7.2 Bókhaldsskylda staðgreiðslu

Skv. 27. gr. stgrl. gildir reglugerð 539/1987 um launabókhald í staðgreiðslu.¹⁰⁷ Aðilum er skylt að halda skipulagt bókhald um laun, afdrátt staðgreiðslu og greiðsluskil. Bókhald skal færa í sérstaka staðgreiðslulaunabók eða á sérstaka reikninga í reglulegu bókhaldi launagreiðanda skv. bókhaldslögum og skv. 3. og 4. gr. launarg.

Skv. 3. gr. launarg. skulu aðilar sem skyldugir eru til að færa tvíhliða bókhald færa staðgreiðslu á sérstaka reikninga í samræmi við þær reglur sem kveðið er á um í 2. – 4. mgr. 3. gr. launarg. Skv. 2. mgr. 3. gr. launarg. skal færa á sérstakan uppsöfnunarreikning öll laun, starfstengdar greiðslur og hlunnindi, aðeins er þar heimilt að færa þessa liði og leiðréttingar á þessum liðum. Skv. 3. mgr. launarg. skal hver sá sem færir launabókhald færa á sérstakan reikning eða yfirlit yfir hvern og einn launamann og sérhverjar greiðslur launa, skal skrá persónuafslátt og aðrar upplýsingar sem nauðsynlegar eru til að ákvaða staðgreiðslu launamanns. Upplýsingar um greidd eða áunnin laun skulu færð á yfirlitið þótt engri staðgreiðslu sé haldið eftir vegna viðkomandi greiðslu. Laun og afdrátt skal færa með þeim hætti að hægt sé að reikna samtölu launa og afdregins skatts hverju sinni og bera saman við færslur í fjárhagsbókhaldi. Í lok staðgreiðsluárs skulu niðurstöður launa og afdregins skatts færðar á reikning eða yfirlit viðkomandi launþega.

Skv. 4. gr. launarg. skal launabókhaldi og staðgreiðslubókum hagað á þann hátt að skattayfirvöld geti á hverjum tíma staðreynt færslur og afstemmt. Varðveita ber öll skjöl er varða launagreiðslur í sjö ár frá því gögn voru síðast færð, sbr. 5. gr. launarg.

¹⁰⁷ Hér eftir nefnd launarg.

7.3 Uppgjörstímabil og skil á staðgreiðslu

Í III. kafla stgrl. er fjallað um greiðslur, greiðslustaði og skilagreinar, einnig í reglugerð 13/2003 um staðgreiðslu útsvars, tekjuskatts og tryggingagjalds.¹⁰⁸

Í 20. gr. stgrl. segir að launagreiðandi skal ótilkvaddur greiða mánaðarlega það fé sem haldið hefur verið eftir eða bar að halda eftir á greiðslutímabili. Skv. 6. gr. skilarg. skal skila mánaðarlega sundurliðuðum skilagreinum, þrátt fyrir að engin laun hafi verið greidd eða nýting persónuafsláttar launamanna veldur því að engin staðgreiðsla hafi verið tekin af starfsmönnum. Greiðslur skal inna af hendi til Tollstjóra í Reykjavíkumumdæmi eða annarra innheimtumanna sem fjallað er um í 111. gr. tsl., í því umdæmi sem launagreiðandi hefur skráð lögheimili. Ber að skila sundurliðaðri skilagrein frá aðila hvort sem skilað er með greiðslu eða án hennar, sbr. 2. mgr. sömu greinar stgrl.

Gjalddagi greiðslu er 1. hvers mánaðar og eindagi 14 dögum síðar, sbr. 3. mgr. 20. gr. stgrl. Ennfremur segir í 2. mgr. 3. gr. skilarg. að beri eindaga upp á helgi eða helgidegi þá flyst eindagi til næsta virka dags á eftir.¹⁰⁹

7.4 Áætlun staðgreiðslu

Hafi aðili skilað ófullnægjandi skilagrein skal ríkisskattstjóri gera leiðréttingar sé þess þörf, ef aðili framvísar ekki skilagrein innan tilskilins frests ber ríkisskattstjóra að áætla greiðsluskylda fjárhæð og tilkynna til launagreiðanda um áætlun staðgreiðslu innan 14 virkra daga frá því skil áttu að fara fram, sbr. 21. gr. stgrl.

7.5 Álag og dráttarvextir á staðgreiðslu

Um álag er fjallað í VI. kafla stgrl. Hafi aðili ekki greitt staðgreiðslu samkvæmt skilagrein á eindaga skal hann sæta álagi til viðbótar upphæðinni sem honum bar að greiða, sbr. 3. mgr. 20. gr. stgrl. Þetta gildir einnig ef aðili hefur sætt áætlun staðgreiðslu, en hafi hann greitt samkvæmt áætlun fyrir eindaga, sbr. 28. gr. stgrl., sætir hann ekki álagi. Í 1. tölul. 2. mgr. sömu greinar segir að álag skuli vera 1% af upphæð vanskilafjár fyrir hvern dag eftir eindaga, þó ekki hærri en 10%. Skv. 2. tölul. 28. gr. stgrl. segir að hafi skilagrein ekki verið greidd á 1. degi næsta mánaðar eftir eindaga skal, til viðbótar við álagið, greiða dráttarvexti sem Seðlabanki Íslands ákveður og birtir samkvæmt lögum nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.

¹⁰⁸ Hér eftir nefnd skilarg.

¹⁰⁹ Aðilar í rafrænum skilum skal skila eigi síðar en kl 21 á eindaga, sbr. 3. mgr. 3. gr. skilarg.

Heimilt er að fella niður álag ef launagreiðandi færir gildar ástæður sér til afsökunar og skal ríkisskattstjóri meta það í hverju tilviki hvað teljast gildar ástæður, sbr. 6. mgr. 28. gr. laganna.

7.6 Úrræði innheimtumanna vegna vanskila á staðgreiðslu opinberra gjalda

Vanskilafé, álag og sektir njóta lögtaksréttar og skal innheimta af innheimtumaðila í því umdæmi sem aðili hefur lögheimili, sbr. 1. og 2. mgr. 29. gr. stgrl. Innheimtumaður hefur heimild til að láta stöðva atvinnurekstur launagreiðenda, með aðstoð lögreglu, geri aðili ekki fullnægjandi skil á staðgreiðslu eða álagi innan 15 daga frá eindaga, eða frá úrskurði skattyfirvalda um vanskil og álag. Er það gert með því að innsigla starfsstöðvar, skrifstofur, útibú, tæki og vörur launagreiðanda þar til full skil hafa verið gerð, sbr. 3. mgr. 29. gr. stgrl.

7.7 Ábyrgð á staðgreiðsluskilum

Launagreiðandi ber ábyrgð á þeim opinberu gjöldum sem hann hefur haldið eftir eða bar að halda eftir. Launþegi ber ekki ábyrgð á greiðslu opinberra gjalda sem hann getur sýnt fram á að haldið var eftir af launum hans, starfi launþegi hjá fleiri en einum vinnuveitanda skal viðkomandi sjá sjálfur til þess að rétt innheimtuhlutfall sé dregið af launum hans. Bæði launagreiðandi og launamaður bera óskipta ábyrgð á vanteknum opinberum gjöldum, sbr. 22. gr. stgrl.

7.8 Refsiákvæði vegna staðgreiðslu

Um refsíákvæði vegna staðgreiðslu opinberra gjalda er fjallað í V. kafla stgrl. Segir að skýri skattskyldur maður af ásetning eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því sem máli skiptir um staðgreiðsluskil hans skal hann greiða fésekt, allt að tífoldri þeirri fjárhæð sem vanrækt var greiðsla á en þó aldrei lægri en tvöföld fjárhæðin. Sé um stórfellt brot að ræða getur það varðað við 1. mgr. 262. gr. hgl., sbr. 30. gr. stgrl.

Hafi launagreiðandi ekki haldið eftir fé af launagreiðslum, eins og honum bar, afhendir ekki skilagreinar á lögmæltum tíma eða innir ekki af hendi þær greiðslur sem honum bar að halda eftir, skal greiða fésekt allt að tífoldri þeirri skattfjárhæð sem hann vanrækti að halda eftir eða standa skil á, skal sektin þó aldrei vera lægri en tvöföld fjárhæðin sem um ræðir, nema við broti liggi þyngri refsing er varðar 247. gr. hgl., sbr. 2. mgr. 30. gr. stgrl. Í seinni lið sömu greinar segir að fésektarlágmarkið eigi ekki við hafi brotið einskorðast við að standa ekki skil á réttilega tilgreindri staðgreiðslu samkvæmt skilagrein, enda hafi verið staðin skil á

verulegum hluta fjárhæðarinnar eða málsbætur eru miklar. Álag skal dragast frá sektarfjárhæð. Sé um stórfellt brot að ræða varðar það við 1. mgr. 262. gr. hgl.

Skv. 3. mgr. 30. gr. stgrl. segir að vanræki launagreiðandi af ásetning eða stórkostlegu hirðuleysi að halda tilskilið launabókhald varðar það brot við refsíákvæði laga um bókhald, nema um meiri háttar brot sé að ræða er varðar við 2. mgr. 262. hgl.

Vanræki aðili tilkynningarskyldu sína af ásetning eða stórfelldu gáleysi, upplýsingaskyldu sína, misnotar skattkort eða vanrækir að veita upplýsingar eða láta veita aðstoð, skilagreinar, skýrslur eða gögn skal aðili sæta sektum eða fangelsi í allt að 2 ár, sbr. 4. mgr. 30. gr. stgrl. Heimilt er að gera aðila sekt þótt upplýsingar sem veittar voru hafi ekki áhrif á skilaskyldu hans eða greiðsluskil.

Sömu refsingu varðar það ef launamaður þiggur laun vitandi að launagreiðandi hafi ekki haldið eftir þeirri fjárhæð opinberra gjalda sem skylt er samkvæmt stgrl. eða aðili skýrir rangt eða villandi frá einhverju er varðar skilaskyldu eða greiðsluskil vegna launamanns þótt upplýsingarnar geti ekki haft áhrif á þessi skil, sbr. 5. mgr. x gr. stgrl.

Hver sá sem af ásetning eða stórkostlegu hirðuleysi lætur skattyfirvöldum í té rangar eða villandi upplýsingar eða gögn sem varða skilaskyldu annarra aðila, einnig ef aðili aðstoðar við ranga eða villandi skýrslugjöf til skattyfirvalda, skal sæta þeirri refsingu sem kveðið er á um í 1. eða 2. mgr. stgrl., sbr. 7. mgr. 30. gr. stgrl. Tilraunir til brota eða hlutdeild í brotum á þessum lögum er refsisverð eftir því sem III. kafli hgl. kveður á um og varðar fésektum allt að hámarki því sem kveðið er á um í öðrum ákvæðum þessar greinar, sbr. 8. mgr. 30. gr. sömu laga. Gera má lögaðila fésekt fyrir þau brot á lögum um staðgreiðslu, óháð hvort brotið megi rekja til saknæms verknaðar fyrirsvarmsmanns eða starfsmanns lögaðilans. Hafi forsvarsmaður eða starfsmaður hans gerst sekur um brot á lögum þessum má auk refsingar, sem hann sætir, gera lögaðila sekt og sviptingu starfsréttinda, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir lögaðilann eða hann notið hagnaðar af brotinu, sbr. 9. mgr. 30. gr. stgrl.

8. Tryggingagjald

Um tryggingagjald er fjallað í lögum nr. 113/1990, með síðari breytingum.¹¹⁰ Í 1. gr. laganna segir að samkvæmt staðgreiðslulögum ber launagreiðendum að standa skil á sérstöku tryggingagjaldi af greiddum launum, þóknunum, reiknuðu endurgjaldi og öðrum tegundum

¹¹⁰ Hér eftir nefnd trgl.

greiðslum sem lögin taka til. Skv. 3. mgr. x. trgl. skal leggja tryggingagjald á með opinberum gjöldum samkvæmt tekjuskattslögum, nema annað sé tekið fram í trgl. Í 2. mgr. sömu greinar segir að tryggingagjald sé samsett af tveimur gjöldum, annars vegar almennu tryggingagjaldi og hinsvegar atvinnutryggingagjaldi.

Um gjaldskylda aðila tryggingagjalds er fjallað í II. kafla trgl., þar segir að hver sá sem innir af hendi eða reiknar laun skv. II. kafla trgl., það sama gildir einnig ef milligöngumaður annast launagreiðslur, gegnir skyldum gjaldskylds aðila, sbr. 3. mgr. 4. gr. trgl.

Í III. kafla trgl. er fjallað um gjaldstofn og segir í 6. gr. trgl. að stofn til tryggingagjalds sé allar tegundir launa eða þóknana, sama hverju nafni þær nefnast. Óháð í hvaða gjaldmiðli galdið er og hvort sem greiðsla er í reiðufé, fríðu, hlunnindum, vöruúttekt eða vinnuskiptum. Ítarlegri ákvæði um laun og hlunnindi er fjallað í 7. og 8. gr. trgl., svo og það endurgjald sem manni ber að reikna sér sem vinnur við atvinnurekstur lögaðila, þar sem hann er ráðandi aðili vegna eignar- eða stjórnunaraðildar, sbr. seinni másl. 1. mgr. og 2. mgr. 6. gr. trgl. Um aðila sem eru undanþegnir tryggingagjaldi er fjallað í 5. gr. trgl. en um undanþegar greiðslur tryggingagjalds er fjallað í 9. gr. trgl.

8.1 Tilkynningarskylda tryggingagjalds

Þegar aðili tilkynnir sig til sig til launagreiðendaskrár ríkisskattstjóra, eins og fjallað er um í kafla 7.1, er aðili búinn að uppfylla tilkynningarskyldu sína vegna tryggingagjalds. Í 4. gr. trgl. segir að gjaldskyldur aðili tryggingagjalds er hver sem innir af hendi eða reiknar sér laun.

8.2 Álagning tryggingagjalds

Skv. 12. gr. trgl. skal aðili skila árlega launaframtali til ríkisskattstjóra. Við álagningu opinberra gjalda ákvarðar ríkisskattstjóri greiðslu tryggingagjalds samkvæmt framtali gjaldskylds aðila og gerir leiðréttingar eða breytingar sem gera þarf, sbr. 4. mgr. sömu greinar.

8.3 Áætlun tryggingagjalds

Ríkisskattstjóri skal kanna skil þeirra sem greiða áttu tryggingagjald með því að bera saman við laun í staðgreiðslu, launamiða, launaframtöl, skattframtöl og ársreikninga eða önnur gögn sem liggja fyrir, leiðrétta síðan það sem þarf og ákvarða þá hið vangreidda tryggingagjald. Ber þá að tilkynna gjaldanda um breytinguna sem og innheimtumanni, sbr. 13. gr. trgl. Komi síðar í ljós að aðili sem greitt hefur laun en vanrækt að greiða tryggingagjald, annaðhvort að

hluta til eða öllu leyti, eða ekki skilað launaframtali, skal ríkisskattstjóri ákvarða tryggingagjald fyrir hvert greiðslutímabil.

8.4. Endurákvörðun

Séu skil gjaldanda í einstökum atriðum eða í heild ófullnægjandi, tortryggileg eða aðeins gerð til málamynda skal við álagningu og endurákvörðun beita ákvæðum tekjuskattslaga. Ákvæði tekjuskattslagana skulu gilda eftir því sem við á um álagningu, rannsókn, kærur út af skattákvörðunum, kærufresti, úrskurði og annað þar lútandi.

8.5. Uppgjörstímabil og gjalddagar

Í 1. gr. skilarg. segir að launagreiðandi skal ótilkvaddur og eigi sjaldnar en mánaðarlega skila sérstakri skilagreini og því staðgreiðslufé sem honum bar að halda eftir af launum og reiknuðu endurgjaldi. Þá er fjallað um þá liði sem staðgreiðslan tekur til og m.a. tryggingagjalds. Skv. 2. gr. 3. gr. skilarg. segir að gjalddagi staðgreiðslu vegna greiðslutímabils liðins mánaðar sé 1. dagur næsta mánaðar á eftir, en eindagi 14 dögum síðar. Ef eindagi lendir á helgi eða helgidegi flyst hann til næsta virka dags á eftir.

8.6 Ábyrgð og refsingar vangoldins tryggingagjalds

Í 11. gr. trgl. segir að gilda skuli ákvæði stgrl. um upplýsingar og eftirlit, viðurlög og málsmeðferð vegna tryggingagjalds að því er varðar skil á staðgreiðsluári. Skulu ákvæði gilda m.a. um dráttarvexti, áætlun gjaldstofns og innheimtu vanskilafjár, þar með talin úrræði lögtaksréttar, stöðvunar atvinnureksturs og refsinga.

9. Vörugjöld

Um vörugjöld gilda lög nr. 97/1987, með síðari breytingum¹¹¹ svo og reglugerð nr. 436/1998 um vörugjöld, með síðari breytingum.¹¹² Vörugjöldum er skipt í þrjá flokka¹¹³:

- Vörugjöld af innlendri framleiðslu
- Vörugjald af innflutningi
- Vörugjald af ökutækjum¹¹⁴

¹¹¹ Hér eftir nefnd vgl.

¹¹² Hér eftir nefnd vörurgg.

¹¹³ Tollstjóri. (e.d.). *Vörugjöld*. Vefslóð

http://www.tollur.is/default.asp?cat_id=191#V%C3%B6rugjald%20af%20%C3%B6kut%C3%A6kjum [sótt á vefinn 1.3.2012]

¹¹⁴ Fer skv. lögum nr. 29/1993 um vörugjöld af ökutækjum, eldsneyti o.fl.

í 1. gr. vgl. segir að greiða skuli ríkissjóði vörugjald af innfluttum vörum, vörum sem framleiddar eru og vörum sem fá einhverja vinnslumeðferð innanlands. Nær gjaldskyldan, skv. 2. gr. stgrl., til allra vara sem falla undir viss tollnúmer, hvort sem þær eru nýjar eða notaðar, aðfluttar eða framleiddar, unnar eða pakkaðar hérlendis.¹¹⁵ Vara sem seld er úr landi er þó ekki vörugjaldsskyld, sbr. 2. gr. vgl. Um gjaldskylda aðila er fjallað í 1. – 3. tölul. 4. gr. vgl. sem segir að gjaldskylda vörugjalds hvílir á þeim aðilum:

- Sem flytja vörugjaldsskyldar vörur til landsins, hvort sem til eigin nota eða endursölu
- Sem framleiða, vinna að eða pakka gjaldskyldum vörum innan lands
- Sem skráðir eru sérstakri skráningu skv. 5. gr. vgl.¹¹⁶

Vörugjald skal reiknað með tvenns konar hætti og skiptist í magngjald og verðgjald, sbr. 3. gr. vgl. Um gjaldstofninn segir í 7. gr. vgl. að gjaldstofn af innlendum vörum skal vera framleiðsluverð, sem flokkast undir tiltekin tollskrárgjöld, skal vera verksmiðjuverð vörunnar. Með verksmiðjuverði er átt við söluverð vöru frá framleiðanda, það verð sem kaupandi greiðir við kaupin án kostnaðar eða þjónustugjalda, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Ítarlegri ákvæði um verksmiðjuverð sem miða ber við er fjallað í 2. – 5. mgr. greinarinnar.

9.1 Tilkynningar um vörugjaldsskylda starfsemi

Aðilum sem ber að standa skil á vörugjaldi er skylt að tilkynna sig til ríkisskattstjóra skv. 15. gr. vgl. ótilkvaddir og eigi síðar en 15 dögum áður en vörugjaldsskyld starfsemi hefst um atvinnurekstur eða starfsemi. Sama tímamark gildir ef breytingar verða á starfsemi vörugjaldsskylds aðila. Aðilar sem aðeins flytja inn vöru til eigin nota eru þó ekki tilkynningarskyldir, sbr. 2. mgr. 3. tölul. 4. gr. vgl. Þegar aðili er skráður á vörugjaldsskrá hjá ríkisskattstjóra öðlast hann rétt til gjaldfrests og að gera upp vörugjöld sín á tveggja mánaða fresti.

9.1.1. Óskráðir vörugjaldsskyldir aðilar

Innflytjendur geta sleppt því að skrá sig til ríkisskattstjóra og staðið þannig utan vörugjaldsskrár. Um óskráða vörugjaldsskylda aðila segir í 2. mgr. 9. gr. vgl. að óskráðir innflytjendur skulu eigi síðar en á gjalddaga hvers uppgjörstímabils greiða innheimtumanni ríkissjóðs vörugjald af gjaldskyldum vörum á uppgjörstímabilinu.

¹¹⁵ Sjá viðauka við lög um vörugjöld.

¹¹⁶ Til að fá sérstaka skráningu þarf aðili að uppfylla skilyrði 1. – 2.. tölul. 5. gr.

9.2 Bókhaldsskylda vörugjalds

Í 6. kafla vörugrg. er að finna ákvæði um bókhaldsskyldu vörugjaldsskyldra aðila. Í 2. mgr. 20. gr. vörugrg. segir að sala og önnur afhending vörugjaldsskyldra aðila samkvæmt 2. og 3. tölul. 7. gr. vörugrg. á gjaldskyldum vörum sé gjaldskyld, nema aðili geti sýnt fram á með gögnum eða bókhaldi að varan sé undanþegin vörugjaldi. Ef aðili vanrækir að leggja vörugjald á gjaldskylda vöru ber honum engu að síður að standa skil á gjaldinu. Í 3. mgr. sömu greinar segir að í bókhaldi gjaldskyldra aðila skal færa sérstaka reikninga fyrir innkaup og sölu. Heimilt er að færa reikninga í lok tímabils sé á grundvelli þeirra hægt að reikna með beinum hætti fjárhæðir vörugjalds. Selji aðilar bæði gjaldskyldar og gjaldfrjálsar vörur skal vera aðgreint á milli þeirra í bókhaldi, skal einnig aðgreina sölu sem er undanþegin vörugjaldi. Loks skal aðgreina sölu og innkaup eftir gjaldtegundum og gjaldflokkum.

Um útgáfu sölureikninga fer skv. 21. gr. vörugrg. er segir að við útgáfu reikninga skuli tilgreina magn, tegund og heildarverð vöru, svo og upphæð vörugjalds. Sé fallið frá innheimtu vörugjalds vegna undanþágu, skal aðili uppfylla 2. og 3. gr. vörugrg. Ef um er að ræða vöru sem er ekki vörugjaldsskyld er óheimilt að tilgreina vörugjald á sölureikningi. Komi gjaldið engu að síður fram á reikningi skal skila gjaldi í ríkissjóð nema leiðrétting sé gerð við kaupanda. Gildir það sama ef of hátt vörugjald er tilgreint á reikningi, til sönnunar á leiðréttingu þarf að gefa út kreditreikning til kaupanda, sbr. 5. mgr. sömu greinar.

9.2.1 Vörugjaldsskýrslur

Gjaldskyldum aðilum sem skráðir eru sérstakri skráningu og innflytjendum sem flytja inn vörur til endursölu ber að skila vörugjaldsskýrslu eigi síðar en á gjalddaga hvers uppgjörstímabils. Skal tilgreina á skýrslu sölu á gjaldskyldum vörum án vörugjalds til annarra skráðra aðila skv. 5. gr. vörugrg./vgl. eða framleiðenda skv. 10. gr. vörugrg./vgl.

9.3 Áætlun vörugjalds

Sé skýrslu ekki skilað á gjalddaga tímabilsins eða skýrslu eða fylgigögnum er ábótavant skal ríkisskattstjóri áætla vörugjald af viðskiptum aðila og tilkynna bæði viðkomandi og innheimtumanni um áætlun vörugjalds, sbr. 5. mgr. 9. gr. vörugrg./vgl.

9.4 Uppgjörstímabil vörugjalds

Í 9. gr. vgl. er fjallað um uppgjörstímabil skráðra aðila. Skal hvert tímabil vera tveir mánuðir og telja janúar og febrúar, mars og apríl o.s.fr., gjalddagi hvers uppgjörstímabils er 28. dagur annars mánaðar eftir lok tímabils.

Innlendir framleiðendur skulu greiða á gjalddaga hvers tímabils, þó skulu þeir ekki greiða vörugjald af vörum sem seldar voru án vörugjalds til skráðra aðila skv. 5. gr. vgl. eða framleiðenda skv. 3. mgr. vgl.

9.5 Álag og dráttarvextir

Sé vörugjald ekki greitt á tilskyldum tíma skal aðili sæta álagi til viðbótar því vörugjaldi sem honum bar að skila. Það sama gildir um áætlun, nema aðili hafi greitt fyrir gjalddaga þá upphæð sem áætluð var. Álag skal vera 1% af upphæð fyrir hvern byrjaðan dag en þó ekki hærra en 10%, sbr. 6. mgr. 9. gr. vgl.

Sé vörugjald ekki greitt innan mánaðar frá gjalddaga skal greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er, fer þar skv. lögum nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.

9.6 Áhrif þess að vera skráður aðili

Aðilar sem skráðir eru á vörugjaldsskrá ríkisskattstjóra hafa heimild til gjaldfrests og gera með því upp vörugjaldskylda starfsemi sína á tveggja mánaða fresti.

9.6.1 Breytingar á lögum vegna greiðslufrests vörugjalds

Með breytingarlögum nr. 17/2009, sem öðluðust gildi þann 15. mars árið 2009, voru samþykktar breytingar á tollalögum nr. 88/2005, lögum nr. 97/1987 um vörugjald og lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum.

Með þessum lögum voru samþykkt bráðabirgðaákvæði um breytingar á fyrirkomulagi greiðslan vegna vörugjalda. Öllum skráðum aðilum sem greiða áttu á tveggja mánaða fresti, þann 28. annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils, aðflutnings- og vörugjöld skv. 9. gr. vgl., var þannig gert kleyft að dreifa gjalddögum vegna vörugjalda með tímabundinni heimild. Í staðinn fyrir hinn almenna gjalddaga eins og kveðið er á um í 9. gr. vgl. var greiðsluálagi dreift á þann hátt að helmingur gjaldsins er greiddur á hefðbundnum gjalddaga, en hinn helmingur greiðslunnar frestast um mánuð. Í athugasemdum með frumvarpinu, sagði m.a:

„Frumvarpi þessu er ætlað að bregðast tímabundið við brýnni þörf á gjaldaaðlögun fyrirtækja vegna þess gengisfalls, samdráttar og verðbólgu sem ríkir í íslensku efnahagslífi um þessar mundir. Um nokkurs konar greiðsluáðlögun fyrir atvinnulífið er að ræða þar sem fyrirtækjum verður á árinu 2009 gert kleift að dreifa gjalddögum aðflutningsgjalda og vörugjalds. [...] Framangreint tímabundið fyrirkomulag gjalddaga, þ.e. greiðsluáðlögun, kallar á breytingar, í formi ákvæða til bráðabirgða, á lögum um vörugjald, lögum um virðisaukaskatt og tollalögum. Þess má geta að greiðsluáðlögun af sams konar meiði var lögfest á síðasta haustþingi varðandi gjalddaga aðflutningsgjalda 17. nóvember 2008, sbr. lög nr. 130/2008, um breytingu á tollalögum, og lög nr. 157/2008, um breytingu á lögum um virðisaukaskatt. Með frumvarpi því sem hér er lagt

fram er gengið lengra að því leyti að lagt er til að greiðsluáðlögunin ná til allra reglubundinna (veggja mánaða) uppgjörstímabila á árinu 2009 að því er varðar bæði aðflutningsgjöld og vörugjöld.¹¹⁷

Upphaflega tóku breytingalögin aðeins til ársins 2009, þau voru síðan framlengd til árana 2010 og 2011. Þann 14. mars árið 2012 var bráðabirgðaákvæði laganna aftur framlengt með setningu laga nr. 18/2012 um breytingu á tollalögum, lögum um vörugjald og lögum um virðisaukaskatt, með síðari breytingum.

9.7 Refsiákvæði laga um vörugjöld

Í 12. gr. vgl. segir að ákvæði tollalaga gildi eftir því sem við á um innfluttar vörur og ákvæði laga um virðisaukaskatt um innlendar framleiðsluvörur. Í XXII. kafla laga nr. 88/2005 um tolla, með síðari breytingum,¹¹⁸ er fjallað um refsíabyrgð, viðurlög og málsmeðferð. Skv. 172. gr. tol. segir að hver sá sem af ásetning eða stórfelldu gáleysi veitir rangar eða villandi upplýsingar um tegund, magn eða verðmæti vöru eða vanrækir að leggja fram tilskilin gögn, vegna innflutnings vöru, skal sæta sektum sem nema að lágmarki tvöföldun en að hámarki tíuföldun aðflutningsgjalda af því tollverði sem dregið var undan álagningu. Í 4. mgr. sömu greinar segir að hafi brot verið framið af ásetning varðar það auk fésektar fangelsi allt að 6 árum, ef brot er ítrekað eða sakir miklar að öðru leyti. Í 173. gr. tol. segir að það varði einnig sektum og fangelsi allt að 2 árum ef sakir eru miklar, séu látin í té skjöl eða vottorð sem eru röng í mikilvægum atriðum um uppruna vöru.

10. Áfengisgjöld

Um áfengisgjöld fer skv. lögum nr. 96/1995 um gjald af áfengi og tóbaki¹¹⁹ svo og reglugerð nr. 505/1998 um áfengisgjald.¹²⁰ Í 1. gr. áfl. segir að greiða skuli ríkissjóði sérstakt áfengisgjald.¹²¹ Vörur sem eru óhæfar til neyslu og ekki hægt að gera hæfar til neyslu, en innihalda meiri vínanda en 2,25%, er heimilt að undanþiggja áfengisgjaldi.

¹¹⁷ Frumvarp til laga um breytingu á tollalögum nr. 88/2005, lögum nr. 97/1987, um vörugjald og lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. löggj. 136. Þskj.617. 365. mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/altext/136/s/0617.html> [sótt á vefinn 2.4.2012]

¹¹⁸ Hér eftir tol.

¹¹⁹ Hér eftir nefnd áfl.

¹²⁰ Hér eftir áfengr.

¹²¹ Áfengi er skilgreint sem hver sá vökvi sem inniheldur meira en 2,25% vínanda að rúmmáli, mælt við 20°C, skv. 1. gr. áfl.

Gjaldskyldir aðilar eru bæði innflytjendur og framleiðendur hérlendis, sem framleiða áfengi sem ætlað er til sölu eða vinnslu, sbr. 2. gr. áfl., einnig þeir sem flytja með sér áfengi til eigin nota, eða fá sent erlendis frá.

10.1 Skráningarskylda áfengisgjalds

Gjaldskyldir aðilar skulu ótilkvaddir tilkynna ríkisskattstjóra um starfsemi sína áður en hún hefst, sbr. 4. gr. áfl. og sbr. 2. mgr. 2. gr. áfengr. Er óheimilt að færa aðila á skrá ríkisskattstjóra nema hann hafi tilskilin leyfi frá ríkislögreglustjóra skv. 6., 8., og 9. gr. áfengislaga nr. 75/1988.

10.2 Bókhaldsskylda aðila vegna áfengisgjalds

Innflytjendum og heildsölum er skylt að halda bráðabirgða bókhald fyrir áfengi. Framleiðendum er einnig skylt að halda framleiðsluskýrslur¹²² og birgðabókhald fyrir áfengi. Skýrslum skal hagað með þeim hætti að auðvelt sé að rekja hverja átöppun til einstakra áfengistegunda og umbúða. Birgðabókhaldi skal einnig hagað með sama hætti, en að auki svo að hægt sé að rekja sérhverja átöppun eða innkaup allt frá innflutningsgögnum og innkaupareikningum til færslu í birgðabókhaldi, skal hvenær sem er vera hægt að bera saman vörubirgðir og niðurstöðu birgðabókhalds. Þá skal koma fram með aðgengilegum hætti ráðstöfun birgða, hvort sem er til sölu innanlands, útflutnings, rannsókna, rýrnunar eða annarra atriða, sbr. 2. mgr. 13. gr. áfengr. Í 3. gr. sömu greinar segir að um skráningu reikninga skal fara í samræmi við 4. gr. reglugerðar nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu, að öðru leyti skal bókhald fara skv. lögum um bókhald nr. 145/1994.

Bókhaldi skal hagað á þann hátt að skattayfirvöld geti gengið úr skugga um réttmæti skila þeirra á gjaldinu, sbr. 1. gr. 13. gr. áfengr.

10.3 Uppgjörstímabil og gjalddagar

Meginreglan er að greiða skal gjald af innfluttu áfengi við tollafgreiðslu þess, sbr. 1. mgr. 5. gr. áfl. Af framleiddu áfengi innanlands reiknast gjaldið við afhendingu eða sölu, er þetta alfarið óháð því með hvaða hætt greiðsla fer fram, sbr. 1. og 2. mgr. 5. gr. áfl.

Ráðherra er heimilt skv. 4. mgr. 5. gr. áfl. til að veita bæði skráðum *innflytjendum* og innlendum *framleiðendum* tveggja vikna greiðslufrest, þá skal hvert tímabil vera tvær vikur. Tímabilið skal vera frá 1 til 15. hvers mánaðar og frá 16. til loka hvers mánaðar. Gjalddagi er annar virkur dagur eftir lok hvers tímabils.

¹²² Nefndar skýrslur í þessum kafla nema annað sé tekið fram.

Verði rýrnun á vörulager framleiðanda án þess að sala eða afhending komi fram í birgðabókhaldbi ber honum að greiða áfengisgjald vegna rýrnunar á því uppgjörstímabili sem rýrnunar verður vart, sbr. 3. mgr. 4. gr. áfengr.

10.4 Álag

Sé áfengisgjald ekki greitt á gjalddaga eða ef skýrslu hefur ekki verið skilað eða henni verið ábótavant skal aðili sæta álagi til viðbótar því sem honum bar að standa skil á, nema aðili hafi greitt áætlun fyrir gjalddaga, sbr. 5. gr. a. áfl. Álag skal vera 1% fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga, þó ekki hærra en 10%.

10.5 Frekari vanskil á áfengisgjaldi

Sé áfengisgjald ekki greitt innan mánaðar frá gjalddaga skal einnig greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er, reiknast þeir frá gjalddaga, sbr. 3 mgr. 5. gr. a. áfl.

Við vanskil á greiðslu áfengisgjalds skal synja aðila um greiðslufrest meðan vanskilin vara, sbr. 4. mgr. 5. gr. a. áfl. Sé um að ræða ítrekuð eða stórfelld vanskil á greiðslu áfengisgjalds auk álags og dráttarvaxta, getur Tollstjóri án fyrirvara stöðvað tollafgreiðslu á öðrum vörum til skuldara eða látið lögreglu stöðva atvinnurekstur skuldara, m.a. með því að innsigla starfsstöð, skrifstofur, útsölur, tæki eða vörur viðkomandi og telji Tollstjóri hagsmuni ríkissjóðs ekki tryggða með öðrum hætti, sbr. 5. mgr. 5. gr. a. áfl.

10.6. Refsiákvæði vegna áfengisgjalds

Í 11. gr. áfl. segir að ákvæði tollalaga skulu gilda að því leyti sem þessi lög kveða ekki á um gjaldskyldu, álagningu, innheimtu, lögvernd, viðurlög, refsingar eða aðra framkvæmd varðandi gjald af innfluttu áfengi og tóbaki. Í XXII. kafla tol. er fjallað um refsíabyrgð, viðurlög og málsmeðferðir. Í 169. gr. laganna segir að refsa skuli fyrir þau brot á lögum sem falla undir verknaðarlýsingar ákvæða í þessum kafla. Tilraunir til brota og hlutdeildir í brotum eru refsiverð í samræmi við III. kafla hgl. og varða brot refsingu hvort sem þau eru framin af gáleysi eða ásetningi, nema annað sé tekið sérstaklega fram, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Þá segir í 3. mgr. sömu greinar að gera megi lögaðila fésekt, einum sér eða ásamt einstaklingi sem honum er tengdur eftir því sem nánar er kveðið á um í einstökum ákvæðum. Það sama gildir um greiðsluábyrgð á sekt sem fyrrisvarsmanni eða öðrum starfsmönnum kann að vera gerð. Um ólöglega innflutninga fer skv. 170. gr. tol. Veiti aðili rangar eða villandi upplýsingar af ásetning eða stórfelldu gáleysi um tegund, magn eða verðmæti vöru eða vanrækir framvísun gagna, fer skv. 172. gr. tol. Þá segir í 173. gr. laganna að það varði sektum eða fangelsi allt að 2 árum ef sakir eru miklar, fyrir að láta uppi skjöl eða vottorð sem eru röng í

mikilvægum atriðum um uppruna útflutningsvöru. Er einnig heimilt að gera vöru upptæka, hafi hún verið flutt til landsins ólöglega eða frá tollfrjálsu svæði, einnig ef á annan hátt er farið með vöruna sem andstætt er ákvæðum þessa kafla án tillits til eignahafta sem kunna að hvíla á vörunni, einnig hafi vörsluhafi komist yfir vöruna með saknæmum hætti, sbr. 181. gr. tol.

11. Staðgreiðsla fjármagnstekjuskatts

Um staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts gilda lög 94/1996, með síðari breytingum.¹²³ Skv. 1. gr. laganna segir að innheimta skal í staðgreiðslu, tekjuskatt til ríkissjóðs af vöxtum og arði. Innheimta skal staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts hjá lögaðilum og einstaklingum í atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi vegna fjármagnstekna sem myndast í rekstri, skal réttilega ákvörðuð og innborguð staðgreiðsla á fjármagnstekjur vera bráðabirgðagreiðsla upp í væntanlegan álagðan tekjuskatt, eða önnur opinber gjöld sem lögð verða á slíka rekstraraðila, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Þá skal aðili gera grein fyrir vaxtatekjum og arði ásamt öðrum fjármagnstekjum og afdreginni staðgreiðslu á skattaframtali og skal ríkisskattstjóri annast álagningu og fylgjast með að staðgreiðslu hafi verið skilað, sbr. 3. mgr. greinarinnar. Um undanþegana aðila fer skv. 3. mgr. 2. gr. ftsl.

Skattskyldir aðilar skv. 2. gr. ftsl. eru þeir sem fá vaxtatekjur og arðstekjur, bæði lögaðilar og einstaklingar í rekstri eða sjálfstæðri starfsemi,¹²⁴ sem og þeir sem undanþegnir eru skattskyldu skv. 1., 2., og 4. – 7. tölul. 1. mgr. 4. gr. tsl. Réttilega ákvörðuð og innborguð staðgreiðsla þessara aðila er fullnaðargreiðsla án þess að fram fari frekari ákvörðun eða álagning tekjuskatts á vexti eða arð hjá þeim.

Aðilum sem ber að standa skil á fjármagnstekjuskatti skulu sjálfir annast innheimtu vaxta, í eigin lánasýslu eða þær vaxtatekjur sem ekki er dregin af staðgreiðsla, t.d. afföll eða gengishagnaður, Þá ber þeim að skila greinagerð um þær vaxtatekjur til skattyfirvalda og standa skil á tekjuskatti af slíkum vöxtum að tekjuári loknu. Hafi ofantaldir aðilar aðrar fjármagnstekjur en vexti og arð ber þeim einnig að standa skil á þeim að tekjuári loknu, sbr. 2. mgr. 2. gr. ftsl. Um aðila sem eru undanþegnir staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts fer skv. 3. mgr. 2. gr. ftsl.¹²⁵

¹²³ Hér eftir nefnd ftsl.

¹²⁴ Skilaskildir aðilar staðgreiðslu fjármagnstekjuskatt og nefnast í þessum kafla aðilar.

¹²⁵ Undanþegnir eru t.d. erlend ríki og alþjóðastofnanir. Lánasjóður íslenskra námsmanna, byggðarstofnun o.s.fr.

Um skattstofn er fjallað um í 1. og 3. mgr. 4. gr. ftsl. sem segir að vaxtatekjur teljast vera vextir og afföll, sbr. 8. gr. tsl., taldir eru upp hvers konar vextir eru til staðgreiðslu í 1. – 6. tölul. greinarinnar. Þó sbr. 2. mgr. sömu greinar að ekki skuli telja gengishagnað sem stofn til staðgreiðslu skv. 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. tsl. Um afdrátt staðgreiðslu fer skv. 5. gr. ftsl.

11.1 Skráning aðila til skila á fjármagnstekjuskatti

Innan átta daga frá því aðili tekur til starfa skal hann tilkynna ríkisskattstjóra um starfsemi sína, sem færir þá aðila á sérstaka skrá yfir staðgreiðsluskylda á fjármagnstekjuskatti, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. ftsl., hætti aðili starfsemi skal hann einnig tilkynna það til ríkisskattstjóra innan sömu tímamarka. Aðilar sem falla undir 1. mgr. 3. gr. ftsl. geta sótt um til ríkisskattstjóra að vera ekki færðir á skrá skilaskyldra aðila, hafi viðkomandi að óverulegu leyti með höndum innheimtu eða milligöngu með peningalegar eignir einstaklinga, skulu þeir þá árlega gefa skattayfirvöldum upplýsingar um fjármagnstekjur sem þeir hafa innheimt, sbr. 2. mgr. 11. gr. ftsl.

Vanræki aðili tilkynningarskyldu sína til ríkisskattstjóra skal ríkisskattstjóri úrskurða hann sem skiljaskyldan aðila og tilkynna viðkomandi, sbr. 3. mgr. 11. gr. ftsl.

11.2 Bókhaldsskylda staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts

Skilaskyldir aðilar skulu haga bókhaldi sínu á þann hátt að skattayfirvöld geti með auðveldum hætti sannreynt skil þeirra, sbr. 10. gr. ftsl. Með greiðslum skulu fylgja skilagreinar sem ríkisskattstjóri skal yfirfara, sbr. 1. og 2. mgr. 9. gr. ftsl. Að öðru leyti fer um skilagreinar skv. ákvæðum 9. gr. ftsl.

11.3 Áætlun fjármagnstekjuskatts

Framvísi aðili ekki fullnægjandi skilagreinin innan tilskilinna tímamarka skal ríkisskattstjóri áætla skilaskylda fjárhæð aðila og tilkynna viðkomandi, sbr. 3. og 4. mgr. 9. gr.

11.4 Uppgjörstímabil og gjalddagar

Í 7. gr. ftsl. segir að hvert greiðslutímabil skuli vera þrjú mánuðir þ.e. janúar- mars, apríl- júní o.s.fr. gjalddagar eru 20 næsta mánaðar eftir lok tímabils og eindagi er 15 dögum síðar. Skilaskyldir aðilar staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts skulu ótilkvaddir greiða á gjalddaga, sbr. 8. gr. ftsl.

11.5 Álag og dráttarvextir á staðgreiðslu fjármagnstekjuskatt

Um álag á vangoldna staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts fer skv. 17. gr. ftsl. sem segir að séu greiðslur ekki inntar af hendi á eindaga skal aðili sæta álagi, til viðbótar við það sem honum bar að greiða. Álag á vanskilafé skal vera 1% fyrir hvern dag eftir eindaga, þó ekki hærra en 10%. Reiknast álag frá gjalddaga hafi ekki verið greitt á 1. degi næsta mánaðar eftir eindaga, sbr. 1. og 2. tölul. 2. mgr. sömu greinar.

Ef um er að ræða áætlun telst eindagi vera sá sami og eindagi greiðslu þess árs sem áætlað er fyrir, það sama gildir um álag á allar vangoldnar greiðslur fyrri ára, sbr. 3. mgr. 17. gr. ftsl. Sendi aðili fullnægjandi skilagrein innan 15 daga frá dagsetningu tilkynningar frá ríkisskattstjóra skal greidd fjárhæð samkvæmt þeim skilagreinum, ásamt álagi. Komi í ljós að skilaskyldum aðila hafi ekki verið áætluð skilaskyld fjárhæð eða ef áætlun hefur verið lægri en það skilafé sem honum ber að greiða, skal aðila gert að greiða ógreitt skilafé auk álags, sbr. 4. mgr. 17. gr. ftsl. Sé staðgreiðsla fjármagnstekjuskatts vanreiknuð, má gera skilaskyldum aðila skylt að greiða allt að sex ár aftur í tímann, talið frá byrjun þess árs sem endurreikningur fer fram, fari fram rannsókn nær heimild til endurreiknings einnig til sex ára aftur í tímann, talið frá byrjun þess árs sem rannsókn hefst, sbr. 7. mgr. 17. gr. ftsl.

11.6 Refsingar vegna skilaskyldra aðila staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts

Skýri skattskyldur eða greiðsluskyldur maður af ásetning eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju er skiptir máli um staðgreiðsluskil hans, skal hann greiða fésekt sem nemur allt að tífaldri þeirri fjárhæð sem vanrækt var greiðsla á, en aldrei lægri en því sem nemur tvöfaldri skattfjárhæðinni. Sé um stórfellt brot að ræða varðar það við 1. mgr. 262. gr. hgl., sbr. 1 mgr. 19. gr. ftsl. Skv. 2. mgr. þeirrar greinar gildir hið sama ef skilaskyldur aðili, af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi skýrir rangt eða villandi frá einhverju því er máli skiptir um staðgreiðsluskil sín, hefur ekki haldið eftir þeirri staðgreiðslu af vaxtatekjum og arði eins og honum bar, ekki afhent skilagreinar á réttum tíma eða hefur ekki innt af hendi þá staðgreiðslu sem hann hélt eftir, eða bar að halda eftir. Fésektarákvæði eiga hér einnig við, að hámarki tíföld fjárhæðin en aldrei minni en tvöföld, nema þyngri refsing liggja við eftir 247. gr. hgl.

Fésektarlágmarkið á ekki við hafi brotið einskorðast við að standa ekki skil á réttilega tilgreindri staðgreiðslu samkvæmt skilagrein, hafi verið staðin skil á verulegum hluta fjárhæðarinnar eða ef málsbætur eru miklar. Þá skal álag dragast frá sektarfjárhæð. Sé um stórfellt brot að ræða varðar það við 1. mgr. 262. gr. hgl., sbr. 2. mgr. 19. gr. ftsl.

Skv. 4. mgr. 19. gr. ftsl. segir að vanræki aðili að færa bókhald skv. 10. gr. ftsl., varðar það við refsíákvæði laga um bókhald, en sé um stórfellt brot að ræða varðar það við 2. mgr. 262. gr. hgl., sbr. 3. mgr. 19. gr. ftsl. Vanræki aðili tilkynningarskyldu sína af ásetning eða stórkostlegu hirðuleysi skv. 11. gr. ftsl. eða upplýsingarskyldu sína skv. 15. gr. ftsl. um að veita upplýsingar eða láta í té aðstoð, skilagreinar, skýrslur eða önnur gögn, skal hann sæta sektum eða fangelsi í allt að 2 ár. Láti aðili af ásetning eða stórkostlegu hirðuleysi rangar eða villandi upplýsingar eða gögn er varðar skilaskyldu annarra aðila, eða aðstoðar við það, skal hann sæta þeirri refsingu sem segir í 1. eða 2. mgr. þessar greinar, sbr. 7. mgr. 19. gr. ftsl. Heimilt er að gera lögaðila sekt óháð því hvort brotið megi rekja til saknæms verknaðar fyrirvarsmanns eða starfsmanns lögaðilans, hafi þessir aðilar gerst sekir um brot á þessum lögum er heimilt auk refsingar að gera lögaðila sekt og sviptingu starfsréttinda, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir lögaðila eða hann notið hagnaðar af brotinu, sbr. 9. mgr. 19. gr. ftsl.

12. Þynging refsíákvæða við brotum á skattalögum

Í skýrslum sem voru unnar á árunum 1986 og 1993, um umfang skattsvika á Íslandi, voru lagðar fram ýmsar tillögur sem miðuðu að því að sporna við skattsvikum. Meðal tillagna skýrsluhöfunda var að auka notkun refsíákvæða í skattalögum og lögfesta þannig lágmarksrefsingu við skattsvikum, einnig að settar yrðu bæði lágmarksfésektir sem og lágmarks refsingar við skattalagabrotum.¹²⁶ Í núgildandi tekjuskattslögum nr. 90/2003 er í XII. kafla þeirra fjallað um viðurlög og málsmeðferðir, nánar tiltekið í 109. gr. tsl. og er hún svohljóðandi:

„Skýri skattskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því sem máli skiptir um tekjuskatt sinn skal hann greiða fésekt allt að **tífaldrí skattfjárhæð af þeim skattstofni sem undan var dreginn og aldrei lægri fésekt en nemur tvöfaldrí skattfjárhæðinni.**¹²⁷ Skattur af álagi skv. 108. gr. dregst frá sektarfjárhæð. Stórfellt brot gegn ákvæði þessu varðar við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga.“

Þetta ákvæði bættist inn í áðurgildandi lög nr. 75/1981 um tekju- og eignaskatt árið 1995, nú lög nr. 90/2003 um tekjuskatt, með breytingarlögum nr. 42/1995 um breytingu á refsíákvæðum nokkurra skattalaga.

Tóku jafnframt gildi ýmis lög sem miðuðu að því að þyngja refsíákvæði vegna brota á skattalögum. Meðfram lögum nr. 42/1995 um breytingar á refsíákvæðum nokkurra laga, tóku

¹²⁶ Fjármálaráðuneytið. (1993). *Umfang skattsvika og tillögur um aðgerðir gegn þeim*. bls. 30-34.

¹²⁷ Feitletrun höfundar

einnig gildi breytingarlög nr. 37/1995 um breytingar á lögum um bókhald nr. 145/1994 og lögum um ársreikninga nr. 144/1994. Þá voru einnig gerðar breytingar með lögum nr. 39/1995 um breytingar á almennum hegningarlögum nr. 19/1940. Þar sem orðalagi 262. gr. var breytt svohljóðandi:

„Hver sem af ásetningi eða stórfelldu gáleysi gerist sekur um meiri háttar brot gegn 1., 2. eða 5. mgr. 107. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt¹²⁸, sbr. og 2. mgr. 22. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga, 1., 2. eða 7. mgr. 30. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. og 11. gr. laga um tryggingagjald, og gegn 1. eða 6. mgr. 40. gr. laga um virðisaukaskatt skal sæta varðhaldi eða fangelsi allt að 6 árum. Heimilt er að dæma fésekt að auki samkvæmt þeim ákvæðum skattalaga er fyrir greinir.

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

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

Í athugasemdum með frumvarpinu kom m.a fram:

„Efnisatriði frumvarpsins styðjast að mestu við samsvarandi ábendingar um úrbætur í skattamálum er fram komu í skýrslu fjármálaráðherra um störf nefndar sem kannaði umfang skattsvika og lögð var fyrir Alþingi 18. apríl 1986 og í skýrslu nefndar sem fjármálaráðherra skipaði 18. nóvember 1992 um umfang skattsvika og tillögur um aðgerðir gegn þeim, en síðari skýrslan kom út á vegum fjármálaráðuneytisins í september 1993. Ábending umræddra nefnda um nýtt hegningarlagaákvæði var einn liður af mörgum í samfelldri heildaráætlun um aðgerðir gegn skattsvikum. [...] Frumvarp þetta er þáttur í heildarendurskoðun viðurlagaákvæða í skattalögum og bókhaldslögum. Tilgangur þessa frumvarps er tvíþættur. Annars vegar er stefnt að því að auka varnaðaráhrif refsíákvæðanna með því að leggja refsingu við hinum alvarlegri skattsvika- og bókhaldsbrotum í hegningarlögum. Hins vegar er stefnt að þyngri refsiviðurlögum í framkvæmd með því að herða og binda neðra refsímarkið þegar tiltekna aðstæður eru fyrir hendi.“¹²⁹

Með þessari breytingu voru refsíákvæði færð inn í hegningarlög að auki, en stóðu áður aðeins í sérlegum skattalaganna. Refsiramminn hélst samt sem áður óbreyttur, sex ár, en að auki var

¹²⁸ Innsk. höf. nú 109. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt

¹²⁹ Frumvarp til laga um breytingar á almennum hegningarlögum nr. 19/1940. löggb. 118., 318 mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/altext/118/s/0480.html> [sótt á vefinn 2.4.2012]

með lagasetningunni dómstólum gert heimilt að dæma bæði lágmarks fésekt á grundvelli viðeigandi skattalaga sem og fangelsisvist á grundvelli þessarar greinar í hegningarlögum. Í sérlögum nú, eins og rakið hefur verið, vísast í refsíákvæðum viðkomandi laga ávallt til hegningarlaga.

Fulljóst þykir að það var ætlun löggjafans að þyngja viðurlög við brotum á skattalöggjöf svo um munar í kjölfar útgáfu áðurnefndra skýrsla. Markmið lagasetninganna var að koma af stað átaki gegn skattsvikum og bókhaldsbrotum og úr urðu veigamiklar breytingar á sérlögum skattalaga og öðrum tengdum lögum, s.s. bókhaldslögum og ársreikningalögum.

Athyglisvert er að skoða þá dómaframkvæmd sem ríkti hjá dómstólum, er kom m.a fram í skýrslu um umfang skattsvika frá árinu 1993, sjá viðauka I.

Um dómaframkvæmd sögðu skýrsluhöfundar m.a:

„Breitt bil er milli refsíheimilda skattalaga annars vegar og réttarframkvæmdar hins vegar. Dómar í skattsvikamálum verða að teljast vægir í samanburði við refsídóma vegna ýmiss konar auðgunarbrota og annarra fjármunabrot. Ástæður eru ekki ljósar, en viðhorf almennings og jafnvel afstaða réttarkerfisins gagnvart skattsvikum virðist vera á þann veg að vægar sé litið á slík brot en rétt er að mati nefndarinnar. **Héraðsdómstólar, en þó einkum Hæstiréttur, hafa í dómum sínum dæmt sektir sem eru töluvert lægri en það skattaundanskot sem sannað hefur verið.**¹³⁰ Varnaðaráhrif slíkra dóma hljóta að vera hverfandi lítil og gefa almennungi tilefni til að ætla að brot gegn skattalögum séu ekki eins ámælisverð og önnur fjármunabrot. Á síðustu árum hafa tiltölulega fá mál sætt rannsókn og refsimeðferð hjá ríkisskattanefnd, nú yfirs kattanefnd, og dómstólum. Nefndin er þeirrar skoðunar að á þessu ástandi verði óhjákvæmilega að verða breyting.“¹³¹

Frumvarpið um breytingar á orðalagi hegningarlaga rann í gegnum þingið, efnislega óbreytt.

12.1 Ásetningur, stórfellt gáleysi og stórkostlegt hirðuleysi

Orðalag 262. hgl. segir að „*hver sem af ásetningi eða stórfelldu gáleysi*¹³² gerist sekur um meiri háttar brot“ og vísar svo til sérlaga 109. gr. tsl. Kemur ekkert fram um hvað telst vera stórfellt gáleysi, en samkvæmt orðanna hljóðan er báðum er gert jafn hátt undir höfði, ásetningsbrot og stórfellt gáleysi. Sama má sjá á orðalagi 109. gr. tsl., 30. gr. stgrl., og 40. gr. vskl., en þar er vísað til orðanna með „*ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi*.“¹³³

¹³⁰ Feitlerun höfundar

¹³¹ Fjármálaráðuneytið. (1993). *Umfang skattsvika og tillögur um aðgerðir gegn þeim*. bls. 27

¹³² Feitletrun höfundar

¹³³ Feitlerun höfundar.

Í 17. gr. reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna segir að rannsaka skuli, eftir því sem tilefni þykir gefa til, huglæga afstöðu hins grunaða til ætlaðs brots, ásetning hans, gáleysi og eftir atvikum hvatir, svo og ef um tilraun til brots er að ræða og hvort hann hefur af sjálfsdáðum horfið frá. Um ásetningsbrot reyndi m.a. á í dómi Hæstaréttar nr. 121/1997, þar sem talið var að ákærði hefði vantalið tekjur sínar kerfisbundið á árunum 1990-1993. Sagði Hæstiréttur m.a.:

„Við ákvörðun refsingar ákærða verður að líta til þess, að brot hans voru stórfellt og leiddu til þess, að hann komst undan því að greiða í opinber gjöld verulega háar fjárhæðir, sem telja verður, að svari til hagnaðar hans af brotunum. Brotin voru drýgð jafnt og þétt á löngum tíma og af bersýnilegum ásetningi.“¹³⁴

Viðar Már Matthíasson skilgreindi ásetningsbrot á þennan veg: ¹³⁵

„Í stuttu máli má segja að tjóni sé valdið af ásetning ef tjónvaldur var meðvitaður um, eða mátti vita, að tjón myndi mjög líklega verða af háttsemi hans, en hann kaus þrátt fyrir það, að hegða sér svo, sem hann gerði.“

Orðalagið stórfellt gáleysi og stórfellt hirðuleysi er ekki skilgreint í lögnum frekar. Í athugasemdum með breytingarlögum 39/1995 um breytingar á almennum hegningarlögum nr. 19/1940 sagði m.a.:

„Saknæmisskilyrði refsíabyrgðar, bæði fyrir skattsvik og bókhaldsbrot, eru ásetningur eða stórfellt gáleysi. Eru það sömu skilyrði og hafa verið í skattalögum, en varðandi bókhaldsbrotin tákna þetta rýmkun refsíabyrgðar þar sem gildandi ákvæði 262. gr. áskilur ásetning. Með því að leggja stórfellt gáleysi að jöfnu við ásetning er gætt hæfilegrar varúðar varðandi hlutfall sakar og verknaðar, en jafnframt eru líkur til að viðurlög verði ákvörðuð, m.a. með hliðsjón af sakarstigi. **Á hinn bóginn er sönnunarmatið auðveldað með því að ekki þarf að draga nákvæma markalínu milli ásetnings og gáleysis hverju sinni.**“¹³⁶

Þær skyldur eru lagðar á stjórnarmenn félaga, og framkvæmdarstjóra eftir atvikum, að þeir bera ábyrgð á bókhaldsskyldu félaga sbr. 5. gr. bhl. og að lögum og reglugerðum samkvæmt þeim sé fullnægt. Einnig segir í 3. mgr. 90. gr. tsl. að framtalsskylda hvílir á lögaðila. Þá segir enn fremur, eins og rakið hefur verið, í 44. gr. ehfl. og 67. gr. hfl. að það sé hlutverk félagsstjórnar að fara með málefni félags og skipulag og sjá um að starfsemi þess sé með réttu og góðu horfi, sé framkvæmdarstjórn ráðin, fara þeir saman með stjórn félags.

¹³⁴ Úr niðurstöðum hæstaréttar nr. 121/1997.

¹³⁵ Viðar Már Matthíasson. (2005). Skaðabótaréttur. Bls.. 165 og Jónatan Þórmundsson. (2002). Afbrot og refsíabyrgð II. bls.. 60

¹³⁶ Feitletrun höfundar.

Dómur Hæstaréttar nr. 43/1996:

Málavextir voru þeir að eiginkona stjórnarmanns (E) var einnig skráð stjórnarmaður í hlutafélagi, þrátt fyrir að taka lítinn sem engan þátt í störfum félagsins. Í niðurstöðum Hæstaréttar sagði að gera yrði þær kröfur að E aflaði sér vitneskju um rekstur félagsins. Verður því að telja að E hafi gerst brotleg við sömu lagaákvæði og samákærðu.

Dómur Hæstaréttar nr. 242/1999:

Málavextir voru þeir að O var skráður sem stjórnarmaður og framkvæmdarstjóri hjá hlutafélaginu V, en O starfaði jafnframt sem barþjónn. O hætti störfum fyrir V í byrjun árs 1994 og var V tekið til gjaldþrotaskipta árið 1995, þá hafði virðisaukaskatti ekki verið skilað og bókhaldsóriða var talsverð. O hélt því fram að stjórnarseta hans hefði einungis verið til málamynda, vegna vanskila raunverulegrar stjórnar, og hann hefði enga vitneskju haft um það sem fram fór í rekstrinum. Meðákærða (R) hefði séð alfarið um fjármálastjórn félagsins, borið alla ábyrgð í ákvarðanatöku og borið ábyrgð á bókhaldi og ársreikninga- og skattaskilum. Kom fram að O hefði því ekki átt þátt í neinni ákvarðanatöku um rekstur eða fjármálastjórn félagsins og aldrei hefði verið rætt við O um vanskil félagsins eða virðisaukaskatt né bókhaldsóriðuna sem ríkti. Í niðurstöðum Hæstaréttar var fallist á að stjórnarseta O hefði aðeins verið til málamynda og sagði m.a. í niðurstöðum dómsins :

„O var allan þann tíma, er ákæra tekur til, skráður stjórnarformaður og framkvæmdastjóri V. Sem fyrr segir hlutaðist hann ekki til um að breyting yrði gerð þar á eftir að hann hvarf frá störfum í janúar 1994. Þótt á því verði **byggt að tilkynning um stöðu hans í félaginu hafi verið til málamynda, breytti það engu um að hann var í lögskiptum við aðra en raunverulega eigendur félagsins fyrirvarsmaður þess og bar þannig þær skyldur, sem mælt var fyrir um í tilvitnuðum ákvæðum þágildandi laga um hlutafélög. Hann bar því refsíábyrgð**¹³⁷ [...]. Með aðgerðarleysi sínu vanrækti ákærði af stórkostlegu gáleysi þær skyldur varðandi bókhald félagsins, sem hvíldu á honum lögum samkvæmt sem stjórnarformanni og framkvæmdastjóra V. Með sama hætti hefur ákærði með stórkostlegu hirðuleysi brotið gegn skyldum sínum samkvæmt 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt til að hlutast til um að virðisaukaskattskýrslum yrði skilað og skatturinn greiddur.[...] Við ákvörðun refsingar verður meðal annars litið til þess, ákærða til hagsbóta, að brot hans fólust í **stórkostlegu gáleysi frekar en ásetningi**¹³⁸, enda brotin í reynd flest framin eftir að hann lét af störfum hjá V [...]“¹³⁹

Ítrekað hefur dómaframkvæmd staðfest að ábyrgðir stjórnarmanna félaga séu ríkar og nánast ófrávíkjanlegar ekki er tekið tillit til málamyndagerninga, sem eru gerðir í þeim eina tilgangi að uppfylla formskröfur laganna um stjórnarmenn og framkvæmdarstjóra, sbr. Hrd. nr. 242/1999 og Hrd. nr. 43/1996 hér að ofan. Komu þessi sjónarmið einnig fram í fleiri dómum,

¹³⁷ Feitletrun höfundar

¹³⁸ Feitletrun höfundar

¹³⁹ Úr niðurstöðum Hrd. 232/1999

t.d. Hrd. 393/2008 þar sem ekki var talið að það firrti ákærða ábyrgð að hafa ekki komið nálægt rekstri né bókhaldi félagsins.

Dómur Hæstaréttar nr. 545/2006:

Í dómnum er S, sem var bæði framkvæmdarstjóri og stjórnarmaður í einkahlutafélagi, sakfelldur fyrir að hafa hvorki staðið skil á skilgreinum né staðgreiðslu opinberra gjalda af launum starfsmanna. **Talið var að S hefði brugðist skyldum sínum með stórfelldu hirðuleysi.**¹⁴⁰ S bar því fyrir sig að hann hefði átt við veikindi að stríða. Í niðurstöðum héraðsdóms sagði: „[...] er ekkert fram komið í málinu, sem bendir til þess að ákærði hafi verið óhæfur til ákvarðanatöku eða eftirlits með fjármálastjórn félagsins fram til áramóta 2001-2002 eða að þannig hafi verið ástatt um ákærða að hann gæti ekki, vegna nefndra veikinda, borið þá ábyrgð stjórnarmanns að tryggja að meðferð fjármuna og starfsemi félagsins væri í réttu horfi.“¹⁴¹ Hæstiréttur staðfesti niðurstöðu héraðsdóms.

Í Hrd. nr. 545/2006 var talið að um væri að ræða stórkostlegt hirðuleysi stjórnarmanns sem var sakfelldur fyrir brot gegn lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda. En sjá má af dómaframkvæmd að stjórnarmönnum er í lófa lagt að afla sér upplýsinga um þær skyldur sem þeir kunna að bera sem stjórnarmenn eða framkvæmdastjórar. Geta þeir þannig ekki fríað sig ábyrgð af kunnáttuleysi eða öðrum sökum.

Ásetningsbrot og brot framin af stórkostlegu gáleysi eða stórkostlegu hirðuleysi eru jafn alvarleg brot og er aðilum sem taka sæti í stjórn félaga gert að kynna sér þær skyldur sem þeir bera, meðan þeir sitja „við stjórnvölinn“ í félögum bera þeir ábyrgð á því að starfsemi þeirra sé í réttu og góðu horfi.

Í nýlegum dómi Hæstaréttar frá 16. febrúar 2012 nr. 504/2011 reyndi á saknæmisskilyrði skattalaganna. Byggt var á, í upphaflegri kærú, að skattframtöl væru efnislega röng en fram kom að þau voru unnin af sérfróðum aðilum.

Héraðsdómur sagði: „Ákærði leitaði til sérfróðra aðila með reynslu og þekkingu á skattalögum og taldi með réttu að skattframtalið væri unnið eins og lög áskilja er hann undirritaði skattframtölin sem hér um ræðir og skilaði til skattayfirvalda. **Leyst er úr ágreiningi af því tagi sem hér um ræðir innan skattkerfisins og er háttsemin að mati dómsins ekki saknæm eins og á stendur.**¹⁴² Ákærða er gefið að sök að hafa skilað efnislega röngum skattframtölum [...] og er háttsemin hans talin varða við 1. mgr. 262. gr. hgl, sbr. 1. mgr. 109. gr. tsl. **Saknæmisskilyrði samkvæmt tilvitnuðum lagagreinum er ásetningur eða stórfellt gáleysi. Það er mat dómsins**

¹⁴⁰ Feitletrun höfundar

¹⁴¹ Úr niðurstöðum héraðsdóms nr. S-1229/2005

¹⁴² Feitletrun höfundar.

að eins og mál þetta er í pottinn búið, þ.e. öllum tilskildum gögnum var skilað til skattayfirvalda eftir að ákærði leitaði til sérfróðra aðila við gerð skattframtalsins, hafi hann með réttu verið í góðri trú um að skattframtölin væru eins og lög áskilja er hann ritaði undir framtölin og skilaði þeim. Samkvæmt því skýrði ákærði hvorki af ásetningi né stórfelldu gáleysi rangt eða villandi frá á þann hátt sem lýst er í 1. mgr. 109. gr. tsl við skil skattframtalanna og eru því ekki uppfyllt sagnæmisskilyrði lagaákvæðanna¹⁴³ sem vísað er til í ákæru og ber því að sýkna ákærða af þessum ákæruliðum.¹⁴⁴ Hæstiréttur staðfesti dóminn.

Hér var talið að ágreining sem þann er reyndi á í þessum dómi ætti að leysa innan skattkerfisins og uppfyllti því ekki sagnæmisskilyrði laganna, „að svo stöddu“.

12.1.1 Meiriháttar brot

Sem fyrr sagði er í orðalagi 1. mgr. 262. gr. hgl. kveðið á um *meiriháttar brot* og vísar svo í sérlög skattalaganna og kveður á um fangelsisvist, allt að 6 árum. Þá segir einnig að heimilt sé að dæma fésektir samkvæmt ákvæðum þeirra skattalaga, sem vísað er til í greininni.¹⁴⁵ Í 3. mgr. 262. hgl. segir að verknaður teljist vera meiri háttar brot ef:

- Brotið lýtur að verulegum fjárhæðum.
- Verknaður er framinn með sérstaklega vítaverðum hætti.
- Aðstæður auka sagnæmi brotsins.
- Maður hefur áður verið dæmdur fyrir sams konar brot eða eitthvað annað brot sem undir þau ákvæði fellur.

Í athugasemdum með frumvarpi um breytingu á 262. gr. hegningarlaga segir:

„Hin almennu viðmiðunatriði um meiri háttar brot eru fjögur talsins. Hvert þeirra um sig nægir til þess að byggja megi sakfellingu á 1. gr. frumvarpsins. Hið fyrsta lýtur verulegum fjárhæðum. Þetta er matskennt atriði, svipað og mikil eignaspjöll í 2. mgr. 257. gr. hegningarlaga. Yfirleitt mundi þetta ekki valda erfiðleikum í framkvæmd, svo sem ef um milljónaundandratt væri að ræða. Í vafatilvikum hlýtur sökunautur að njóta góðs af vafanum og málinu yrði lokið með fésekt á grundvelli ákvæða í viðkomandi lögum. Annað atriðið lýtur að sérstaklega vítaverðri aðferð við verknaðinn. Tekur hún til m.a. rangfærslu eða eyðileggingar á gögnum við bókhaldsbrotið, einkum þegar refsiskilyrði 158. eða 258. gr. hegningarlaga eru ekki til staðar. Þriðja atriðið varðar aðstæður er auka mjög sagnæmi brots, t.d. ef um er að ræða framhaldsbrot eða aðra brotaeind, samvinnu fleiri en eins skattaðila eða aðstoð kunnáttumanna, svo sem lögfræðings eða löggilts endurskoðanda. Loks má í fjórða lagi byggja sakfellingu á ákvæðinu ef brot er ítrekað. Ítrekunartengsl eru milli allra þeirra brotategunda sem nefndar eru í 1. og 2. mgr. 1. gr.

¹⁴³ Feitletrun höfundar

¹⁴⁴ Úr niðurstöðum héraðsdóms S-991/2011.

¹⁴⁵ Sbr. fésektarlágmark sérlaga skattalaganna, að hámarki tífoldun skattfjárhæðinnar að frádregnu álagi.

frumvarpsins og milli þeirra einna. Líkist ákvæðið að þessu leyti 255. gr. hegningarlaga. Að öðru leyti fer um ítrekunarskilyrði eftir 71. gr. hegningarlaga.¹⁴⁶

Í dóm Hrd. 475/2005 var J framkvæmdarstjóri og stjórnarmaður hjá R dæmdur vegna brota á lögum um virðisaukaskatt, tekjuskatts og útsvars svo og bókhaldsbrot. Vegna þess hver brot hans þóttu stórfelld var ekki unnt að takmarka sektarfjárhæð við fésektarlágmarkið og honum gert að greiða þrefalda sekt.

Í máli S-202/2010 þá var einnig E gert að sæta þrefaldri sekt þar sem einnig var um stórfelld brot að ræða.

12.2 Fésektarlágmark

Í kjölfar breytingarlaga 42/1995 um breytingar á refsíákvæðum nokkurra skattalaga, er fésektarlágmark vegna brota á skattalögum var lögfest, var ekki tekið tillit til vanskila vörsluskatta eins og kom bersýnilega í ljós í dómi héraðsdóms nr. S-1758/2004 (Brasserie borg)¹⁴⁷ þar sem Ö hafði staðið skil á verulegum hluta fjárhæðarinnar, svo eftir stóðu aðeins um 8,5 milljónir sem skattaskuld.

Með lögum nr. 134/2005 um breytingar á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda og fleiri lögum var sett inn ákvæði í sérlögin sem áður kváðu aðeins á um fésektarlágmark. Undantekning frá þeirri reglu sem segir:

„Fésektarlágmark samkvæmt þessari málsgrein á ekki við hafi brot einskorðast við að standa ekki skil á réttilega tilgreindri staðgreiðslu samkvæmt skilagrein staðgreiðslu, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar.“

Með þessum breytingarlögum kom sama ákvæði einnig inn í 1. mgr. 40. gr. vskl., 2. mgr. 19. gr. ftsl. Í athugasemdum við frumvarpið sagði:

„Vanskil á vörslufé vegna greiðsluerfiðleika eru nokkuð ólík öðrum skattalagabrotum. Slík brot hafa sjaldnast þau einkenni sem algengt er að fylgi skattsvikum, svo sem vanhöld á færslu bókhalds. Ekki er heldur fyrir að fara þeirri leynd sem að jafnaði einkennir skattsvik og önnur skattalagabrot. Oft eiga brotlegir sér einnig málsbætur umfram þá sem fremja önnur skattalagabrot en skýringa er ósjaldan að leita í því að forsvarsmenn fyrirtækja hafa lent í greiðsluerfiðleikum sem oft enda með gjaldþroti. Tilgangur breytingarinnar er einnig sá að gefa dómstólum meira svigrúm til að ákveða refsingu, einkum með hliðsjón af málsbótum sem brotlegir kunna að hafa. Þær breytingarnar sem lögfestar voru árið 1995 miðuðust fyrst og fremst við alvarleg skattalagabrot en undir þau falla vanskil alla jafna ekki nema þau nái yfir langt tímabil, um

¹⁴⁶Frumvarp til laga um breytingar á almennum hegningarlögum nr. 19/1940. löggj. 118., 318 mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/altext/118/s/0480.html> [sótt á vefinn 2.4.2012]

¹⁴⁷Sjá kafla 6.10 um refsíákvæði virðisaukaskattslaga.

verulegar fjárhæðir sé að ræða eða ítrekað brot eða aðstæður auki saknæmi verknaðarins en þá varða brotin jafnframt við 262. gr. almennra hegningarlaga, nr. 19/1940. Falla þau þá fyrir utan lagabreytingarnar sem hér eru lagðar til. [...] Flutningsmenn telja að þeir gjaldendur sem af ýmsum ástæðum skila ekki inn skilagrein eða virðisaukaskattsskýrslu á réttum tíma hafi því miður engan fjárhagslegan hvata í núgildandi kerfi til að upplýsa um stöðu mála með því að skila inn skilagrein eða virðisaukaskattsskýrslu eftir að frestur er liðinn og gera upp skuldir sínar að hluta vegna þess hvernig núverandi fyrirkomulagi og löggjöf er háttað. Ástæður þess að gjaldendur skila ekki inn upplýsingum geta verið af margvíslegum toga. [...] Fyrir utan síðustu ástæðuna sem hér var nefnd eru þessum aðilum allar bjargir bannaðar. Samkvæmt núgildandi löggjöf vofir yfir þessum aðilum sekt að lágmarki tvöföld skattfjárhæð hvort sem þeir upplýsa um málið og greiða hluta hins vangoldna skatts eða ekki. Gerir núverandi fyrirkomulag því ekki ráð fyrir neinni aðstoð eða hvatningu til þessara aðila til þess að ráða við þann vanda sem þeir hafa komið sér í. Það hlýtur að teljast allra hagur, jafnt fyrir innheimtuaðila sem gjaldendur, að löggjöfin feli í sér hvatningu fyrir gjaldendur til að upplýsa um stöðu mála og til að gera upp skuldir sínar eins og þeir mögulega geta. Of harðar og ósveigjanlegar reglur sem þessar, sem ekki taka mið af fjölbreytilegum aðstæðum, eru frekar til þess fallnar að brjóta niður í stað þess að vera uppbyggjandi. Við þessu þarf löggjafinn að bregðast með því að gera skattkerfið sveigjanlegra og manneskjulegra án þess að draga úr því markmiði þess að allir greiði þá skatta sem þeir hafa innheimt fyrir ríkið af þriðja aðila.“

Ekki er skilgreint frekar við er átt við með orðalaginu „staðið skil á verulegum hluta fjárhæðar“ en í dómaframkvæmd hefur sýnt fram á að með verulegum hluta fjárhæðar er iðulega miðað við að aðili hafi staðið skil á 2/3 hluta þeirrar fjárhæðar sem undan var dregin.

Í héraðsdómi nr. S-161/2008 var gefin út kæra á hendur vegna vangoldinna vörsluskatta X ehf., sem var síðar afturkölluð þar sem félagið hafði sama dag verið tekið til gjaldþrotaskipta. Síðar var ákæran endurupptekin en krafan hafði lækkað verulega og var rúmlega 11 milljónir. Sýnt var fram á að greitt hafði verið meira en þriðjung af skuld hvers tímabils. Var sú greiðsla því talin vera veruleg í skilningi 1. gr. laga nr. 134/2005. Var stjórnarmanni A dæmdur til 2 mánaða fangelsisvistar, skilorðsbundið til tveggja ára og einnig fésekt ákveðin 2.500.000 kr. og vararefsing 68 daga fangelsi.

Í máli héraðsdóms nr. S-1228/2005 þar sem A var ákærður fyrir að hafa ekki staðið skil á virðisaukaskatt og staðgreiðslu opinberra gjalda. Við ákvörðun refsingar var tekið tillit til þess að A hafði greitt upp verulegan hluta fjárhæðar vegna staðgreiðslu opinberra gjalda. En ekki talið að a hefði staðið skil á verulegum hluta ógreidds virðisaukaskatts. Og sagði dómurinn “greiðslur þyrftu að jafnaði að nema tveimur þriðju hlutum skattfjárhæðar til þess að teljast verulegar.“ A var dæmdur til 4 mánaða fangelsisvistar, skilorðsbundið til tveggja ára. Fésekt var ákvörðuð vegna vangoldins virðisaukaskatts tæpar 28. milljónir og að auki tæpar milljón vegna brota á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, vararefsing var ákvörðuð 7 mánaða fangelsi.

Til að heimilt sé að víkja frá fésektarlágmarki hefur dómaframkvæmd ítrekað staðfest að með verulegum hluta fjárhæðar sé átt við 2/3 þeirrar fjárhæðar sem undan er dregin.

12.2.1 Vanskil á vörslufé

Áður en farið er út í umfjöllun um vanskil á vörslufé þykir rétt að benda á að fjármálaráðuneytið fól, með erindabréfi frá 18. janúar 1998, Tollstjóranum í Reykjavík innheimtu opinberra gjalda svo og eftirlitshlutverk með öðrum innheimtumönnum.¹⁴⁸ Á vefsíðu Tollstjóra segir:

„Gjöld sem ekki hafa verið greidd á eindaga eru vanskilakröfur (skuldir).

Innheimtumanni ríkissjóðs er skylt að innheimta allar kröfur. Það frestar ekki íþyngjandi vanskilaurræðum þótt skattskýrslu hafi ekki verið skilað inn eða skattálagning verið kærð.

Til að koma í veg fyrir íþyngjandi innheimtuaðgerðir er bent á að hafa samband við innheimtumann ríkissjóðs og kanna möguleika á gerð greiðsluáætlunar.

Dráttarvextir reiknast samkvæmt lögum um vexti og verðtryggingu á gjaldfallna kröfu frá gjalddaga hafi ekki verið greitt á eindaga. Í lögboðnum tilvikum bætist við vanskilálag sem reiknast af höfuðstól. Þar sem álagning dráttarvaxta og vanskilálags er lögboðin er ekki hægt að semja um eða fella niður dráttarvexti og álag.

Það er hagur gjaldanda að greiða skattskuldir sínar sem fyrst til að koma í veg fyrir óafturkræfan kostnað við innheimtuaðgerðir og dráttarvexti sem leggjast á kröfuna við vanskil.“¹⁴⁹

Þetta hefur einnig verið rakið við hvern skattstofn fyrir sig, hvenær eindagi er og hvaða vikmörk eru gefin.¹⁵⁰ Nú skal vikið aftur að dæmi E sem fjallað var um í kafla 2.1., um smiðinn Kára sem átti í vanskilum á virðisaukaskatti. Kom þar m.a. fram að Kári hafi haft samband við Tollstjóran í Reykjavík og gert greiðslusamkomulag um virðisaukaskattskuld sína, hjá Kára er því aðeins um að ræða vanskil. En þá víkur að því hvenær er um að ræða svo veruleg vanskil að komi til þess að um sér að ræða brot gegn refsíákvæðum skattalaganna.

Um gjaldþrotaskipti fer skv. lögum nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl.¹⁵¹ réttaráhrif þess að bú aðila er tekið til gjaldþrotaskipta eru að aðili sé ófær um að standa í skilum við skuldbindingar sínar. Tekur bú aðila við fjárhagslegum skyldum sem hvíldu á þrotamanni, sbr. 72. gr. gþl. Aðilar sem telja sig eiga kröfu á hendur búinu skulu senda kröfulýsingu til skiptastjóra, sbr. 4. tölul. 85. gr. gþl. Hinsvegar segir í 84. gr. gþl. að ef skiptastjóri fær

¹⁴⁸ Fjármálaráðuneytið. (1998). Erindisbréf tollstjórans í Reykjavík. Vefútgáfa: <http://www.fjarmalaraduneyti.is/raduneytid/stofnanir/erindisbref/nr/9215> [sótt á vefinn 5.3.2012]

¹⁴⁹ Tollstjóri. (e.d.). *Vanskilainnheimta*. Vefslóð: http://www.tollstjori.is/displayer.asp?cat_id=1752 [sótt á vefinn 4.3.2012]

¹⁵⁰ Sjá kafla 6 – 11

¹⁵¹ Hér eftir gþl.

vitneskju í starfi sínu um atvik sem hann telur gefa tilefni til rökstudds gruns um að þrotamaðurinn eða aðrir kunni að hafa gerst sekir um refsivert athæfi, skal hann tilkynna það til embættis sérstaks saksóknara.

Svarið við því hvenær vanskil skattkrafna eru orðin svo veruleg að um er að ræða refsivert athæfi er þegar kröfu hefur verið lýst í þrotabú og ljóst orðið að ekkert fæst upp í kröfunu.

Ef Kári væri með starfsstöð væri Tollstjóra heimilt að láta innsigla hana, sbr. 3. mgr. 28. gr. vskl., eðli máls samkvæmt er ekki heimilt að innsigla heimili Kára þar sem það telst ekki starfsstöð. Af þessu leiðir að svo fremi sem Kári stendur við greiðsluáætlun sína, við Tollstjórann, og klári að greiða upp virðisaukaskattskuld sína við ríkissjóð, er ekki um refsivert athæfi að ræða. Að aðstæðum óbreyttum á Kári því ekki á hættu að verða sektaður eða sóttur til saka og tekur fésektarlágmarkið ekki til aðstæðna sem þessa kveðið er á um í 1. mgr. 40. gr. vskl.

12.2.1.1 Upphaf refsimeðferðar

Refsiákvæði skattalaganna geta einnig orðið virk á annan hátt. Heimildir eru víða í skattalögum sem kveða á um að „vakni grunur um skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga hafi verið framin skal það tilkynnt til skattrannsóknarstjóra ríkisins“, sbr. 6. mgr. 96. gr. tsl. og 6. mgr. 26. gr. vskl. Einnig í reglugerð nr. 373/2001¹⁵² um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna og segir í 1. gr. reglugerðarinnar að skattrannsóknarstjóri ríkisins skal hafa með höndum rannsóknir á skattsvikum og öðrum refsiverðum brotum, á lögum um skatta og gjöld sem á eru lögð af skattstjórum eða þeim er falin framkvæmd á, ásamt rannsókn á brotum á lögum um bókhald og ársreikninga.¹⁵³

Í 8. gr. er fjallað um hvenær skal vísa máli til skattrannsóknarstjóra ríkisins. Um upphaf rannsóknar máls segir í 1.-5. tölul. 11. gr., segir að það geti verið:

1. *Með tilkynningu frá skattstjóra*
2. *Með tilkynningu frá ríkisskattstjóra.*
3. *Að eigin frumkvæði*
4. *Samkvæmt tilvísun frá lögreglu*
5. *Samkvæmt kæru, tilkynningu eða ábendingu frá þriðja manni*¹⁵⁴

¹⁵² Hér eftir reglugerð nr. 373/2003

¹⁵⁴ Ber hér að geta að á heimasíðu skattrannsóknarstjóra ríkisins er að finna flipa sem heitir „*ábending um skattsvik*“ er þar hægt að fylla út form til að koma á framfæri grun um skattsvik.

Í 13. gr. reglugerðar nr. 373/2001 segir að skattrannsóknarstjóri hafi heimild til að rannsaka framtalsskil og skattskil allra manna og lögaðila sem framtalsskyldir eru, hvort sem framtalsskyldu hefur verið sinnt eða ekki. Nær heimild einnig til að rannsókna á staðgreiðslu-, virðisauka-, og tryggingagjaldsskilum á yfirstandandi ári. Svo og bókhald, grundvöll skattaskila og ársreikninga, sbr. 2. og 3. mgr. sömu greinar Um rannsókn skattaundandráttar eða bókhaldsbrot fer skv. 16. gr. þar sem segir að rannsaka skuli ranglega tilgreinda eða vantalda og hvaða áhrif það hefur á álagningu. Tekur rannsókn einnig til þess hvort og þá með hvaða hætti skattaðili hefur vangreitt skilaskyld gjöld eða skatta sem hann hefur innheimt, vanrækt að inna af hendi, eða sem hann hefur eða bar að halda eftir. Rannsókn getur tekið til bókhaldsskyldu aðila og hvort samræmi sé milli bókhalds og fylgiskjala. Þá skal rannsaka hve háar fjárhæðir hafa verið dregnar undan, vanrækt var að greiða eða aðili fékk of endurgreitt. Í 4. mgr. 16. gr. reglugerðar nr. 373/2001 segir að telji skattrannsóknarstjóri þörf á rannsaka hvort hinn grunaði sé aðalmaður eða hlutdeildarmaður í ætlaðri refsiverðri háttsemi. Um helstu sönnunargögn fer skv. 20. gr. sömu reglugerðar þar sem talin eru upp helstu gögn s.s. skattframtöl, ársreikningar með fylgiskjölum, fylgiskjöl bókhalds, fært bókhald o.fl. og hverskonar önnur gögn sem tengjast rekstri sem geta upplýst varðandi ætlað brot.

Um ákvörðun um upphaf refsimeðferðar fer skv. VI. kafla reglugerðar nr. 373/2001. Skv. 35. gr. að skattrannsóknarstjóri geti að sjálfsdáðum ákveðið að hefja refsimeðferð með því að vísa máli til opinberrar rannsóknar og venjulegrar sakamálemeðferðar eða með því að vísa því til sektarmeðferðar hjá yfirskattanefnd, sbr. dómi Hæstaréttar nr. 29/2002 þar sem aðili sinnti ekki ítrekuðum boðunum og málið því sent til opinberrar rannsóknar. Sé sökunautur hinsvegar mótfallin því að málið fari til yfirskattanefndar þarf hann ekki að hlíta því, sbr. 35. og 37. gr. reglugerðar 373/2001 en þá þarf hann sinna andmælarétti sínum og láta það í ljós. Að öðrum kosti er litið svo á að aðili sé ekki mótfallin því að nefndin úrskurði um mál viðkomandi.

Yfirskattanefnd starfar skv. lögum nr. 30/1992 um yfirskattanefnd.¹⁵⁵ Í 1. mgr. 2. gr. laganna segir að yfirskattanefnd sé úrskurði kærur um gjöld sem ríkisskattstjóri leggur á. Þá eru úrskurðir nefndarinnar fullnaðarúrskurðir um skattfjárhæð, sbr. 1. mgr. 15. gr. ysl. úrskurði nefndarinnar má þó bera undir dómstóla.

¹⁵⁵ Hér eftir nefnd ysl.

Í álitum umboðsmanns Alþingis 702/1992 sagði „Með hliðsjón af stöðu, hlutverki, starfsháttum og forsögu ríkisskattaneftndar, nú yfirsattaneftndar, taldi umboðsmaður ótvírætt að úrskurðir neftndarinnar væru bindandi fyrir skattýfirvöld.“¹⁵⁶

Í 22. gr. segir að yfirsattaneftnd úrskurðar um sektir fyrir brot á lögum skv. 2. gr. nema máli sé vísað til rannsóknar lögreglu og dómsmeðferðar. Yfirsattaneftnd úrskurðar aðeins um sektir vegna brota á lögum sem kveðið er á um í 1. mgr. 2. gr.ysl. Neftndin úrskurðar ekki um fangelsisvist.

Í 38. gr. reglugerðar nr. 373/2001 segir í 1. – 6. tölul. er fjallað um hvenær skattrannsóknarstjóra ríkisins getur vísað máli til opinberrar rannsóknar

1. Ef ætlað er að undanskot nemi verulegum fjárhæðum og varði við 262. gr. hgl.
2. Sé rökstuddur grunur um að verknaður hafi verið framinn með sérstaklega vítavæðum hætti eða við aðstæður sem auka saknæmi brotsins.
3. Skattaðili vill ekki hlíta því að mál sé afgreitt hjá yfirsattaneftnd.
4. Upplýsingaskyldu ekki gegnt, hvort sem um er að ræða skattaðila eða annan sem gegnir ekki upplýsingaskyldu.
5. Skattaðili áður orðið uppvís að skattsvikum með dómi eða sætt sektum yfirsattaneftndar, hafi það brot verið framið innan síðustu fimm ára.
6. Rökstuddur grunur að háttsemi teljist meiri háttar brot gegn lögum nr. 145/1994 um bókhald, og lögum um ársreikninga og almennra hegningarlaga nr. 19/1940

Á heimasíðu skattrannsóknarstjóra ríkisins er að finna upplýsingar um leiðbeiningar vegna ákvörðunar á refsimeðferð, segir þar:

Ef mál telst að fullu upplýst og brot varðar ekki hærri sektarfjárhæð en kr. 6 millj. getur skattrannsóknarstjóri ríkisins boðið hlutaðeigandi að ljúka málinu með stjórnvaldssekt. Boðuð sektarfjárhæð er þá tilkynnt hlutaðeigandi skriflega. Ef hlutaðeigandi óskar eftir að ljúka máli með þessum hætti gengst hann skriflega undir sektargerð á skrifstofu skattrannsóknarstjóra ríkisins. Verði máli ekki lokið með þessum hætti tekur skattrannsóknarstjóri ríkisins ákvörðun um hvort mál hans verði fengið yfirsattaneftnd til úrskurðar eða því vísað í opinbera rannsókn. Vararefning fylgir ekki sektarákvörðunum skattrannsóknarstjóra ríkisins.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Úr niðurstöðum Umboðsmanns Alþingis nr. 702/1992

¹⁵⁷ Skattrannsóknarstjóri ríkisins. (e.d.) *Leiðbeiningar vegna ákvörðunar um refsimeðferð*. Vefslóð: <http://www.skattrann.is/leidbeiningarvegnakvordunar.asp?n=2> [sótt á vefinn þann 1.4.2012]

13. Lög um greiðsluuppgjör

Þann 1. apríl 2010 tóku gildi tímabundin lög nr. 24/2010 um greiðsluuppgjör¹⁵⁸ á opinberum gjöldum lögaðila og einstaklinga í rekstri¹⁵⁹ og féllu þau úr gildi 31. desember 2011. Í 1. gr. laganna segir að lögaðilar og einstaklingar sem eru og hafa verið í atvinnurekstri og eru í vanskilum með virðisaukaskatt, staðgreiðslu opinberra gjalda, tryggingagjald og þing- og sveitarsjóðsgjöld, sem hafa gjaldfallið fyrir¹⁶⁰ 1. janúar 2010, geta sótt um frest til greiðsluuppgjors á þeim vanskilum til 1. júlí 2011. Í 3. mgr. greinarinnar segir að umsóknum skal beint til Tollstjóra óháð lögheimili umsækjenda. Tollstjóra er heimilt að samþykkja umsókn að uppfylltum skilyrðum skv. 2. gr. laganna.

Í athugasemdum með frumvarpinu sagði um tilgang laganna:

„Með hruni íslensku bankanna í október 2008 var fótunum kippt undan íslensku efnahagslífi og um leið urðu kaflaskipti á nánast öllum sviðum íslensks samfélags. Óhjákvæmilegt reyndist fyrir stjórnvöld að bregðast við því ástandi sem myndaðist með róttækum aðgerðum, m.a. með neyðarlögum. Þrátt fyrir þau varð tjónið af hruninu gífurlegt, jafnt hjá einstaklingum, fyrirtækjum og opinberum aðilum sem fyrst og fremst birtist í vaxandi skuldavanda. [...] Óvenjulegar aðstæður kalla því oft en ekki á óvenjulegar tillögur til úrbóta.[...] Þannig hafa innheimtumenn ríkissjóðs takmarkaðar heimildir til að beita ívilnandi innheimtuúrræðum gagnvart rekstraraðila sem ekki stendur skil á þeim sköttum sem honum ber að greiða, hvort heldur um er að ræða vörsluskatta eða skatta af viðkomandi atvinnurekstri. Fyrir liggur að mörg lífvænleg fyrirtæki berjast nú í bökkum vegna vanskila gagnvart fjármálastofnunum, opinberum aðilum og öðrum kröfuhöfum og fátt annað sem blasir við en gjaldþrot. Samkvæmt upplýsingum frá innheimtumönnum ríkissjóðs er nú farið að bera á auknum vanskilum, m.a. á virðisaukaskatti, hjá rekstraraðilum sem alltaf hafa staðið skil á sínu. Þessi þróun er stjórnvöldum sérstakt áhyggjuefni og visst merki þess að grípa þurfi til aðgerða til að sporna við þessari þróun áður en í óefni er komið. Í ljósi þess er þetta frumvarp lagt fram.“¹⁶¹

Í 2. gr. gul. er fjallað um þau skilyrði til greiðsluuppgjors sem umsækjendur þurftu að uppfylla, þau eru talin upp í 1.- 4. tölul.:

1. Vera í skilum með aðra skatta og gjöld en þau sem fjallað er um í 1. mgr. 1. gr. laganna þegar umsókn um er lögð fram.
2. Vera í skilum með alla skatta og gjöld sem gjaldfalla frá 1. janúar 2010 til og með 30. júní 2011.

¹⁵⁸ Hér eftir nefnd gul.

¹⁵⁹ Í stað lögaðila og einstaklinga í rekstri munu þeir hér verða nefndir aðilar. (kannski að sameina í eina nótu?)

¹⁶⁰ Feitletrun höf.

¹⁶¹ Frumvarp til laga um greiðsluuppgjör á opinberum gjöldum lögaðila og einstaklinga í rekstri. Löggrj. 138.þskj767. 446. mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/altext/138/s/0767.html> sótt á vefinn [20.3.2012]

3. Umsækjandi skal lýsa því yfir að hann skili inn skilagreinum og framtölum til að tryggja rétta álagningu gjalda.
4. Viðurkenna greiðsluskyldu vegna þeirra krafna sem njóta frests.

Um réttaráhrif greiðsluuppgjör fer skv. 3. gr. laganna og segir í 1. mgr. að dráttarvextir leggjast ekki á þær kröfur sem njóta frests á tímabilinu 1. janúar 2010 til og með 30. júní 2011. Innheimtumaður skal skuldajafna inneignum sem myndast vegna krafna, sem hefur verið frestað upp í þær kröfur. Í athugasemdum með frumvarpinu sagði um síðari málsl. 1. mgr. 3. gr.:

„Komi til inneignar vegna þeirra gjalda sem frests njóta, t.d. vegna skattbreytinga, er lagt til að þeim verði skuldajafnað upp í frestskröfur. Sem dæmi má nefna að inneign myndast á fyrsta tímabili virðisaukaskatts 2009 vegna skattbreytingar og yrði þá ekki heimilt að greiða þá inneign út heldur yrði henni skuldajafnað upp í önnur gjöld sem eru í fresti skv. 1. gr. Inneignir sem myndast vegna tímabila sem gjaldfalla eftir 1. janúar 2010 til 1. júlí 2011 yrði hins vegar ekki skuldajafnað upp í kröfur sem njóta frests. Inneign sem kæmi til t.d. vegna virðisaukaskattstímabilsins janúar–febrúar 2010 yrði þá ekki skuldajafnað upp í kröfur sem frests njóta heldur yrði hún greidd út til gjaldanda ef hann er í skilum með öll önnur gjöld sem gjaldfallið hafa eftir 1. janúar 2010.“¹⁶²

Þá segir í 2. mgr. 3. gr. gul. að séu fullnustuaðgerðir hafnar vegna krafna sem njóta frests til greiðsluuppgjör skv. 1. gr. skal innheimtumaður ríkissjóðs fresta þeim eða afturkalla, eftir atvikum. Sagði m.a. í athugasemdum frumvarpsins um fullnustuaðgerðir:

„Í flestum tilvikum yrði fyrirtökum aðfararbeiðna frestað hjá sýslumanni þar til sýnt er að umsækjandi fái heimild til útgáfu skuldabréfs skv. 5. gr. Hér eru hagsmunir gjaldanda hafðir að leiðarljósi. Verði fullnustugerðum fram haldið eftir niðurfellingu frests er komist hjá kostnaðarauka þar sem ekki þarf að senda nýja beiðni með tilheyrandi kostnaði. Þannig getur háttáð til að annar aðili en innheimtumaður ríkissjóðs knýi fram nauðungarsölu á eign sem innheimtumaður ríkissjóðs hefur látið gera fjárnám í. Í slíku tilviki skal innheimtumaður lýsa kröfu sinni samkvæmt aðfararveði en eingöngu með dráttarvöxtum sem hafa fallið til og með 31. desember 2009.“

Um þau atriði sem geta ógilt greiðsluuppgjör fer skv. 4. gr. gul., þau eru:

- Standi sá sem nýtur frests til greiðsluuppgjör ekki í skilum með greiðslu skatta og opinber gjöld sem falla í gjalddaga eftir 1. janúar 2010.

¹⁶² Frumvarp til laga um greiðsluuppgjör á opinberum gjöldum lögaðila og einstaklinga í rekstri. löggjþ. 138.þskj.767. 446. mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/altext/138/s/0767.html> sótt á vefinn [19.3.2012]

- Verði bú aðila sem nýtur frests til greiðsluuppgjörðs tekið til gjaldþrotaskipta á tímabili frestsins fellur heimild til greiðsluuppgjörðs niður.

Ef annað á við fellur réttur til greiðsluuppgjörðs niður og dráttarvextir reiknast á vanskil eins og heimild til greiðsluuppgjörðs hafi aldrei verið veitt. Einnig er í 3. mgr. 5. gr. gul. viðbótarliður um það sem leiðir til ógildingu greiðsluuppgjörðs og segir þar að hafi umsækjandi ekki fengið álagningar sem byggðar eru á áætlunum leiðrétta fyrir 1. júlí 2011 fellur niður heimild til greiðsluuppgjörðs.

Í 5. gr. gul. er fjallað um umsókn um skuldbreytingu og segir í 1. mgr. að uppfylli aðili skilyrði 2. gr. fram til 1. júlí 2011 er tollstjóra heimilt að samþykkja útgáfu skuldabréfs til greiðslu þeirra skatta og gjalda sem voru í fresti til greiðsluuppgjörðs. Skv. 2. mgr. sömu greinar skal skuldabréfið vera til fimm ára, með jöfnum mánaðarlegum afborgunum og fyrstu greiðslu þann 1. júlí. 2011, þá skal það verðtryggt miðað við vísitölu neysluverðs 1. júlí 2011, en vera án vaxta.

Í athugasemdum með 1. gr. sagði í frumvarpinu:

„Lagt er til að greiðsluuppgjörð ná eingöngu til þeirra skatttegunda sem tilgreindar eru í greininni. Ástæðan er sú að þessir skattar vega hvað þyngst í vanskilum aðila í atvinnurekstri eins og fram kemur í almennum athugasemdum. Þá má nefna sérstaklega að vanskilum virðisaukaskatts og staðgreiðslu opinberra gjalda fylgir auk dráttarvaxta vanskilaálag sem getur orðið allt að 10% fjárhæðarinnar. Auk þess er innheimtumanni ríkissjóðs heimilt að láta stöðva atvinnurekstur vegna vanskila á þessum sköttum. Undir þing- og sveitarsjóðsgjöld falla ýmsir skattar og gjöld sem lögð eru á með vísan til laga nr. 90/2003, um tekjuskatt: Tekjuskattur, útsvar, gjald í framkvæmdasjóð aldraðra, útvarpsgjald, fjármagnstekjuskattur, slysatrygging við heimilisstörf, búnaðargjald og iðnaðarmálagjald. Tollstjóra er falið að veita frest til greiðsluuppgjörðs samkvæmt ákvæðinu, en fjármálaráðuneytið hefur þegar falið tollstjóra sérstakt eftirlits- og leiðbeiningarhlutverk á sviði innheimtu skatta og gjalda, sbr. erindisbréf hans frá 16. janúar 1998. Mikilvægt er að umsjón þessa úrræðis sé í höndum eins aðila þannig að tryggt sé að framkvæmdin sé samræmd. Við framkvæmd frestsins mun tollstjóri hafa samband við viðkomandi innheimtumann ríkissjóðs og hlutast til um að hann afturkalli og fresti fullnustugerðum eftir atvikum.[...] Ákvarðanir tollstjóra eru kærnanlegar til fjármálaráðuneytisins samkvæmt almennum reglum stjórnarsýsluréttar. Vanskilainnheimta hjá þeim aðilum sem ekki sækja um frest til greiðsluuppgjörðs samkvæmt þessari heimild eða uppfylla ekki skilyrði til að fá slíkan frest verður í samræmi við lög og verklagsreglur tollstjóra.“

Í nefndaráliti með frumvarpinu sagði m.a:

„Umsagnaraðilar voru almennt jákvæðir í garð frumvarpsins þótt nokkrar efasemdir kæmu fram um skynsemi þess að veita afslátt á opinberum gjöldum til fyrirtækja að teknu tilliti til jafnræðis og

samkeppni. Samkeppniseftirlitið taldi að frumvarpið gengi ekki gegn markmiðum samkeppnislaga.[...] Nefndin telur að frumvarpið gefi rekstraraðilum raunhæft tækifæri til að koma greiðslu skatta í eðlilegt horf og stuðli að bættum skilum til framtíðar.“¹⁶³

13.1 Athugasemdir þingmanna við frumvarpið

Fjörugar umræður voru á Alþingi er frumvarpið var tekið til afgreiðslu, ekki þykir þó ástæða til að útlista þær allar hér. Tryggvi Þór Herbertsson sagði m.a. í umræðum við frumvarpið:

„Það sem mér kemur í hug er hvort hérna geti jafnvel verið um of mikla freistingu að ræða fyrir fyrirtæki sem kannski hafa verið í vanskilum en höfðu ætlað sér að greiða skuldina upp, hvort þarna sé komið tækifæri til þess að ná sér í ákaflega ódýra fjármögnun.“¹⁶⁴

Þó komst Steingrímur J. Sigfússon, þáverandi fjármálaráðherra, svo að orði í umræðum á Alþingi um frumvarpið:

„Þetta er að sjálfsögðu ekki aðgerð sem er æskilegt að þurfa að ráðast í. Hún hefur á sér ýmsar hliðar sem að sjálfsögðu má ræða um. En hv. þingmenn verða þá svolítið að gera upp við sig hvort þeir vilji reyna að grípa til aðgerða af þessu tagi. Er ekki meiri vandi leystur en sá sem kann að verða til með því? Það verður ekki bæði sleppt og haldið. [...] Hugsun þessa frumvarps er ósköp einföld. Hún er sú að reyna að aðstoða þau fyrirtæki sem eru að koma sínum málum í lag og undirgangast þær skyldur að greiða á gjalddögum og með réttum skilum á þessum tíma sem upp er settur en eiga gegn því möguleikann á að breyta eldri skattskuldum í uppgjör á þessu formi. Svo getum við auðvitað rætt um það hvort það sé of vel í lagt að hafa þetta vaxtalaust.[...] Eftir vandaða yfirlegu í fjármálaráðuneytinu var niðurstaða okkar sú að þetta væri réttlætunleg aðgerð, hún ætti að geta gagnast í verulegum mæli þeim sem í hlut eiga og þegar upp er staðið ættu vonandi báðir aðilar, ríkissjóður og fyrirtækin, að geta unað sæmilega vel við. Óvenjulegir tímar kalla oft á óvenjulegar aðgerðir [...]“

13.1.1 Innsendar athugasemdir

Einnig var kallað eftir athugasemdum við frumvarpið og nokkrir svöruðu því kalli, í innsendum erindum um frumvarp til laga um greiðsluuppgjör sagði m.a í erindi Viðskiptaráðs Íslands:

¹⁶³ Nefndarálit um frv. til greiðsluuppgjörs á opinberum gjöldum lögaðila og einstaklinga í atvinnurekstri. löggb.138. þskj. 870. 446. Mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/altext/138/s/0870.html> [sótt á vefinn 19.3.2012]

¹⁶⁴ Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <http://www.althingi.is/altext/raeda/138/rad20100315T160726.html> [sótt á vefinn 20.3.2012]

„Með því að gefa þennan kost er hugsanlega hægt að bjarga einhverjum fyrirtækjum sem þá halda áfram rekstri með þeim greiðslum í ríkissjóð sem því fylgir. Þrátt fyrir skerðingu sem ríkissjóður tekur á sig með niðurfellingu vaxta þá verður heimtan að öllum líkindum betri þar sem viðkomandi fyrirtæki hefðu að öðrum kosti hugsanlega farið í þrot. Verður þó að halda vel utan um þessar aðgerðir svo veik staða ríkissjóðs verði ekki veikari fyrir vikið.“¹⁶⁵

KPMG gagnrýndi löginn um greiðsluuppgjör í vefúmariti sínu, Skattatíðindum, í janúar 2011:

„Í fyrsta lagi má nefna að það orkar tvímælis hvort ákvæðið standist stjórnarskrá lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Þannig verður vart séð að löggjafanum sé heimilt að framselja tollstjóra ákvörðunarvald um það, hvort afnema skuli skatt, sem löggjafanum einum er falið skv. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Það skortir að sett séu lögbundin viðmið fyrir niðurfellingunni og dugir skammt í þeim efnum að tollstjóri telji hagsmunum ríkissjóðs sé betur borgið með niðurfellingunni. Í öðru lagi gefur fyrirsögn ákvæðisins til kynna, auk umfjöllunar á nokkrum stöðum í greinargerð með frumvarpinu, að ákvæðið taki eingöngu til lögaðila, þó sú sé ekki raunin. Í þriðja lagi er skýrt tekið fram í lögskýringargögnum að baki ákvæðinu að heimild tollstjóra sé eingöngu ætlað að ná til lögaðila og einstaklinga sem enn eru í atvinnurekstri en ekki þeirra sem hætt hafa rekstri. Lagatextinn vísar hins vegar til umsækjanda skv. 1. gr. en það eru, eftir breytingarnar, „Lögaðilar og einstaklingar sem eru og hafa verið í atvinnurekstri [...]“. Athugasemdir í frumvarpi laganna koma vart til með að þrengja inntak ákvæðisins þannig að horft verði framhjá orðalagi þess eins og það hljómar eftir breytinguna. Í fjórða lagi segir í 3. mgr. nýja ákvæðisins að tollstjóri „gefur út“ skuldabréf vegna þess hluta tekjuskatts sem ekki er felldur niður. Hér er augljóslega átt við að tollstjóra sé heimilt að samþykkja útgáfu skuldabréfs sem greiðslu enda er það hann sem á kröfu á gjaldanda en ekki öfugt.“¹⁶⁶

13.2 Samantekt

Tilgangur laganna um greiðsluuppgjör var einkum að aðstoða lífvænleg fyrirtæki eða einstaklinga í rekstri, sem áttu í tímabundnum skuldavanda.

Með rýmkun ákvæðisins, með breytingarlögunum nr. 165/2010 fól í sér að úrræðið gildi ekki einungis um lögaðila og einstaklinga í rekstri heldur einnig þá sem hafa verið í rekstri en eru hættir. Eða eins og sagði í frumvarpinu áður en breytingarlögin tóku gildi þá var í upphafi ekki gert ráð fyrir að úrræðið tæki til þeirra sem hætt hafa rekstri, né þeirra sem aðeins voru í ársskilum með virðisaukaskatt, einungis lögaðila og einstaklinga í sjálfstæðum atvinnurekstri sem „*hafa lifibrauð sitt af slíkum rekstri.*“

¹⁶⁵ Innsend erindi Viðskiptaráðs Íslands vegna frumvarps til laga um greiðsluuppgjör á opinberum gjöldum lögaðila og einstaklinga í atvinnurekstri. (446. mál) Erindi nr. 138/1338 Vefútgáfa Alþingistíðinda: <http://www.althingi.is/pdf/umsogn.php4?lthing=138&malnr=446&dbnr=1338&nefnd=es> (sótt á vefinn 20.3.2012)

¹⁶⁶ KPMG. (2011). *Skattatíðindi*. Vefslóð: <http://www.kpmg.com/IS/is/utgefidefni/greinar-og-utgefifid/Documents/SkattatidindiKPMG-48tbl-jan2011.pdf> bls. 2 [sótt á vefinn 1.4.2012]

Fól fresturinn í sér að skattkröfur sem gjaldfelli fyrir 1. janúar 2010 báru ekki dráttarvexti á frestímabilinu 1. janúar 2011 – 30. júní 2012. Á meðan gátu aðilar komið framtölum eða öðrum kröfum sem byggðust á áætlunum í skil svo og þeir þurftu að standa í skilum með það sem féll til eftir 1. janúar. 2012. Innheimtuaðgerðum var frestað eða afturkallaðar, eftir hvar innheimtuferlið var statt hjá, á meðan frestímabili stóð. Hafi umsækjandi haldið þau skilyrðin sem sett voru til 1. júlí 2011 var Tollstjóra veitt heimild til að gefa út vaxtalaust skuldabréf, til 5 ára. Í athugasemdum við 5. gr. frumvarpsins sagði að kröfur sem njóta frests færast úr tekjubókhaldskerfi ríkissjóðs og verða eftirleiðis greiddar samkvæmt skilmálum skuldabréfsins, segir einnig „*Við færslu úr tekjubókhaldskerfi ríkisins breytast kröfurnar úr skattkröfum í almennar kröfur.*“

Við útgáfu skuldabréfs ber innheimtumanni að afturkalla innheimtuaðgerðir hafi þær verið hafnar, verða þær afturkallaðar. Af þessu leiðir að hafi t.d. verið tekið fjárnám í eign vegna vanskilanna er því aflétt af viðkomandi eign. Það að krafa skattkrafa sé færð úr tekjubókhaldskerfi ríkissjóðs yfir í að vera skuldabréf leiðir af sér að, það er ekki til nein eiginleg skattkrafa og refsíabyrgð laganna hefur þá einnig fallið út.

14. Niðurstöður

Nú mun ég rekja helstu niðurstöður ritgerðarinnar. Í upphafi rakti ég ýmsa hugtakanotkun og fór yfir hvenær félagaform telst vera lögaðili, og þegar lögaðili öðlast rétt hæfi og er þar með til þess bær að bera réttindi og skyldur. Til eru ýmis félagaform en ég takmarkaði umfjöllun mína við þau tvö algengustu einkahlutafélög og hlutafélög, svo og einstaklinga í rekstri. Það er tiltölulega auðvelt fyrir venjulegan „leikmann“ að stofna félag. Laganna skilyrði eru ekki ströng miðað við þær skyldur sem stjórnarmenn bera. Þeim er gert að setja sig inn í rekstur félaga og vita hvar þar fram fer. Veikindi, sbr. Hrd. 545/2006, vanþekking á rekstri félags, sbr. Hrd. 43/1996 eða málamyndagerningar, sbr. Hrd. 242/1999 breyta þar engu um, ábyrgðin liggur hjá stjórnarmönnum. Eins og rakið hefur verið eru heimildir í skattalögum til láta stjórnarmenn sæta persónulegum ábyrgðum. Þeir geta verið gerðir persónulega ábyrgir sé vörslusköttum haldið eftir í rekstri.

Í kafla fimm var farið í framtalsskyldu og skyldu félaga til að skila ársreikning. Framtalsskylda félaga er ófrávíkjanleg og skili þessir aðilar ekki inn fullnægjandi framtali, innan tilskilins frests, verða tekjur þeirra áætlaðar svo ríflega að eigi sé hætt við að áætlun sé lægri en hún er í raun og veru og heimilt að bæta við allt að 15% álagi. Með þessu má í raun segja að verið er að þvinga aðila til að skila inn framtali svo að álagning byggist á raunskuld félagsins. Er ársreikningasektum var beitt árið 2011 á öll félög sem voru í vanskilum með ársreikninga frá árinu 2009 voru lagðar á félögin 250.000 kr. sekt. Athyglisverðir dómur komu fram meðan vinnslu ritgerðarinnar stóð. Annarsvegar dómur yfirskattarnefndar nr. 104/2012 þar sem niðurstaðan var sú að þar sem að félagið hafði engan rekstur með höndum og þar af leiðandi ekki rekið í hagnaðarskyni. Leiddi það til þess að á félaginu hvíldi ekki lagaskylda til að skila ársreikningi. Telja verður að þessi úrskurður nefndarinnar sé fordæmisgefandi fyrir önnur félög sem hafa ekki atvinnurekstur með höndum.

Hinsvegar úrskurður yfirskattarnefndar nr. 142/2012 þá nefndin að því að „*hæfileg*“ sekt væri 100.000 kr. í stað 250.000 kr. Það er umhugsunarvert hvað má leiða af þeim úrskurði, en í reglugerð nr. 664/2008 segir í 13. gr. að vanræki aðili skil á ársreikning skal fésektin nema 250.000 kr. en nefndin sagði m.a. í úrskurði sínum „*taka má tillit til þess að kærandi hefur nú sent ársreikningaskrá fyrir árið 2009.*“ Því með þessum úrskurði nefndarinnar má leiða hugann að því hvort að nefndin sé að gefa í skyn að sektin sem reglugerðin kveður á um sé of há og mildar því fésekt á félagið. Ekki er ljóst hvort að þessi úrskurður nefndarinnar sé fordæmisgefandi enda ekki skýrar línur sem lagðar hafa verið með lækkun sektarinnar. Þar sem um er að ræða nýlega úrskurði verður að ætla að mörg fyrirtæki fylgi í kjölfarið í kæri

fésektir til ársreikningaskrár í því skyni að fá sektarákvörðun hnekkð eða í besta falli lækkaða. Því verður athyglisvert að fylgjast með úrskurðum nefndarinnar í kjölfarið.

Frá kafla sex var fjallað nokkuð ítarlega skyldur félaga varðandi vörsluskatta. Félög bera ríkar skyldur til að tilkynna starfsemi sína til ríkisskattstjóra þá sérstaklega hvað varðar virðisaukaskattskyldu og skráningu á launagreiðendaskrá og þeir sem þurfa að standa skil á staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts. Skráningarskylda aðila sem standa skulu skil á áfengisgjaldi er aðeins veitt að fengnu leyfi frá ríkislögreglustjóra. Ekki er gerð krafa um að aðilar séu skráðir vegna vörugjaldskyldrar starfsemi þá standa þeir utan vörugjaldskrár. Skilaskyldum aðilum ber að standa skila skýrslum á réttum tíma ella sæta þeir áætlun, sé hún greidd eftir eindaga bætist við 1% á dag fyrir hvern byrjaðan dag í tíu daga. Sé greitt eftir eindaga reiknast dráttarvextir á skuld frá gjalddaga, sem Seðlabanki Íslands ákveður og birtir samkvæmt lögum nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.¹⁶⁷ Krafa telst vera vanskilakrafa eftir eindaga.

Heimildir innheimtumanna til að beita lokunaraðgerðum, sem fela í sér að heimilt er að innsigla starfsstöðvar við vanskil á þeim skattkröfum sem hér hafa verið tíundaðar. Slíkar heimildir ná þó skammt sé um að ræða einstakling í rekstri sem hefur enga starfsstöð.

Vanskilakröfur eru aðfararhæfar sem framkvæmdar eru til að tryggja fullnustu skattkrafna. Kröfur eru ekki sannanlega tapaðar fyrir en við skiptalok þrotabús. Skiptastjóra ber að tilkynna til embættis sérstaks saksóknara ef grunur vaknar um refsivert athæfi. Þá getur Skattrannsóknarstjóri ríkisins einnig tekið upp rannsókn að sjálfsdáðum, vegna tilkynningar frá þriðja manni eða öðrum embættum s.s. ríkisskattstjóra eða lögreglu vakni grunur um refsivert athæfi vegna bókhalds- eða brot á skattalögum. Skattrannsóknarstjóri hefur ríkar heimildir til að skoða öll þau gögn sem hann telur þarfar og geta varpað ljósi á vantandi ætluð brot. Við ákvörðun um upphaf refsimeðferðar getur skattrannsóknarstjóri vísað máli til yfirskattanefndar eða til opinberrar meðferðar. Þá er einnig heimilt að ljúka máli með sátt hjá skattrannsóknarstjóra ef brot varðar ekki hærri sektum en 6 milljónum. Sé um að ræða meiri háttar brota á bókhalds-, ársreikninga- eða skattalögum. Brotum sem varða 262. gr. hgl. er vísað til opinberrar rannsóknar og sæta þá refsimeðferð hjá dómstólum sem hafa heimild til að dæma til fangelsisvistar og sektargreiðslu eins og kveðið er á um í sérlögum skattalaga. Lágmarksfésekt er tvöföld upphæð þeirrar sem undan var dregin en að hámarki tífold.

¹⁶⁷ Þegar þetta er ritað er í gildi tilkynning frá Seðlabanka Íslands nr. 2/2012 um dráttarvexti og vexti af peningakröfum segir að dráttarvextir skulu vera óbreyttir frá janúar og verða áfram 11,75% fyrir tímabilið 1. - 31. mars 2012.

Almennt hefur verið dæmt til tvöfaldrar sektar en hærri sektir hafa verið dæmdar sé um stórfelld brot að ræða, sbr. Hrd. 724/2009, Hrd. 475/2005, Hrd. 724/2009 þar þóttu hæfilegar sektir vera þreföld þeirrar upphæðar sem undan var dregin. Í seinni tíð hafa dómstólar verið að herða fésektir við meiri háttar brotum á skattalögum svo stjórnarmenn hafa verið dæmdir til greiðslu hárra fésekta.

Það er helsta einkenni vörsluskatta að það er refsivert að halda þeim eftir og getur varðað háum fjársektum að vanrækja greiðslu þeirra. Þrátt fyrir að viðurkennt sé með setningu ákvæða um að fésektarlágmark eigi ekki við ef brot felst aðeins í vanskilum enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta fjárhæðarinnar eða málsbætur miklar. Gripið var verulega sérstaks úrræðis með setningu laga nr. 24/2010 um greiðsluuppgjör. Tilgangurinn laganna var að bjarga lífvænlegum fyrirtækjum sem áttu í tímabundnum rekstrarerfiðleikum, með því að gera fyrirtækjum og einstaklingum í sjálfstæðum rekstri, svo og þeim einstaklingum sem einnig voru hættr í rekstri, kleift að sækja um greiðsluuppgjör. Sem frestar skattaskuldum sem féllu fyrir 1. janúar 2010. Héldu aðilar skilyrði laganna, var heimilt að greiða fyrir eldri skattaskuldir með útgáfu skuldabréfs, vaxtalaust til fimm ára. Tollstjóra var falin framkvæmd og útgáfa skuldabréfa. Við útgáfu skuldabréfs færiskattkrafa yfir í almenna kröfu, þegar það gerist er refsíabýrgðin einnig fallin niður. Þar sem áður stóð skattkrafa, sem gat varðað háum fjársektum að vanrækja greiðslu á, er skipt út fyrir almennt skuldabréf, sem varðar ekki refsíabýrgð skattalaga að vanrækja greiðslu á.

Þetta sérstaka úrræði mun án efa hafa reynst mörgum fyrirtækjum og einstaklingum í rekstri vel og aðstoðað við að komast yfir greiðsluerfiðleika.

En eins og Tryggvi Þór Herbertsson, þingmaður, benti á að hvort að með þessu úrræði gæti verið um of mikla freistingu að ræða fyrir fyrirtæki að ná sér í ódýra fjármögnun. Höfundur tekur undir þessi sjónarmið Tryggva og bætir jafnframt við að eflaust hafa einhverjir aðilar séð leik á borði og náð sér í ódýrt lán hjá ríkissjóði, og um leið komið sér hjá refsíabýrgðinni sem annars hefði fylgt. Þá voru einnig raktar athugasemdir frá KPMG sem sagði það orka tvímælis að framselja slíkt vald til Tollstjóra um heimild til að fella út skattkröfu. Höfundur tekur einnig undir þessar athugasemdir um hvort að löggin standist 77. gr. Stjórnarskrár Íslands sem segir að ekki sé heimilt að fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, honum breyta eða afnema, en í úrræðinu fólst að skattkrafa var felld út sem skattkrafa eða „færð úr tekjubókhaldskerfi.“

15. Lokaorð

Sektarákvæði skattalaganna hafa verið um langa hríð, áður var kveðið á um hámarksfésekt sem var allt að tífold þeirrar upphæðar sem undan var dregin, ekki kváðu lögin á um neina lágmarkssekt áður. Fyrir lögfestingu lágmarksfésektar árið 1995 var að sjá á dómaframkvæmd fyrir Hæstarétti að aðilar voru dæmdir til greiðslu töluvert lægri sekta heldur en undan var dregið. Refsilágmarkið hefur því breytt miklu í dómaframkvæmd eins og sást í máli héraðsdóms S-1758/2004, þar sem ekki var tekið tillit til þess að greitt var eftir eindaga svo eftir stóð aðeins brot af upphaflegri fjárhæð þess er kært var fyrir var Ö engu að síður sektaður um tvöfalda upphæð án tillits til innborgana. Þessu var breytt árið 2005 og dómstólum veitt heimild til að meta það hvort staðið hafi verið skil á verulegum hluta fjárhæðarinnar eða ef málsbætur eru miklar. Dómaframkvæmd hefur horft til þess að til að fésektarlágmarkið eigi ekki við þurfi að hafa verið staðið skil á 2/3 upphæðarinnar.

Þegar hart er tekið á undandregnum vörslusköttum verður að segjast að greiðsluuppgjör verður að teljast vera afar sérstakt úrræði. En óvenjulegir tímar leiða til óvenjulegra aðgerða og þetta er svo sannarlega afar sérstakt úrræði. Með útgáfu skuldabréfs fellur skattkrafa niður sem skattkrafa og í staðinn kemur skuldabréf. Refsiábyrgðin sem áður gat verið til staðar hefur þar með fallið niður.

16. Heimildarskrá

Alþingistíðindi

Áslaug Björgvinsdóttir. (1999). *Félagaréttur*. Reykjavík: Orator.

Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2003). *Skattur á fyrirtæki*. Reykjavík : Skattvís.

Fjármálaráðuneytið. (1993). *Umfang skattsvika og tillögur um aðgerðir gegn þeim*. Sótt 1.4.2012 af http://www.fjarmalaraduneyti.is/media/Utgefin_rit/Umfang_skattsvika.pdf

Forsætisráðuneytið. (2009). *Samantekt ráðuneyta á aðgerðum vegna falls bankanna og áhrifa þess á efnahagslífið*. Sótt af forsætisraduneyti.is:
<http://www.forsætisraduneyti.is/media/island/frettir/Samantekt.pdf>

Forsætisráðuneytið. (1999). *Starfsskilyrði stjórnvalda*. Sótt 16. febrúar, 2012, af forsætisraduneyti.is:
http://www.forsætisraduneyti.is/media/Skyrslur/F0033_Oll_skor.pdf

Geir H Haarde. (2008). *Ávarp forsætisráðherra vegna sérstakra aðstæðna á fjármálamarkaði*. Sótt 1. mars, 2012, af eyjan.is: <http://eyjan.is/2008/10/06/avarp-geirs-h-haarde/>

Háskólinn í Reykjavík . (e.d.). *Skattaréttur*. Sótt febrúar 18, 2012, af logfrodur.is:
<http://logfrodur.hr.is/rettindi/skattarettur/>

Indriði H. Þorláksson. (e.d). *Skattapólitík. Er skattkerfið sanngjarnt og hvernig nýtast ívilnanir þess?* Sótt 12. febrúar, 2012, af mac.com:
http://web.mac.com/inhauth/Indri%C3%B0i_H._%C3%9Eorl%C3%A1ksson/Greinasafn_files/skattapo%CC%81liti%CC%81k.pdf

Indriði H.Þorláksson. (e.d.). *Skattasniðganga og skattaráðgjöf*. Sótt 6. febrúar, 2012, bifrost.is: http://www.bifrost.is/Files/Skra_0004874.pdf

Jónatan Þórmundsson. (1974). *Sérstaða auðgunarbrotá meðal annarra fjármunabrotá*. Tímarit lögfræðinga. 24. árg. I hefti.

Jónatan Þórmundsson. (1982). *Fyrirlestrar í skattarétti*. Reykjavík .

Jónatan Þórmundsson. (1992). *Viðurlög við afbrotum*. Reykjavík: Orator.

Jónatan Þórmundsson. (2002). *Afbrot og refsíabýrgð*. Reykjavík : Háskólaútgáfan.

KPMG. (2011). Skattatíðindi. 48. tölubl. Sótt 1.4.2012 af:
<http://www.kpmg.com/IS/is/utgefidefni/greinar-og-utgefid/Documents/SkattatidindiKPMG-48tbl-jan2011.pdf>

Kristján Gunnar Valdimarsson. (1999). *Skattasniðganga*. Tímarit lögfræðinga. 49 árg. 3 hefti.

- Lögfróður- Lögfræðiþjónusta Lögréttu. (e.d.) *Skattaréttur*. Sótt 15.mars, 2012, <http://logfrodur.hr.is/rettindi/skattarettur/>
- Páll Sigurðsson . (2009). *Lagasýn*. Sótt 25. janúar, 2012, af [lagastofnun.hi.is](http://www.lagastofnun.hi.is/sites/files/lagastofnun/Skjol/Lagasyn.pdf): <http://www.lagastofnun.hi.is/sites/files/lagastofnun/Skjol/Lagasyn.pdf>
- Ríkisendurskoðun . (2011, júní). *Skattsvikamál, Ferli, fjöldi og afgreiðsla 1997 - 1999*. Sótt 2. apríl, 2012, af [rikisend.is](http://www.rikisend.is): <http://www.rikisend.is/fileadmin/media/skyrslur/skattsvik.pdf>
- Ríkisskattstjóri. (2011). *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*. Sótt 8. mars, 2012, af [rsk.is](http://www.rsk.is): http://www.rsk.is/ws/cm/file/rsk_1119.is.pdf
- Ríkisskattstjóri. (e.d.). *Að hefja rekstur*. Sótt 22. janúar, 2012, af [rsk.is](http://www.rsk.is): <http://www.rsk.is/rekstur/annad/hefjarekstur>
- Skattrannsóknarstóri ríkisins. (e.d.). *Leiðbeiningar vegna ákvörðunar um refsimeðferð* . Sótt 4. mars, 2012, af [skattrann.is](http://www.skattrann.is): <http://www.skattrann.is/leidbeiningarvegnakvordunar.asp?n=27>
- Stefán Már Stefánsson. (2003). *Hlutafélög, einkahlutafélög og fjármálamarkaðir*. Reykjavík : Hið íslenska bókmenntafélag.
- Þórður Eyjólfsson. (1963). Fésektir. *Tímarit lögfræðinga*. 13 árg. 2 hefti.
- Tollstjóri . (e.d.). *Vörugjöld*. Sótt 16. mars, 2012, from [tollur.is](http://www.tollur.is): http://www.tollur.is/default.asp?cat_id=191#V%C3%B6rugjald%20af%20%C3%B6kut%C3%A6kjum
- Tollstjóri. (e.d.). *Orðskýringar*. Sótt 19. febrúar, 2012, af [tollur.is](http://www.tollur.is): http://www.tollur.is/displayer.asp?cat_id=1864#V
- Tollstjóri. (e.d.). *Vanskilainnheimta*. Sótt 17. mars, 2012, af [tollstjori.is](http://www.tollstjori.is): http://www.tollstjori.is/displayer.asp?cat_id=1752
- Unnar Steinn Bjarndal. (2008, ágúst). *Um skatta og skattheimtu*. Sótt 22. febrúar, 2012, af [rsk.is](http://www.rsk.is): http://www.rsk.is/ws/cm/file/t%C3%ADund_2006_08.is.pdf
- Viðar Már Matthíasson. (2005). *Skadabótaréttur*. Reykjavík: Codex.
- Viðskiptablaðið. (2011, maí 19). *Búið að sekta 3.229 félög fyrir vanskil á ársreikningum*. Sótt 28. janúar, 2012, af [vb.is](http://www.vb.is): <http://www.vb.is/frett/63506/>

16.1 Lagaskrá

- Lög nr. 42/1903 um verslanaskrár, firmu og prókúruumboð
- Lög nr. 19/1940 um hegningarlög
- Lög nr. 33/1944 Stjórnarskrá Íslands
- Lög nr. 62/1969 um fyrirtækjaskrá.
- Lög nr. 75/1981 um tekju og eignaskatt (brottfallin)
- Lög nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda
- Lög nr. 97/1987 um vörugjöld
- Lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt
- Lög nr. 75/1988 um áfengislög
- Lög nr. 52/1989 um skilagjald einnota umbúða
- Lög nr. 113/1990 um tryggingagjald
- Lög nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti.
- Lög nr. 22/1991 um samvinnufélög
- Lög nr. 91/1991 um einkamál
- Lög nr. 30/1992 um yfirskattanefnd
- Lög nr. 29/1993 um vörugjöld af ökutækjum
- Lög nr. 37/1993 um stjórnarsýslulög
- Lög nr. 138/1994 um einkahlutafélög
- Lög nr. 145/1994 um bókhald
- Lög nr. 2/1995 um hlutafélög
- Lög nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga
- Lög nr. 37/1995 um breytingar á lögum nr. 145/1994 um bókhald
- Lög nr. 39/1995 um breytingar á lögum nr. 19/1940 um hegningarlög
- Lög nr. 40/1995 um breytingu á lögum um virðisaukaskatt nr.50/1988
- Lög nr.42/1995 um breytingar á refsíákvæðum nokkurra skattalaga
- Lög nr. 96/1995 um áfengisgjöld
- Lög nr. 94/1996 Staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts
- Lög nr. 140/1998 um breytingar á almennum hegningarlögum nr. 19/1940
- Lög nr. 33/1999 um sjálfseignastofnanir
- Lög nr.38/2001 um vexti og verðtryggingu
- Lög nr. 17/2003 um fyrirtækjaskrá
- Lög nr. 90/2003 um tekjuskatt

Lög nr. 14/2004 um erfðafjárskatt
Lög nr. 44/2005 um samkeppnislög
Lög nr.88/2005 tollalög
Lög nr. 134/2005 breyting á lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988
Lög nr. 3/2006 um ársreikninga
Lög nr. 160/2006 um breytingar á lögum nr. 3/2006 um ársreikninga
Lög nr. 50/2007 um sameignarfélag
Lög nr. 79/2008 um endurskoðendur
Lög nr. 135/2008 um embætti sérstaks saksóknara
Lög nr. 17/2009 breytingar á tollalögum nr. 88/2005, lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.
Lög nr. 20/2010 um breytingu á lögum nr. 79/2008 um endurskoðendur
Lög nr. 24/2010 um greiðsluuppgjör
Lög nr. 163/2010 um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt
Lög nr. 165/2010 um breytingu á lögum nr. 24/2010 um greiðsluuppgjör
Lög nr. 18/2012 um breytingu á tollalögum, lögum um vörugjald og lögum um virðisaukaskatt, með síðari breytingum.

16.1.1 Reglugerðir, auglýsingar og tilkynningar

Reglugerð 539/1987 um launabókhald í staðgreiðslu
Reglugerð 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila.
Reglugerð 667/1995 um framtal og skil virðisaukaskatti Reglugerð 373/2011 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna
Reglugerð 515/1996 um skráningu virðisaukaskattskyldra aðila
Reglugerð nr. 436/1998 um vörugjöld
Reglugerð 505/1998 um áfengisgjald
Reglugerð nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna
Reglugerð 13/2003 um staðgreiðslu útsvars, tekjuskatts og tryggingargjalds.
Reglugerð nr. 664/2006 um ársreikningaskrá, skil og birtingu ársreikninga
Reglugerð 644/2008 um ársreikningaskrá, skil og birtingu ársreikninga
Reglugerð nr. 111/2010 um innheimtuhlutfall launa í staðgreiðslu
Reglugerð 30/2011 um endurmenntun endurskoðenda

16.1.2 Tilkynningar og auglýsingar

Auglýsing nr. 533/2006 um almenna undanþágu frá búsetuskilyrðum hlutafélagalöggjafarinnar

Tilkynning nr. 1/2012 og 2/2012 Seðlabanki Íslands

16.2 Dómskrá

Hrd. 156/1994

Hrd. 43/1996

Hrd. 91/1997

Hrd. 121/1997

Hrd. 85/1998

Hrd. 334/1998

Hrd. 193/1999

Hrd. 242/1999

Hrd. 272/1999

Hrd. 285/1999

Hrd. 29/2002

Hrd. 316/2002

Hrd. 321/2005

Hrd. 465/2004

Hrd. 475/2005

Hrd. 514/2005

Hrd. 545/2006

Hrd. 393/2008

Hrd. 742/2009

Hrd. 504/2011

Hrd. 212/2012

16.2.1 Héraðsdómar

héraðsdómur nr. X-301/201

héraðsdómur nr. S-202/2010

héraðsdómur nr. S-1758/2004

héraðsdómur nr. S-1228/2005

héraðsdómur nr. S-1229/2005

héraðsdómur nr. 161-2008

16.2.3 Úrskurðir yfirskattanevndar

YSKN nr. 94/1998

YSKN nr. 169/2004

YSKN nr. 104/2012

YSKN nr. 142/2012

YSKN nr. 940/1997

YSKN nr. 342/2006

YSKN nr. 153/2004

YSKN nr. 524/1999

YSKN nr. 312/2000

YSKN nr.524/1999

YSKN 55/2003

16.2.4 Umboðsmaður Alþingis

Álit Umboðsmanns Alþingis nr. 702/1992

16. Viðauki I

Allar upphæðir eru á verðlagi þess árs sem dómur Hæstaréttar var kveðinn upp.

| Krónur | Áætluð skattsvik | Refsing undirréttar | | Refsing Hæstaréttar | |
|------------------------------------|------------------|---------------------|----------------------|---------------------|----------------------|
| | | Sekt | Fangelsi/ skilorð | Sekt | Fangelsi/ skilorð |
| Mál A | 22.688.451 | 25.866.824 | 15 mánn/0 mánn | 8.300.000 | 7 mánn/0 mánn |
| Sekt sem hlutfall af svikum | | 114% | | 37% | |
| Mál B | 84.688.451 | 47.314.000 | 15 mánn/0 mánn | 21.000.000 | 12 mánn/9 mánn |
| Sekt sem hlutfall af svikum | | 56% | | 25% | |
| Mál C | 1.107.066 | 1.076.000 | 6 mánn/3 mánn | 750.000 | 6 mánn/6 mánn |
| Sekt sem hlutfall af svikum | | 97% | | 68% | |
| Mál D | 30.729.889 | 5.090.986 | 6 mánn/6 mánn | 2.100.000 | 6 mánn/6 mánn |
| Sekt sem hlutfall af svikum | | 17% | | 7% | |
| Mál E | 16.599.857 | 8.368.590 | 12 mánn/9 mánn | 4.000.000 | 12 mánn/9 mánn |
| Sekt sem hlutfall af svikum | | 50% | | 24% | |
| Mál F | 18.824.155 | 11.407.000 | 9 mánn/6 mánn | 5.500.000 | 9 mánn/6 mánn |
| Sekt sem hlutfall af svikum | | 61% | | 29% | |
| Mál G | 13.573.047 | 6.740.500 | 6 mánn/3 mánn | 3.500.000 | 9 mánn/3 mánn |
| Sekt sem hlutfall af svikum | | 50% | | 26% | |

Nefndin telur að upplýsingar um árangur af skatteftirliti og skattrannsóknnum sýni að hann sé ekki sem skyldi. Hinar umfangsmiklu skattkerfisbreytingar á síðustu árum hafa hugsanlega að einhverju leyti gerst á kostnað skatteftirlits meðan breytingar voru að ganga yfir og geta skýrt þann takmarkaða árangur sem náðst hefur. Þá hefur ekki tekist, þrátt fyrir umtalsverðar fjárfestingar í tölvakerfum og rekstri þeirra hin seinni ár, að hagræða og breyta öflun og úrvinnslu upplýsinga með þeim hætti að færa til mannafla og fjármuni innan skattkerfisins í skatteftirlit og skattrannsóknir. Líklegt er að ótti manna við skatteftirlit og skattrannsóknir hafi sífellt minnkað hin síðari ár. Áhættan af skattsvikum hefur ekki verið mikil, því að líkur á að upp komist um þau eru ekki verulegar. Þannig má leiða líkur að því að ótti við ranga skýrslugjöf sé ekki umtalsverður af hálfu þeirra sem stunda skattsvik.