

Háskólinn á Akureyri
Hug og félagsvísindasvið
Lagaskor
Vor 2010



Stjórnsýsla skattamála

Jón Stefán Hjaltalín Einarsson
Lokaverkefni í Hug- og félagsvísindadeild

Háskólinn á Akureyri
Hug og félagsvísindasvið
Lagaskor
Vor 2010



Stjórnsýsla skattamála

Jón Stefán Hjaltalín Einarsson
Lokaverkefni til 120 eininga M.L. prófs í Hug- og félagsvísindadeild
Leiðbeinandi: Helga Erlingsdóttir

Yfirlýsingar:

Ég lýsi því hér með yfir að ég einn er höfundur þessa verkefnis og að það er ágóði eigin rannsókna.

Jón Stefán Hjaltalín Einarsson

Það staðfestist hér með að lokaverkefni þetta fullnægir að mínum dómi kröfum til M.L-prófs í Hug- og félagsvísindadeild.

Helga Erlingsdóttir

Útdráttur

Málsmeðferðarreglur skattaréttar er að finna í X. kafla laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt og í IX. kafla laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt. Almennar reglur stjórnsluréttar, lög nr. 37/1993, gilda til fyllingar að því leyti sem ákvæði tekjuskattalaga gera ekki strangari kröfur. Tilgangur með málsmeðferðarreglunum er að tryggja lögmæti, réttaröryggi, jafnræði og fjárfjarleika. Aðili á að geta nokkurn veginn fundið út eða gert ráð fyrir niðurstöðu tiltekins máls. Þar sem almennt er verið að taka íþyngjandi ákvarðanir fyrir borgarana í skattaréttinum hefur verið talið eðlilegt að gera strangar kröfur til málsmeðferðar. Með því er verið að vernda hagsmuni borgarana gagnvart ríkisvaldinu. Málsmeðferðarreglur auka einnig líkur á því að efnislega rétt niðurstaða fái og að ákvörðun sé tekin á grundvelli réttra upplýsinga og gagna.

Skattkerfið byggist þannig upp að fjármálaráðuneytið fer sem skattamál ríkisins en ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri sjá um skattaframkvæmdina. Yfirskattanefnd er æðsti úrskurðaraðili á stjórnslustigi í skattamálum og um hana gilda lög nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd. Helstu meginreglur málsmeðferðar eru: Rannsóknarreglan, andmælaireglan, birtingareglan, rökstuðningsreglan, meðalhófsreglan og jafnræðisreglan. Sakarforræðisreglan gildir ekki í skattarétti. Leiðbeiningarskylda gildir hjá ríkisskattstjóra eins og hjá öðrum stjórnvöldum. Nokkur eðlismunur er á þeim reglum sem gilda eftir því hvort meðferð mála hjá ríkisskattstjóra er fyrir eða eftir álagningu. Skila þarf framtölum til ríkisskattstjóra í því formi sem hann ákveður. Lagður er tekjuskattur á aðila samkvæmt framtali hans þegar framtalsfrestur er liðinn. Ríkisskattstjóri fer yfir framtalið og telji hann eitthvað athugasvert við það þarf hann að gæta ákvæði 95. og 96. gr. tekjuskattslaga. Meginreglan er að skattaðili fær að tjá sig um væntanlegar breytingar samkvæmt 96. gr. en 95. gr. er beitt við augljósar leiðréttingar og henni er ekki hægt að beita eftir álagningu.

Abstract

Procedural tax law, see X. Act no. 90/2003 and IX. Act no. 50/1988. General administrative regulations, Act no. 37/1993, shall be complementary to the extent that the provisions of Income Tax Act do not more stringent requirements. The purpose of procedural rules is to ensure the legality, legal certainty, equality and predictability. A party can find out or expected outcome of a particular case. As is generally taken to be burdensome decisions for its citizens in tax law has been considered normal to make stringent demands on the proceedings. It has been protecting the interests of citizens against the State authorities. Procedures also increase the likelihood that substantive right and get results that decision is taken on the basis of accurate information and data. The Ministry of Finance is the head of the tax but the Internal Revenue Directorate and the Directorate of Tax Investigations in Iceland take care of the implementation. State Internal Revenue Board is the highest judicial body in the administrative tax. The main principles are procedural: the research rule, the opposition rule, the disclosure rule, the reasoning rule, the rule of proportionality and the rule of equality. Custody of the case does not apply in tax law. There is a difference on the rules that apply depending on whether the procedure of the Internal Revenue Directorate is before or after tax. Tax returns must be submitted to Internal Revenue Directorate in the form he determines. Income tax imposed on entities under his tax return when the time limit expires. Internal Revenue Directorate will check out and if he thought something wrong with it, he must ensure the provisions of the 95th and 96th Article.

Efnisyfirlit

1. Inngangur	8
2. Skattyfirvöld	9
2.1. Inngangur	9
2.2. Embætti skattstjóra	9
2.3. Ríkisskattstjóri	10
2.3.1. Hæfi ríkisskattstjóra	12
2.3.3. Leiðréttingarheimild ríkisskattstjóra vegna kæru gjaldanda til yfirskattanefndar	13
2.3.4. Bindandi álit	14
2.4. Skattrannsóknarstjóri	14
2.4.1. Hæfi skattrannsóknarstjóri	15
2.4.2. Skattefirlit og skattrannsóknir	15
2.5. Yfirskattanefnd	17
2.5.1. Hæfi nefndarmanna yfirskattanefndar	17
2.5.2. Form kæru til Yfirskattanefndar	18
2.4.3. Aðild	18
2.5. Fjármálaráðherra	21
3. Meginreglur málsmeðferðar skattaréttar	21
3.1. Inngangur	21
3.2. Helstu meginreglur málsmeðferðar	21
3.3. Leiðbeiningarskylda	22
3.3.1. Hvað felst í leiðbeiningarskyldunni?	23
3.3.2. Framsending erinda	24
3.3.3. Kærufrestur vegna álagningar	24
3.4. Málshraðareglan	25
3.5. Rannsóknarreglan	26
3.6. Jafnræðisreglan	26
3.7. Meðalhófsreglan	27
3.8. Andmælareglan	28
3.9. Rökstuðningsreglan	29
3.10. Sakarforræðisreglan	29
3.11. Birtingareglan	30
3.12. Sönnun	31
4. Öflun gagna	32
4.1. Inngangur	32
4.2. Upplýsingaskylda samkvæmt 92. gr. laga um tekjuskatt	32
4.3. Upplýsingaskylda samkvæmt 94. gr. laga um tekjuskatt	34
4.4. Tengsl 92. gr. við 94. gr. laga um tekjuskatt	38
4.5. Tengsl 94. gr. við 96. gr. laga um tekjuskatt	39
5. Málsmeðferð fyrir álagningu	41
5.1. Inngangur	41
5.2. Hverjir eru framtalskyldir?	41

5.3. Munur á 95. og 96.gr. laga um tekjuskatt	42
5.3.1. 95. gr. laga um tekjuskatt.....	42
5.3.2. 96. gr. laga um tekjuskatt.....	43
5.4 Framtal ekki í samræmi við lög	44
5.5. Framtal berst of seint	45
5.6. Kæra álagningar	46
5.7. Skattskrá.....	46
6. Málsmeðferð eftir álagningu.....	47
6.1. Inngangur	47
6.2. Endurákvörðun.....	47
6.3. Ferill máls	47
6.4. Afturköllun og endurupptaka ákvarðana	48
6.5. Afleiðingar ef málsmeðferðarreglur eru ekki virtar.....	49
6.6. Kæruleiðir og kærustig	49
7. Sérreglur um málsmeðferð vegna virðisaukaskatts	50
7.1. Inngangur	50
7.2. Uppgjör á virðisaukaskatti	51
7.3. Málsmeðferð fyrir álagningu	52
7.4. Málsmeðferð eftir álagningu.....	53
8. Tímáfrestir vegna endurákvörðunar	53
8.1. Inngangur	53
8.2. 2.mgr. 97.gr.....	53
8.3. 3.mgr. 97.gr.....	54
8.4. Tengsl 95. og 97.gr.	55
8.5. Aðgerðarleysi ríkisskattstjóra	55
8.6. Huglæg afstaða skattaðila – mistök í skattkerfinu	55
8.7. Mál til meðferðar fyrir dómstólum.	57
8.8. Útsendingardagur	58
8.9. Fullnægjandi upplýsingar í framtali eða fylgigögnum.....	59
8.10. Ófullnægjandi upplýsingar í framtali eða fylgigögnum	60
8.11. Virðisaukaskattur	61
9. Málskot til dómstóla	62
9.1. Inngangur	62
9.2. Meginregla um úrskurði ríkisskattstjóra	62
9.3. Kæruleiðir	63
10. Lokaorð	63
11. Heimildir	64

1. Inngangur

Í þessari ritgerð ætla ég að fjalla um stjórnarsýslu skattamála, uppbyggingu íslenska skattkerfisins, og málsmeðferðarreglur sem eru ítarlegri en almennar reglur stjórnarsýsluréttarins. Auk þess fjalla ég um tímafresti endurákvarðana eða tilteknar fyrningarreglur sem gilda. Reglur stjórnarsýslulaga gilda til fyllingar strangari kröfum sem þar eru gerðar.

Stjórnarsýsla skattamála fjallar almennt um stjórnarsýslurétt, stjórnarsýslulög, málsmeðferð, hlutverk skattyfirvalda og innbyrðis stjórnarsýslusamband þeirra. Jafnframt er fjallað um skattákvarðanir, frumákvarðanir, endurákvarðanir og kæruúrskurði. Enn fremur er fjallað um kæru og kvörtunarleiðir og málskot til dómstóla sem eru heimil að uppfylltum tilteknum skilyrðum í nokkrum málaflokkum, þau varða fyrst og fremst virðisaukaskatt.

Málsmeðferðarreglur skattalaga er helst að finna í tíunda kafla tekjuskattalaga. Önnur skattalög geta þó geymt sérstakar reglur á því sviði, einkum lög um virðisaukaskatt. Til skýringar og fyllingar málsmeðferðar í tíunda kafla tekjuskattslaga eru fyrst og fremst almennar málsmeðferðarreglur stjórnarsýslunnar nr. 37/1993, að því leyti sem ákvæði tekjuskattalaga gera ekki strangari kröfur. Í tólfta kafla laganna er að finna málsmeðferðar reglur vegna viðurlaga við brotum á lögnum. Stjórnarskráin hefur að geyma ákvæði er varða skatta og skattlagningu en skv. 40 grein hennar, má ekki breyta né taka af skatt nema með lögum. Auk þess kveður 77. gr. á um að skattamálum skuli skipuð með lögum. Í lögum um yfirskattanefnd eru ákvæði um málsmeðferð fyrir nefndinni. Þá er að geta reglugerðar 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna sem hefur einnig að geyma ákvæði um málsmeðferð, sérstaklega hjá skattrannsóknastjóra.

Í öðrum kafla verður fjallað um uppbyggingu skattkerfisins og stofnanir sem bera ábyrgð á skattamálum þ.e. ríkisskattstjóra, yfirskattanefnd, skattrannsóknastjóra og fjármálaráðherra. Kafli þrjú fjallar um meginreglur málsmeðferðar skattaréttar en tilgangur málsmeðferðarreglna eða grundvallareglur skattaréttar er að tryggja: lögmæti, réttaröryggi, jafnræði og fyrirsjáanleika í allri málsmeðferð. Í fjórða kafla verður fjallað um hvaða úrræði skattyfirvöld hafa til að afla gagna en það eru fyrst og fremst tvenns konar úrræði til að styðjast við, þ.e. frá skattaðila sjálfum eða frá þriðja aðila. Í fimmta kafla verður fjallað um málsmeðferð fyrir álagningu en gera þarf greinarmun á málsmeðferð fyrir álagningu annars vegar og málsmeðferð eftir álagningu hins vegar. Í sjötta kaflanum ætla ég svo að fjalla um málsmeðferð eftir að álagningu er lokið en þá verða ákveðin þáttaskil í málsmeðferð ríkisskattstjóra. Í sjöunda kafla verður svo fjallað um málsmeðferðarreglur virðisaukaskattslaga. Í áttunda kafla ætla ég að fjalla um þau tímamörk sem ríkisskattstjóri

hefur til endurákvörðunar álagningar opinberra gjalda aftur í tíman. Í níunda kafla verður fjallað um reglur sem gilda þegar málum er skotið til dómstóla. Loks verða lokaorð reifuð í tíunda kafla.

2. Skattyfirvöld

2.1. Inngangur

Í þessum kafla verður fjallað um uppbyggingu skattkerfisins og stofnanir sem bera ábyrgð á skattamálum þ.e. ríkisskattstjóra, yfirskattanefnd, skattrannsóknastjóra og fjármálaráðherra. Í hnotskurn byggist skattkerfið upp þannig að fjármálaráðuneytið fer með skattamál ríkisins en ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri sjá um skattframkvæmdina. Yfirskattanefnd er óháð stjórnáskrifunefnd og er aðeins til hliðar þar sem að án hennar færur flest verkefni undir fjármálaráðuneytið. Með breytingum sem tóku gildi þann 1. janúar 2010, með lögum nr. 136/2009, var landið gert að einu skattumdæmi en þá voru skattstjóraembættin sameinuð ríkisskattstjóra. Ríkisskattstjóri fer því með öll skattamál í landinu og starfrækir eina skattstofu í hverjum landsfjórðungi. Skattaákvæðanir eftir breytingu eru óháðar búsetu gjaldanda.¹

2.2. Embætti skattstjóra

Fyrir breytingu var landinu skipt í níu skattumdæmi og skattstjórar voru í: Reykjavík, á Reykjanesi, Vesturlandi, Vestfjörðum, Norðurlandi vestra, Norðurlandi eystra, Austurlandi, Suðurlandi og Vestmannaeyjum.² Skattstjórar voru staðbundin stjórnvöld og verkswið þeirra voru fyrst og fremst álagning skatta og skatteftirlit í sínu umdæmi. Skattstjórar lögðu á tryggingagjald, skv. lögum nr. 113/1990, um tryggingagjald. Þeir komu að staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. lög nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Skattstjórar tóku ákvarðanir um barna- og vaxtabætur, auk þess veittu þeir ívilnanir ásamt því að veita ýmsa þjónustu svo sem útgáfu vottorða, skattkorta ofl.

Fyrsta skattstjóraembættið var stofnað árið 1922, með lögum nr. 74/1921, það var skattstjóraembættið í Reykjavík. Embættið sá um að leggja á tekju og eignarskatt í Reykjavík en skattanefndir sem voru skipaðar í hverjum hreppi og kaupstað sáu um skattlagningu á þeim stað sem þær tilheyrðu.³ Árið 1944 voru fyrst stofnuð skattstjóraembætti fyrir utan Reykjavík þ.e. í Hafnarfirði, á Akureyri og Ísafirði. Árið 1962 var komið á þeirri skipan embætti skattstjóra sem hélst til 1. janúar 2010. Það ár var landinu skipt upp í níu

¹ Frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt og fleiri lögum.

² Tekið af http://www.rikisskattstjori.is/birta_sidu.asp?vefslod=/skattyfirvold/skattstjorar.asp&val=12.02_mgr þann 5. febrúar, 2010.

³ Tímaritið Sagnir, Björn Ólafsson, árg. 2006, bls. 76-82

skattumdæmi og komið á fót embætti ríkisskattstjóra. Þá lögðust af 10 skattstjóraembætti, sem voru í stærstu kaupstöðum landsins, og 243 skattanefndir.

2.3. Ríkisskattstjóri.

Ríkisskattstjóri annast álagningu skatta á landinu öllu ásamt skattefirliti.⁴ Ríkisskattstjóri leggur á tryggingagjald, samkvæmt lögum nr. 113/1990, um tryggingagjald. Hann hefur yfirumsjón með staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. lög nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Hann ákvarðar um barna og vaxtabætur, auk þess að veitir hann ívilnanir samkvæmt 65.gr. laga um tekjuskatt ásamt því að veita ýmsa þjónustu svo sem útgáfu vottorða, skattkorta ofl. Hann hefur umsjón með því að stöðugt sé leitast við að bæta vinnubrögð og þjónustu skattkerfisins, með stöðugri endurskoðun og endurbótum á verklagi þess og upplýsingamiðlun. Ríkisskattstjóri skal hafa frumkvæði hvað varðar tæknimál skattkerfisins og annast framþróun á því sviði.

Ríkisskattstjóri hefur sérstakt úrskurðarvald um hvaða lögaðilar skuli teljast heimilisfastir hér á landi. Það eru þeir lögaðilar sem fjallað er um í 1. til 5.tl. 1.mgr. 2.gr. laga um tekjuskatt, úrskurði ríkisskattstjóra er hægt að skjóta til dómstóla.⁵ Ríkisskattstjóri hefur einnig úrskurðarvald um það hvaða einstaklingar teljast vera heimilisfastir hér á landi.⁶

Eitt af hlutverkum ríkisskattstjóra er að hann gefur út reglur um skattmat eftir staðfestingu frá fjármálaráðherra.⁷ Fyrir breytinguna sem tók gildi þann 1. janúar 2010, með lögum nr. 136/2009, var það fjármálaráðherra sem gaf út skattmat eftir tillögu frá ríkisskattstjóra. Má þar nefna fæðishlunnindi, bifreiðahlunnindi o.s.frv. Einnig er honum falið, í ýmsum ákvæðum skattalaga og reglugerða, gerð eyðublaða.

Ríkisskattstjóri hefur yfirstjórn og álagningu þungaskatts, olúgjalds, bifreiðagjalds, áfengisgjalds, skilagjalds á einnota umbúðum við framleiðslu hér á landi eða átappaðar, ásamt úrvinnslugjalds á ökutæki. Auk þess heldur ríkisskattstjóri fyrirtækjaskrá og ársreikningaskrá.⁸

Ríkisskattstjóri getur af sjálfsdáðum kannað framtöl skattaðila og hvert það atriði er varðar framkvæmd laga um tekjuskatt og annarra laga um skatta og gjöld.⁹ Ríkisskattstjóri

⁴ 102.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 27.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum nr. 90/2003.

⁵ 2. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

⁶ 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

⁷ 118. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 21.gr. laga nr. 128/2009, lög um tekjuöflun ríkisins.

⁸ Tekið af vef Ríkisskattstjóra þann 12. febrúar, 2010, <http://rsk.is/rsk/embattid/emb>

⁹ 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 2.mgr. 26.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

skal í upphafi hvers árs ákveða fresti skattaðila til að skila framtali¹⁰ og hvaða gögnum skal skila.¹¹ Honum er heimilt að breyta tímaákvörðunum og frestum sem um ræðir í 93. og 99. gr. laga um tekjuskatt, ef brýna nauðsyn ber til.¹²

Ríkisskattstjóri hefur aðilastöðu í öllum málum sem koma fyrir yfirskattanefnd, ýmist til varnar eða sóknar, nema í skattsektarmálum og leggur fram kröfugerð fyrir hönd gjaldkrefjenda þ.e. ríkisins og viðeigandi sveitafélags. Ríkisskattstjóri skal afla frumgagna varðandi hina kærðu ákvörðun. Með því er átt við skattframtöl og önnur framtalsgögn ásamt öllum bréfum á milli skattaðila og ríkisskattstjóra. Auk þess úrskurði ríkisskattstjóra vegna kærumálsins, svarbréf og kærubréf skattaðila og önnur þau gögn sem kunna að hafa komið fram. Framangreind gögn eiga að vera kæranda kunn. Ríkisskattstjóri skal einnig afla nýrra gagna og viðbótarupplýsinga til skýringar eftir því sem ástæða þykir.¹³ Til skýringar um vægi kröfugerða ríkisskattstjóra fyrir yfirskattanefnd er vísað til álits umboðsmanns Alþingis, mál nr. 1048/1994:

“Þá er því haldið fram af hálfu A, að yfirskattanefnd hafi borið að taka kröfu hennar til greina, þar sem ríkisskattstjóri hafi í kröfugerð sinni í málinu fallist á hana. Samkvæmt 1. másl. 3. mgr. 3. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, skal ríkisskattstjóri koma fram gagnvart nefndinni fyrir hönd gjaldkrefjenda og samkvæmt 1. másl. 4. mgr. 7. gr. laganna skal hann rökstyðja kröfur sínar og rita greinargerð í málum fyrir nefndinni að því marki, sem hann telur ástæðu til. Í máli A féllst ríkisskattstjóri á kröfur hennar. Þegar litið er til hlutverks ríkisskattstjóra almennt, sbr. einkum 101. gr. laga nr. 75/1981, um hluttöku embættisins á málsmeðferð fyrir yfirskattanefnd, sbr. einkum 3. mgr. 3. gr., 6. gr. og 4. mgr. 7. gr. laga nr. 30/1992, tel ég, að almennt verði að byggja á því, að við slíkar aðstæður verði kröfur skattaðila teknar til greina og geng þá út frá því, að kröfugerð ríkisskattstjóra sé á lögmætum grundvelli og að öðru leyti annmarkalaus. Vægi kröfugerðar verður þó óhjákvæmilega misjafnt eftir eðli mála. Í málum, þar sem reynir á matsreglur ríkisskattstjóra og verklags- og viðmiðunarreglur þess embættis svo og skattframkvæmd á viðkomandi sviði og túlkun til samræmis við hana, svo að dæmi séu tekin, verður að ætla, að kröfugerðir ríkisskattstjóra hafi sérstaka þýðingu. Mál A var að nokkru leyti af þessum toga. Hins vegar verður að hafa í huga, að almennt gildir sakarforræði ekki í skattamálum, enda er þar um að ræða reglur opinbers réttar. Því getur komið til þess, að málsúrslit fyrir yfirskattanefnd verði önnur en efnislega samstíga kröfugerðir skattaðila og ríkisskattstjóra hljóða um. Er dæmi að finna um það í

¹⁰ 93. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

¹¹ 92. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

¹² 120. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

¹³ Breyting á lögum um yfirskattanefnd, Júlíus Smári, Tíund nóvember 1998

úrskurðum yfirskattanefndar og áður ríkisskattanefndar. Ég tel því ekki, að kröfugerð ríkisskattstjóra ein sér geti ráðið úrslitum um málalok, þótt gera verði ráð fyrir, að hún skerpi kröfur til rökstuðnings yfirskattanefndar fyrir gagnstæðri niðurstöðu, sérstaklega þegar svo stendur á, sem að framan greinir.”

Þegar ríkisskattstjóri hefur lagt fram kröfugerð og nauðsynleg gögn er málið tækt til úrskurðar nema kærandi hafi óskað eftir að tjá sig um kröfugerð ríkisskattstjóra eða kröfugerðin gefi tilefni til þess.

2.3.1. Hæfi ríkisskattstjóra

Fjármálaráðherra skipar ríkisskattstjóra til fimm ára í senn.¹⁴ Honum til halds og traust er vararíkisskattstjóri en hann þarf að uppfylla sömu hæfis skilyrði og ríkisskattstjóri. Hæfi ríkisskattstjóra skiptist niður í almennt hæfi og sérstakt hæfi eins og hjá öðrum í stjórnslunni. Dómur Hæstaréttar nr. 661/2006 fjallar um hæfi undirmanna. Þ.e. að undirmenn séu vanhæfir ef næstu yfirmenn eiga sjálfir sérstakra eða verulegra hagsmuna að gæta. Í þessu máli þótti ekki vera um að ræða vanhæfi undirmanns þótt ríkislögreglustjóri væri vanhæfur:

“Samkvæmt 5. tölulið 1. mgr. 3. gr. laganna [stjórnslulaga] eru undirmenn vanhæfir ef næstu yfirmenn þeirra eiga sjálfir sérstakra og verulegra hagsmuna að gæta og samkvæmt 6. tölulið sama ákvæðis séu að öðru leyti fyrir hendi þær aðstæður, sem eru til þess fallnar að draga óhlutdrægni þeirra í efa með réttu.”

Ríkisskattstjóri þarf að vera íslenskur ríkisborgari, hafa óflekkað mannorð, hann má ekki hafa hlotið dóm fyrir refsiverðan verknað þ.e. sem um er rætt í 1.mgr. 68. gr. almennra hegningalaga.¹⁵ Hann verður að vera lögráða og hafa forræði á fé sínu ásamt því að hafa lokið prófi í lögfræði, hagfræði, viðskiptafræði eða löggiltri endurskoðun. Frá þessu má þó víkja hafi viðkomandi aflað sér víðtækrar sér menntunar eða sérþekkingar um skattalöggjöf og framkvæmd hennar eða áður verið skipaður ríkisskattstjóri.¹⁶

Um sérstakt hæfi er fjallað í 104. gr. laga um tekjuskatt þ.e. hæfi ríkisskattstjóra til einstakra mála. Einnig er fjallað í 3. gr. stjórnslulaga um vanhæfi. Ríkisskattstjóri gætir sjálfur að hæfi sínu og starfsmanna sinna. Markmið reglna um sérstakt hæfi er að koma í veg

¹⁴ 85.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

¹⁵ 1.mgr. 68.gr. lög nr. 19/1940, almenn hegningarlög, „nú fremur opinber starfsmaður refsiverðan verknað og má þá í sakamáli á hendur honum svipta hann heimild til að rækja starfann, ef hann telst ekki lengur verður eða hæfur til þess.“

¹⁶ 85.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 11.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

fyrir ómálefnaleg eða annarleg sjónarmið við úrlausn mála hjá stjórnvöldum og efla traust almennings til stjórnáslunnar.¹⁷

Hvenær verða menn vanhæfir? Stafismaður er vanhæfur þegar hann sjálfur er aðili máls, fyrirvars eða umboðsmaður aðila.¹⁸ Það veldur vanhæfi starfsmanns til meðferðar máls á kærustigi hafi hann áður tekið þátt í meðferð máls á lægra stjórnáslustigi. Einnig er starfsmaður vanhæfur til meðferðar máls hjá umsjónar- eða eftirlitsvaldi ef hann hefur áður haft afskipti af málinu hjá þeirri stofnun sem eftirlitið lýtur að.¹⁹ Stafismaður er vanhæfur þegar mál snertir sérstaka og verulega hagsmuni hans sjálfs eða venslamanna hans.²⁰

Í grundvallaratriðum eru þetta allt skýrar reglur en flóknasta reglan er í 6. tl. 3. greinar stjórnáslulaganna en þar segir að starfsmaður er vanhæfur: „ef að öðru leyti eru fyrir hendi þær aðstæður sem eru fallnar til þess að draga óhlutdrægni hans í efa með réttu.“ Þetta ákvæði er nokkurs konar safnþró yfir öll tilvik sem fyrrnefndu ákvæðin taka ekki til. Á t.d. við þegar: óvinátta eða nán vinátta er með starfsmanni og aðila máls eða þegar starfsmaður hefur tekið persónulega afstöðu í máli sem hann fjallar um áður en ákvörðun er tekin og sýnt af sér hlutdrægni.

Undantekning frá hæfisreglunum kemur fram í 3. mgr. 2. gr. stjórnáslulaga en þar segir að „eigi er þó um vanhæfi að ræða ef þeir hagsmunir sem málið snýst um, eru það smávægilegir, eðli málsins er með þeim hætti eða þáttur starfsmanns eða nefndarmanns í meðferð málsins er það lítilfjörlegur að ekki er talin hætta á að ómálefnaleg sjónarmið hafi áhrif á ákvörðun.“

Ríkisskattstjóri veitir starfsmönnum sínum sérstaka heimild til að kveða upp úrskurði.²¹ Hafi starfsmaður ekki þessa heimild er úrskurður ómerkur. Um þetta var fjallað í úrskurði yfirskattanefndar nr. 1332/1994. Þar láðist að óska eftir heimild starfsmannsins sem kvað upp úrskurð og var því úrskurður skattstjóra ómerktur eftir þágildandi lögum.

2.3.3. Leiðréttingarheimild ríkisskattstjóra vegna kæru gjaldanda til yfirskattanefndar

Ef við kæru skattaðila til yfirskattanefndar koma fram gögn og upplýsingar sem ekki lágu fyrir þegar hin kærða ákvörðun var tekin hefur ríkisskattstjóri sérstaka heimild til að gera skattaðila skatt að nýju.²² Ríkisskattstjóra er því heimilt að gefa skattaðila kost á leiðréttingu,

¹⁷ Frumvarp til stjórnáslulaga

¹⁸ 1. tl. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 37/1993, Stjórnáslulög.

¹⁹ 4. tl. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 37/1993, Stjórnáslulög.

²⁰ 5. tl. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 37/1993, Stjórnáslulög.

²¹ 2. mgr. 99. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. e-lið 24. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

²² 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt

telji hann að hin nýju gögn og upplýsingar eigi að leiða til verulega breyttrar niðurstöðu í málinu. Kæran til yfirskattanefndar telst því afturkölluð.

2.3.4. Bindandi álit

Ríkisskattstjóri lætur uppi bindandi álit í skattamálum í samræmi við lög nr. 91/1998. Beiðni um bindandi álit getur tekið til álitamála sem snerta álagningu skatta og gjalda sem eru á valdsviði ríkisskattstjóra og falla undir úrskurðarvald yfirskattanefndar. Ekki er heimilt að óska eftir bindandi álit um skattaleg áhrif ráðstafana sem þegar hafa verið gerðar.²³ Álitsbeiðandi getur kært bindandi álit ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar.²⁴ Það á þó ekki við um frávísun ríkisskattstjóra um að veita bindandi álit eins og fram kemur í úrskurði yfirskattanefndar nr. 305/2000. Í því máli var ríkisskattstjóra gefið að meta hvort skilyrði væri til þess að veita bindandi álit. Grunnjald vegna bindandi álits er 75.000 kr.²⁵ Einnig er hægt að leita til ríkisskattstjóra með skriflegar fyrirspurnir á verksviði hans en þau svör hafa þó ekki bindandi áhrif á skattyfirvöld með sama hætti. Bindandi álit ríkisskattstjóra er lagt til grundvallar álagningu álitsbeiðanda.²⁶

2.4. Skattrannsóknarstjóri

Hlutverk skattrannsóknastjóra ríkisins er samkvæmt erindisbréfi fjármálaráðuneytisins: Að annast rannsóknir skattsvikamála og upplýsa skattsvik og önnur skattalagabrot svo og ýmis konar formbrot og að koma af hálfu hins opinbera fyrir yfirskattanefnd við meðferð sektarmála. Skattrannsóknarstjóri annast undirbúning refsimeðferðar í alvarlegri skattsvikamálum með vísun til opinberrar rannsóknar.²⁷ Hann annast einnig sektargerðir en menn geta gengist undir sátt hjá embættinu og greitt sekt vegna brota enda sé fjárhæð sektar ekki yfir sex milljónum.²⁸ Skattrannsóknarstjóri hefur með höndum rannsóknir á brotum á lögum um skatta og álögð gjöld af ríkisskattstjóra eða þeim falin framkvæmd á, ásamt rannsóknum á brotum á lögum um bókhald og ársreikninga. Skattrannsóknarstjóri ríkisins tekur ákvörðun um refsimeðferð skattsvikamála með því að ákvarða sekt vegna brota eða vísar málum til refsimeðferðar hjá yfirskattanefnd eða lögreglu. Ríkisskattstjóra ber að vísa málum til skattrannsóknarstjóra þegar grunur vaknar um

²³ 1. og 2. mgr. 1. gr. laga nr. 91/1998, lög um bindandi álit í skattamálum.

²⁴ 1. mgr. 5. gr. laga nr. 91/1998, lög um bindandi álit í skattamálum.

²⁵ Sjá gjaldskrá nr. 310/2002

²⁶ 6. gr. laga nr. 91/1998, lög um bindandi álit í skattamálum.

²⁷ Erindisbréf skattrannsóknarstjóra ríkisins skv. 1. mgr. 38. gr. laga nr. 70/1996 um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins. Tekið af vef fjármálaráðuneytisins þann 19. des. 09, <http://www.fjarmalaraduneyti.is/raduneytid/stofnanir/erindisbref/nr/9205>

²⁸ 2. mgr. 110. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt

skattsvik.²⁹ Í reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skattefirlits og skattrannsóknna, er rakið nánar með hvaða hætti rannsókn af hálfu embættisins getur verið tilkomin og við hvaða skilyrði skattrannsóknarstjóri tekur við málum úr höndum ríkisskattstjóra.

2.4.1. Hæfi skattrannsóknarstjóri

Ráðherra skipar skattrannsóknarstjóra til fimm ára í senn. Aðeins má skipa mann í embættið sem fullnægir þeim skilyrðum sem sett eru í 85. gr. laga um tekjuskatt, um embættisgengi ríkisskattstjóra.³⁰

2.4.2. Skattefirlit og skattrannsóknir

Um skattefirlit, skattrannsóknir og verkaskiptingu skattrannsóknarstjóra, ríkisskattstjóra er fjallað í reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skattefirlits og skattrannsóknna. Í 1. gr. reglugerðar nr. 373/2001 kemur fram að ríkisskattstjóri annist skattefirlit og hefur á hendi yfirstjórn skattefirlits á landinu öllu. Skattrannsóknarstjóri ríkisins skuli hafa með höndum rannsóknir á skattsvikum og öðrum refsiverðum brotum á lögum um skatta og gjöld sem á séu lögð af ríkisskattstjóra ásamt rannsókn á brotum á lögum um bókhald og ársreikninga. Í 2. gr. reglugerðarinnar er fjallað um hvað felst í skattefirliti. Í 1. mgr. greinarinnar segir að skattefirlit í skilningi reglugerðarinnar taki til hvers konar könnunar ríkisskattstjóra á réttmæti skattskila fyrir og eftir álagningu eða ákvörðun opinberra gjalda eða skatta, samtímaeftirlits með rekstraraðilum, svo og annarra aðgerða sem ætlað sé að tryggja að skattaðilar standi skil á lögboðnum skýrslum og upplýsingum um skattstofn eða skattskyldu. Í könnun á réttmæti skattskila felist m.a. samanburður upplýsinga sem fyrir hendi eru innan skattkerfisins við skattframtöl og aðrar skýrslur skattaðila, könnun á réttmæti frádráttarliða, innskatts og endurgreiðslukrafna, skoðun bókhaldsgagna og eftirlit með tekjuskráningu. Einnig öflun frekari gagna frá skattaðilum eða öðrum, könnun á launabókhaldi og skilum á staðgreiðslu, virðisaukaskatti og öðrum gjöldum. Í 8. gr. reglugerð nr. 373/2001 kemur fram hvaða málum skuli vísað til skattrannsóknastjóra en í 9. gr. sömu reglugerðar segir hvaða mál koma ekki til afgreiðslu hjá honum. Vanframtaldar tekjur af atvinnurekstri eða vanframtalin skattskyld velta til virðisaukaskatts eða aðrar vanframtaldar skattstofnar sem ríkisskattstjóri leggur á heyrir undir skattrannsóknastjóra nema ljóst er að almennt gáleysi skattaðila sé um að kenna. Einnig ef innskattur eða krafa um endurgreiðslu á virðisaukaskatti er byggður á röngum gögnum sem tilheyra öðrum skattaðilum. Þá fellur það einnig undir verksvið skattrannsóknastjóra ef um óskráða starfsemi

²⁹ Skipulag og verkefni, verksvið skattrannsóknarstjóra, tekið af vef skattrannsóknarstjóra þann 19. des. 09, <http://www.skattrann.is/skipulagoverkefni.asp?n=1>

³⁰ 88. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

er að ræða.³¹ Mál sem varða skattaðila utan atvinnurekstrar á ekki undir skattrannsóknastjóra.³²

Í máli yfirs kattanevndar nr. 434/2004 er fjallað um mörk skatteftirlits og skattrannsóknar. Í niðurstöðu málsins kemur fram að skattstjóri gekk of langt í skoðun málinu, hann var kominn inn á svið skattrannsóknarstjóra: hvar liggja mörkin

„Í 7. gr. reglugerðar nr. 373/2001 er hugtakið skattsvik skilgreint. Segir í 1. mgr. greinarinnar að það teljist skattsvik þegar aðili gefur af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangar eða villandi upplýsingar til notkunar við skattákvæðanir. Sama gildir vanræki aðili að gefa upplýsingar sem kunna að hafa þýðingu við skattákvæðanir. Í 2. mgr. 7. gr. kemur fram að hafi rikisskattstjóri rökstuddan grun um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga hafi verið framin skuli hann tilkynna um það til skattrannsóknarstjóra ríkisins, sbr. 8. gr., sem ákveði um framhald málsins. Í 1. mgr. 8. gr. reglugerðarinnar eru nánari ákvæði um hvenær vísa skuli máli til skattrannsóknarstjóra ríkisins. Taldir eru upp í sex töluliðum annmarkar á skattskilum sem jafnan skulu tilkynntir til skattrannsóknarstjóra ríkisins nema ljóst þyki af öllum atvikum máls að almennt gáleysi skattaðila hafi valdið þeim og ekki sé um að ræða tilvik sem 9. gr. taki til. Samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 8. gr. reglugerðarinnar skal þannig jafnan vísa máli til skattrannsóknarstjóra ríkisins þegar um er að ræða vanframtaldar tekjur af atvinnurekstri eða vanframtalda skattskylda veltu til virðisaukaskatts eða aðra vanframtalda skattstofna vegna atvinnurekstrar sem rikisskattstjóri leggur á og sama gildir samkvæmt 3. tölul. málsgreinarinnar hafi frádráttur frá tekjum verið byggður á röngum gögnum, engum gögnum, gögnum sem tilheyri öðrum skattaðila eða þau verið rangfærð. Í 2. mgr. 8. gr. er tekið fram að þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. sé rikisskattstjóra heimilt að ljúka máli án vísunar til skattrannsóknarstjóra ríkisins ef undandregin fjárhæð er óveruleg og saknæmi brotsins þyki að öðru leyti ekki gefa tilefni til að máli sé vísað til hans. Í 1. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar eru talin mál sem almennt sæta ekki meðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins. Er þar um að ræða mál einstaklinga utan atvinnurekstrar, mál sem varða einkum túlkun á skattalögum eða annarri löggjöf, mál þar sem athugun beinist að tímamörkum tekjufærslu, enda sé eingöngu ágreiningur um hvenær færa skuli tekjur til skattlagningar og mál sem varða frádrátt frá tekjum rekstraraðila, án þess að 3. tölul. 8. gr. reglugerðarinnar eigi við. Ljóst má vera að það skiptir skattaðila miklu og hefur verulega þýðingu fyrir réttarstöðu hans að allra formreglna um skattrannsóknir sé gætt ef um eiginlega skattrannsókn er að ræða. Af þessu leiðir að mikilvægt er að ákvarðanir skattyfirvalda, hvort sem um er að ræða skatteftirlit, endurákvæðanir eða aðrar

³¹ 8. gr. reglugerð nr. 373/2001, reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna.

³² 9. gr. reglugerð nr. 373/2001, reglugerð um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna.

skattákvæðanir, feli ekki í sér skattrannsókn í raun. Í ljósi lagafyrirmæla um skattrannsóknir á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins, þar á meðal um réttarstöðu skattaðila á rannsóknarstigi, og eins og mörk skattrannsókna og skatteftirlits eru dregin í framangreindum ákvæðum reglugerðar nr. 373/2001, þykir bera, við afmörkun skatteftirlits annars vegar og skattrannsókna hins vegar og þar með við afmörkun valdsviðs viðkomandi skattyfirvalda, að túlka verksvið skatteftirlits með varfærni og fremur þröngt gagnvart skattrannsóknnum, þannig að vafatilfelli verði talin falla undir skattrannsóknir.“

2.5. Yfirskattanefnd

Um yfirskattanefnd gilda lög nr. 30/1992, en nefndin er óháður úrskurðaraðili í ágreiningsmálum um ákvörðun skatta, gjalda og skattstofna sem á eru lögð af ríkisskattstjóra. Úrskurðarvald nefndarinnar tekur til ákvörðunar skatta og gjalda sem ríkisskattstjóri leggur á³³ auk tiltekinna ákvarðana sýslumanna vegna erfðafjárskatts.³⁴ Yfirskattanefnd ber að úrskurða um ýmsar bætur í skattkerfinu og afslætti, t.d. varðandi vaxtabætur og sjómannaafslátt. Nefndin hefur einnig úrskurðarvald varðandi ágreining um barnabætur og endurgreiðslur virðisaukaskatts til sveitarfélaga. Yfirskattanefnd úrskurðar ekki um ágreiningsefni um skatta og gjöld sem önnur stjórnvöld en þau sem að ofan greinir ákvarða, svo sem fasteignagjöld, tolla og önnur innflutningsgjöld. Yfirskattanefnd úrskurðar um kærur vegna bindandi álits ríkisskattstjóra.³⁵ Ennfremur falla undir hana sektarákvarðanir sem til hennar er vísað af skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Úrskurðir yfirskattanefndar eru fullnaðarúrskurðir um skattfjárhæð og sektarfjárhæð í skattsektarmálum.³⁶ Þó má bera ágreining um skattskyldu og skattstofna undir dómstóla.³⁷ Með þeirri undantekningu að samkvæmt lögum um virðisaukaskatt er skilyrði að mál fari fyrir yfirskattanefnd áður en mál er borið undir dómstóla.³⁸

2.5.1. Hæfi nefndarmanna yfirskattanefndar

Í yfirskattanefnd eru sex nefndarmenn, fjórir þeirra hafa starfið að aðalstarfi. Nefndarmenn eru skipaðir til sex ára í senn og þurfa að uppfylla skilyrði 85. gr. laga um tekjuskatt um embættisgengi ríkisskattstjóra. Formaður og varaformaður þurfa að uppfylla skilyrði um embættisgengi héraðsdómara og þurfa því að vera lögfræðingar.³⁹

³³ 2. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd, sbr. 66. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

³⁴ 3.mgr. 8.gr. laga nr. 14/2004, lög um erfðafjárskatt.

³⁵ 5.gr. laga nr. 91/1998, lög um bindandi álit í skattamálum.

³⁶ 22.gr. laga nr. 91/1998, lög um yfirskattanefnd.

³⁷ 15.gr. laga nr. 91/1998, lög um yfirskattanefnd.

³⁸ 5.mgr. 29.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt

³⁹ 9. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

Nefndarmanni er skylt að víkja sæti ef honum hefði borið að víkja sæti sem héraðsdómari í málinu. Ennfremur ef til úrskurðar er kærúmál sem hann hefur haft afskipti af í fyrri störfum sínum og varðar skattákvörðun viðkomandi.⁴⁰

2.5.2. Form kæru til Yfirskattanefndar

Kæra til yfirskattanefndar skal vera skrifleg og síðan er gerð krafa um að frumrit eða ljósrit hins kærða úrskurðar fylgi kærinni.⁴¹ Þetta ákvæði var sett í lögum til að taka af allan vafa hvaða úrskurð væri verið að kæra. Fyrir kom að ef tveir eða fleiri úrskurðir væru í framtali var óljóst hvort viðkomandi væri að kæra annan eða báða, þetta gerði kærana skýrari. Fram þarf að koma hvaða atriði í úrskurðinum sæta kæru og rökstuðningur fyrir kröfum. Gögn sem ætluð eru til stuðnings kærinni þurfa að fylgja í frumriti eða endurriti. Krafa um málskostnað þarf að koma fram áður en mál er úrskurðað fyrir nefndinni. Þegar kæra hefur borist til yfirskattanefnda skal fara með afrit kærunnar og gögnin sem hafa borist til ríkisskattstjóra.⁴² Honum ber síðan að afla þeirra gagna sem lögð hafa verið fram og viðbótargagna ef þörf er á. Ef kæra fullnægir ekki skilyrðum sem krafist er í lögnum, skal yfirskattanefnd beina því til kæranda að hann bæti úr annmörkum innan hæfilegs frests ef kærandi verður ekki við því skal vísa kærinni frá.⁴³

Kæra frestar ekki réttaráhrifum ákvörðunar.⁴⁴ Þó að deilu um skattskyldu sé skotið til yfirskattanefndar frestar það ekki þeirri skyldu að greiða þann skatt sem krafinn er í ákvörðun ríkisskattstjóra.⁴⁵

2.4.3. Aðild

Gjaldendur geta skotið til yfirskattanefndar kærúrskurðum ríkisskattstjóra um skattákvörðun og skattstofna. Einnig getur sveitafélag kært úrskurði ríkisskattstjóra til nefndarinnar með sama hætti og skattaðilar. En við ákvörðun skattsektar kemur skattrannsóknarstjóri ríkisins fram sem kröfuaðili.⁴⁶ Ríkisskattstjóri getur hins vegar ekki skotið eigin úrskurðum til yfirskattanefndar eins og fram kemur í úrskurði yfirskattanefndar nr. 46/1997.

„Ríkisskattstjóri endurákvæði áður á lögð opinber gjöld og sölugjald A í kjölfar skattrannsóknar á skattskilum hans. Í kærúrskurði féllst ríkisskattstjóri að hluta til á kæru A í málinu.

⁴⁰ 16. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

⁴¹ 2. mgr. 5. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

⁴² 6. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

⁴³ 3. mgr. 5. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

⁴⁴ 4. mgr. 5. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

⁴⁵ Tekið af vef yfirskattanefndar þann 17. apríl 2010, <http://yskn.is/>

⁴⁶ 3. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

Ríkisskattstjóri skaut úrskurði sínum til yfirskattanefndar og vísaði til þess að um mistök hefði verið að ræða í kæruúrskurði. Yfirskattanefnd taldi að ríkisskattstjóri hefði ekki heimild til að skjóta eigin kæruúrskurðum til hennar og vísaði kærinni frá.“

2.4.4. Kærufrestur

Kærufrestur til yfirskattanefndar eru þrjú mánuðir frá póstlagningu úrskurðar ríkisskattstjóra.⁴⁷ Það gildir jafnt fyrir skattaðila, ríkisskattstjóra og viðkomandi sveitarfélag. Eina undantekningin frá þessum kærufresti, er 30 daga frestur sem erfingi hefur til að kæra til yfirskattanefndar ákvörðun sýslumanns um fjárhæð erfðafjárskatts.⁴⁸

2.4.5. Málsmeðferð

Mál geta sætt ýmist almennri eða sérstakri meðferð hjá yfirskattanefnd. Í sérstakri meðferð taka fimm aðilar nefndarinnar afstöðu til málsins í stað þriggja eins og venjulega er. Ef ástæða þykir til er heimilt að munnlegur málflutningur fari fram.

Þegar kæra hefur verið skráð og fengið númer er afrit af henni ásamt fylgigögnum sent ríkisskattstjóra til gagnaöflunar og ritunar kröfugerðar. Kæranda og umboðsmanni hans er tilkynnt um móttöku kærunnar og þá fresti sem ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafa til afgreiðslu máls sem og upplýsingar um kröfu um málskostnaðar. Með því er leiðbeiningaskyldu stjórnarsýslulaga fullnægt.

Rannsóknarregla stjórnarsýslulaga gildir við meðferð stjórnarsýslumála, eins og hjá yfirskattanefnd og öðrum stjórnvöldum. Yfirskattanefnd ber að undirbúa og rannsaka mál að eign frumkvæði til að afla nauðsynlegra upplýsinga um málsatvik þannig að unnt verði að taka efnislega rétta ákvörðun í því. Telji yfirskattanefnd að mál sé ekki nægilega upplýst getur nefndin beint því til málsaðila, kæranda og/eða ríkisskattstjóra að leggja fram frekari gögn eða upplýsingar.⁴⁹ Hins vegar hefur yfirskattanefnd ekki heimildir til að spyrja aðra þar sem hún er ekki meðal þeirra aðila sem taldir eru upp í 94. gr. laga um tekjuskatt.

Almennt er málsmeðferð skrifleg en hins vegar er heimilt að fara fram á munnlegan málflutning. Kærandi eða umboðsmaður hans getur farið fram á munnlegan málflutning fyrir nefndinni, ríkisskattstjóri hefur sömu heimild.⁵⁰ Nefndin leggur mat á þetta og verður að skoða hvort líklegt sé að málið upplýsist betur með þessum hætti. Þegar menn óska eftir munnlegum málflutningi er ekki víst að yfirskattanefnd fallist á þá kröfu. Formaður ákveður hvort slíkt teljist, nauðsynlegt eða ekki. Ekki er nauðsynlegt að munnlega flutt mál sæti jafnframt sérstakri meðferð, ekkert sambengi er þar á milli

⁴⁷ 5.gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

⁴⁸ 4.mgr. 7.gr. laga nr. 14/2004, lög um erfðafjárskatt.

⁴⁹ 4.mgr. 6.gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

⁵⁰ 1.mgr. 7.gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

2.4.6. Málshraði

Yfirskattanefnd skal afgreiða kærur eins fljótt og auðið er og eigi síðar en sex mánuðum eftir að honum hafa borist gögnin er ríkisskattstjóri skal leggja fram. Frestur ríkisskattstjóra er 45 dagar frá þeim tíma að yfirskattanefnd sendi embættinu endurrit kæru og málgagna frá kæranda auk eðlilegs tíma til sendinga mála.⁵¹ Stefnt er að því að mál taki að hámarki um átta mánuði.⁵² Fari yfirskattanefnd framyfir frest sinn skal greiða skattaðila dráttarvexti af þeirri fjárhæð sem yfirskattanefnd úrskurðar til endurgreiðslu, eða dæmd er síðar, frá þeim tíma sem frestur nefndarinnar rann út. Kvöðin er höfð þar sem kæra frestar ekki greiðslu þeirra gjalda sem til kærumeðferðar eru, það er talið sanngjarnt að ríkissjóður greiði dráttarvexti falli málið kæruaðila í vil. Á þeim tíma þ.e. 8 mánuðum sem yfirskattanefnd hefur úrskurðar í málinu er inneign á inneignarvöxtum en dragist úrskurður yfir 8 mánuði greiðast dráttarvextir.

Skattaðili fær sendan úrskurð í ábyrgðarbréfi við lok máls. Krafa er um að umboðsmaður aðila fái afrit af úrskurði svo og ríkisskattstjóri. Skattranssóknarstjóri fær úrskurð í sektarmálum en ekki ríkisskattstjóri. Úrskurður fylgir síðan framtali til ríkisskattstjóra og innheimtumaður fær tilkynningu um gjaldabreytingu sem af úrskurði leiðir en ekki úrskurðinn sjálfan.

Yfirskattanefnd er heimilt að úrskurða greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði að hluta eða öllu leyti ef skattaðili hefur haft uppi slíka kröfu við meðferð málsins.⁵³ Kostnaðurinn verður að hafa verið eðlilegur vegna meðferðar málsins og ósanngjarnt væri að aðili bæri hann sjálfur. Slík krafa þarf að hafa komið upp áður en úrskurður hefur verið kveðinn upp í málinu.

Af því er varðar endurupptöku úrskurðar yfirskattanefndar eru ekki sérstök ákvæði í lögum um yfirskattanefnd en talið er að reglur 24. gr. stjórnarsýslulaga gildi í þessu sambandi. Til hliðsjónar úrskurður yfirskattanefndar nr. 68/2002:

Beiðni kæranda um endurupptöku á þessum úrskurði er fram komin hinn 19. febrúar 2002 eða tveimur árum og átta mánuðum eftir að úrskurðurinn var birtur kæranda, sbr. 18. gr. laga nr. 30/1992 og 20. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Með hliðsjón af ákvæðum 2. mgr. 24. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 og með því ekkert þykir fram komið af hálfu kæranda sem gefur sérstakt tilefni til endurupptöku málsins þrátt fyrir hina síðbúnu beiðni, sbr. þau tímamörk sem tilgreind eru í tilvitnuðu ákvæði stjórnarsýslulaga, er beiðni um endurupptöku hafnað.

⁵¹ 3.mgr. 6.gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

⁵² Breyting á lögum um yfirskattanefnd, Júlíus Smári, Tíund, nóvember 1998

⁵³ 2.mgr. 8.gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

2.5. Fjármálaráðherra

Fjármálaráðherra hefur skatta- og tollamál á sínum höndum. Hann hefur eftirlit með skattrannsóknarstjóra ríkisins, ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd.⁵⁴ Til þess að reglur sem ríkisskattstjóri gefur út varðandi mat á hlunnindum, öðrum tekjum og frádrætti sem meta þarf til verðs, sbr. 7. gr. laga um tekjuskatt, taki gildi þarf fjármálaráðherra að staðfesta þær í upphafi hvers árs.⁵⁵ Sama er með þær reglur sem ríkisskattstjóri setur um reiknað endurgjald svo að þær taki gildi þarf fjármálaráðherra að staðfesta þær.⁵⁶ Fjármálaráðherra getur borið úrskurði yfirskattanefndar undir dómstóla innan sex mánaða frá uppkvaðningu hans.⁵⁷ Vegna bindandi álita er fresturinn einn mánuður.⁵⁸

3. Meginreglur málsmeðferðar skattaréttar

3.1. Inngangur

Í þessum kafla verður fjallað um meginreglur málsmeðferðar skattaréttar. Tilgangur málsmeðferðarreglna eða grundvallareglur skattaréttar er að tryggja: lögmæti, réttaröryggi, jafnræði og fyrirsjáanleika í allri málsmeðferð. Málsmeðferðarreglur koma fram í X kafla laga um tekjuskatt og IX kafla laga um virðisaukaskatt. Til fyllingar ber að fylgja almennum málsmeðferðarreglum stjórnarsýsluréttar. Það hefur verið talið rétt að gera strangar kröfur til málsmeðferðarreglna í skattaréttinum því almennt er verið að taka íþyngjandi ákvarðanir fyrir borgaranna.⁵⁹ Málsmeðferðarreglur auka líkur á að efnislega rétt niðurstaða fái stíð í máli og að ákvörðun verði tekin á grundvelli réttra upplýsinga og gagna.⁶⁰ Hafa þarf í huga að gerður er greinarmunur á hvort meðferð mála hjá ríkisskattstjóra er fyrir eða eftir álagningu opinberra gjalda. Nokkur eðlismunur er á reglunum sem þar gilda. Rétt er að hafa í huga að þagnarskylda hvílir á starfsmönnum í skattkerfinu.⁶¹ Með óviðkomandi aðilum er átt við alla þá sem ekki hafa beina heimild í lögum til þess að fá upplýsingar frá skattyfirvöldum.⁶²

3.2. Helstu meginreglur málsmeðferðar

Helstu meginreglur málsmeðferðar: Rannsóknarreglan, mál skal rannsakað nægjanlega áður en ákvörðun er tekið. Andmælareglan; aðili máls getur komið að

⁵⁴ 106. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 30. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁵⁵ 118. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 128/2009, lög um tekjuöflun ríkisins.

⁵⁶ 58. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 10. gr. laga nr. 128/2009, lög um tekjuöflun ríkisins.

⁵⁷ 2. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

⁵⁸ 2. mgr. 5. gr. laga nr. 91/1998, lög um bindandi álit í skattamálum.

⁵⁹ Kristján Gunnar Valdimarsson, Nýjar málsmeðferðarreglur skattalaga, Tíund apríl 1997

⁶⁰ Frumvarp til stjórnarsýslulaga, frv. 37/1993

⁶¹ 117. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

⁶² 2. mgr. 117. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

athugasemdum sínum og andmælum. Birtingareglan; aðila verður að vera kunnugt um þá ákvörðun sem tekin er. Rökstuðningsreglan; ákvörðun verður að vera tekin með vísan í viðeigandi réttareglu auk þess sem færð eru rök fyrir þeirri ákvörðun sem tekin er. Meðalhófsreglan; menn skulu ekki ganga lengra en nauðsyn krefur til að ná því markmiði sem að er stefnt í hverju máli. Enn fremur skal gæta jafnræðis þ.e. að samskonar mál skulu fá samskonar meðferð. Sakarforræðisreglan; þ.e. að hvort aðilar hafi rétt á að taka ákvörðun um hagsmuni sína gildir ekki í skattarétti. Þá er krafa á að stjórnvald gæti leiðbeiningarskyldu sinnar þannig að ef aðili er í vafa getur hann leitað til stjórnvalds til frekari upplýsinga.

Eins og fram er komið verður að skýra málsmeðferðarreglur skattalaga til samræmis við stjórnslulög nr. 37/1993. Það kemur fram í dómi Hæstaréttar nr. 124/2000 en þar segir:

“talið að meðferð málsins hafi verið í samræmi við skattalög...í fullu samræmi við ákvæði stjórnslulaga nr. 37/1993, sem horfa ber á til fyllingar málsmeðferðarreglum skattalaga.”

Stjórnslulögin gera lágmarkskröfur til málsmeðferðar en lagaákvæði sem hafa að geyma strangari reglur um málsmeðferð halda gildi sínu.⁶³ Með minni eða vægari kröfu er átt við að þau ákvæði sem mæla fyrir um málsmeðferð sem veitir aðila minna réttaröryggi en stjórnslulögin gilda ekki. Með strangari málsmeðferðarreglu er átt við reglur, sem gera ríkari kröfur til stjórnvalda og eru borgurunum til hagsbóta.⁶⁴ Dæmi í þessu sambandi er álit umboðsmanns Alþingis í máli nr. 1383/1995. Þar kom fram að ákvæði barnalaga ættu að víkja fyrir ákvæðum stjórnslulaga þar sem þau mæltu fyrir um lakari réttarstöðu málsaðila heldur en stjórnslulögin gera ráð fyrir:

„Af 2. mgr. 2. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 leiðir því, að ákvæði laga nr. 58/1992 [barnaverndarlög] víkja fyrir ákvæðum stjórnslulaga, að svo miklu leyti sem þau mæla fyrir um lakari réttarstöðu málsaðila en stjórnslulögin gera ráð fyrir. Að því leyti sem ákvæði laga nr. 58/1992 hafa aftur á móti að geyma strangari málsmeðferðarreglur, sem tryggja betur réttarstöðu málsaðila, ganga þau frammar stjórnslulögum.”

3.3. Leiðbeiningarskylda

Stjórnvaldi ber að veita þeim sem til þess leitar nauðsynlega aðstoð og leiðbeiningar varðandi mál sem snerta starfsvið þess.⁶⁵ Ríkisskattstjóra er skylt að aðstoða mann til að skila framtali, sem er ófær um að gera framtal sitt sökum hrumleika, sjúkdóms eða annarra

⁶³ 2.mgr. 2.gr. laga nr. 37/1993, stjórnslulög.

⁶⁴ Frumvarp til stjórnslulaga, nr. 37/1993, um 2. gr.

⁶⁵ 7.gr. laga nr. 37/1993, stjórnslulög.

svipaðra ástæðna.⁶⁶ Ísland er aðili að Norðurlandasamningi um rétt norrænna ríkisborgara til að nota eigin tungu í öðru norrænu landi, dönsku, sænsku íslensku og norsku.⁶⁷ Hugsanlegt er að ríkari skylda sé gagnvart öðrum erlendum aðilum sem skilja ekki íslensku en þar fer þó eftir atvikum hverju sinni.

3.3.1 Hvað felst í leiðbeiningarskyldunni?

Ríkisskattstjóra ber að upplýsa um kæruleiðir, aðstoða við útfyllingu eyðublaða. Benda skal á frádráttarétt, sem dæmi má nefna aðstoða aðila sem hefur ökutækjastyrk eða dagpeninga við útfyllingu þar til gerðra eyðublaða. Rétt er að benda aðila á að hann hafi heimild til að draga frá tekjuskattstofni eftir þeim reglum sem um það gilda.

Einnig er ákvæði í lögum um réttindi og skyldur opinberra starfsmanna varðandi leiðbeiningaskyldu. Þar segir að starfsmanni er skylt að veita þeim sem til hans leitar nauðsynlega aðstoð og leiðbeiningar, þar á meðal að benda á, ef svo ber undir, hvert þeir skuli leita með erindi sín.⁶⁸ Efni leiðbeininga þarf að vera skýrt og auðskiljanlegt svo aðili geti gætt hagsmuna sinna á sem bestan hátt.⁶⁹ Meðal annars hvaða réttarreglur reynir á í málinu, hvernig meðferð máls er venjulega hagað og hversu langan tíma getur tekið að afgreiða málið. Í dæmaskyni er vert að nefna að þegar aðili kærir til yfirskattanefndar fær hann bréf um að kæra hans er móttækin og þar kemur fram hvernig meðferð máls sé háttað. Í bréfinu eru upplýsingar um að mál sé sent til ríkisskattstjóra til framlagningar greinargerðar og gagnaöflunar, tilkynntur er sá tími sem tekur almennt að afgreiða mál samkvæmt lögnum. Auk þess er greint frá að heimilt sé að krefjast málskostnaðar ef úrskurður falli aðila í hag að hluta eða öllu leyti.

Á stjórnvöldum hvílir aðeins skylda til að leiðbeina aðilum um mál sem snerta starfssvið þess og aðeins nauðsynlegar leiðbeiningar, en ekki að veita umfangsmikla og sérfræðilega ráðgjöf.⁷⁰ Það er ekki aðeins skylda að svara fyrirspurnum sem aðili beinir beint til viðkomandi stjórnvalds heldur einnig þegar stjórnvaldi má vera ljóst að aðili hefur misskilið réttarreglur, ekki skilað inn nauðsynlegum gögnum, eða ekki veitt nægilegar upplýsingar og bersýnilega er þörf fyrir leiðbeiningar skal stjórnvald gera aðilanum viðvart og veita honum viðeigandi leiðbeiningar. Hægt er að senda aðila bréf um að það vanti gögn áður en málið verður afgreitt í stað þess að vísa málinu frá. Það fer eftir atvikum máls og

⁶⁶ 6.mgr. 90.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 17.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt, og fleiri lögum.

⁶⁷ Auglýsing nr. C 5/1987, stjórnartíðindi

⁶⁸ 2. mgr. 14. gr laga nr. 70/1996.

⁶⁹ Páll Hreinsson: Leiðbeiningarskylda stjórnvalda. Tímarit lögfræðinga 1. tbl. 2007

⁷⁰ Páll Hreinsson: Leiðbeiningarskylda stjórnvalda. Tímarit lögfræðinga 1. tbl. 2007

málaflokkum hverju sinni hversu ítarlegar leiðbeiningar þurfa að vera. Auk þess þarf að hafa í huga möguleika stjórnvalda til að veita nægilega ítarlegar leiðbeiningar með tilliti til fjölda mála og annarra aðstæðna. Ríkisskattstjóra eru settar ákveðnar skorður eftir álagningu á hverju ári varðandi hversu ítarlegar leiðbeiningar og aðstoð hann getur veitt mönnum vegna þess mikla fjölda mála sem eru þar hverju sinni. Nauðsynlegt er að veita réttar leiðbeiningar enda eru þær að öðrum kosti gagnslausar eins og fram kemur í úrskurði yfirskattanefndar nr. 443/2002:

“Í hinum kærða úrskurði hefur skattstjóri ranglega leiðbeint kæranda um að ekki væri kæruehimild fyrir að fara til yfirskattanefndar vegna hins uppkveðna úrskurðar, en í stað þess bent kæranda á að leita til ríkisskattstjóra í því skyni að fá álagningunni breytt. Í þessu sambandi vísaði skattstjóri til 4. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, en telja verður að ætlunin hafi verið að vísa til 3. mgr. 101. gr. laga þessara. Um valdsvið og úrskurðarvald yfirskattanefndar er fjallað í 1. og 2. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd. Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. laga þessara er skattaðilum heimilt að skjóta til yfirskattanefndar kærúrskurðum skattstjóra og ríkisskattstjóra um skattákvörðun og skattstofna. Óþarft er að rekja frekar kæruehimild til yfirskattanefndar vegna greinds úrskurðar skattstjóra svo augljós sem hún er. Ber að átelja skattstjóra fyrir hinar röngu leiðbeiningar um kæruehimild í kærúrskurði, dags. 14. Nóvember 2002.”

3.3.2. Framsending erinda

Í 2. mgr. 7. gr. stjórnslulaga er ákvæði um að berist stjórnvaldi erindi utan starfssviðs þess, beri því að framsenda það á réttan stað ef mögulegt er og ljóst er hvert á að senda það en að öðrum kosti endursenda það svo að aðili sé ekki í þeirri trú að erindið hafi borist á réttan stað. Þá eru það vandaðir stjórnsluhættir að tilkynna aðila um framsendinguna þannig að honum má vera ljóst hvar erindi hans sé niðurkomið. Kæra til rangs aðila þarf því ekki endilega að valda frávisun máls. Kæra telst komin nógu snemma ef bréf sem hefur hana að geyma er komið til æðra stjórnvalds eða sé afhent á pósthúsi áður en fresturinn er liðinn.⁷¹

3.3.3. Kærufrestur vegna álagningar

Samkvæmt skattalögum skal kæra innan 30 daga frá dagsetningu auglýsingar ríkisskattstjóra að álagningu sé lokið.⁷² Birtingadagur auglýsingarinnar telst ekki með, sbr. orðalagið frá en ekki frá og með.⁷³ Sama gildir almennt um úrskurði að miðað er við daginn

⁷¹ 5.mgr. 27.gr. laga nr. 37/1993, stjórnslulög.

⁷² 99.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. a-lið 24.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt, og fleiri lögum.

⁷³ 8.gr. laga nr. 37/1993, stjórnslulög.

eftir að úrskurður er dagsettur eða póstagður. Þetta olli stundum vafa hér áður fyrr en það stóð í söluskattslögum að kærufrestur væri frá og með dagsetningu þá taldist frestur vera einum degi skemur en er í dag. Ef lokadagur frests ber upp á almennan frídag, færist kærufrestur upp á næsta virka dag á eftir.⁷⁴ Þannig að ef síðasta dagur frests ber upp á laugardag, framlengist hann þá yfir á næsta mánudag. Eins og áður hefur komið fram samkvæmt 27. gr. stjórnslulaga, telst kæra komin nógu snemma fram, ef bréf sem hana hefur að geyma er komin til stjórnvalds eða afhent á pósthúsi áður en fresturinn er liðinn. Póststimpill á kærinni staðfestir hvenær hún er afhent á pósthús eða annað sem sannar hvenær bréfið var afhent.

3.4. Málshraðareglan

Ákvörðun í máli skal taka eins fljótt og hægt er.⁷⁵ Í skattalögum er víða kveðið á um fresti til að ljúka afgreiðslu máls. Sú krafa er gerð til stjórnvalds, ef fyrirsjáanlegt er að mál muni tefjast, að skýra aðila frá því og upplýsa um ástæður tafanna og hvenær ákvörðunar sé að vænta. Þetta eru hin svokölluðu tafabréf sem stundum eru send út.⁷⁶ Ríkisskattstjóri á að hafa lokið úrskurði á kæru innan tveggja mánaða frá lokum kærufrests.⁷⁷ Samskonar ákvæði er um endurákvörðun skatta sbr. 5. mgr. 96. gr. sömu laga.⁷⁸ Hafa ber í huga að ríkisskattstjóra er heimilt að framlengja fresti skv. 99. gr. sbr. 120 gr. tekjuskattslaga og auglýsir ríkisskattstjóri í Stjórnartíðindum um framlengingu þessara fresta. Algengt er að það dragist að úrskurða um mál og spurningin er hvað gerist þá? Það hefur verið dæmt í mörgum málum að brot stjórnvalda á málshraðareglum og ákvæðum um lögsmelta fresti til að ljúka málum hafi almennt ekki verið talin leiða til þess ein og sér að ómerkja beri viðkomandi ákvarðanir. Í þessu sambandi má sérstaklega vísa til dóms Héraðsdóms Reykjavíkur frá 21. september 2004 sem staðfestur var með dómi Hæstaréttar Íslands nr. 424/2004 þar sem sérstaklega var fjallað um þessa málsástæðu. Í niðurstöðu dómsins kemur fram:

„Eftir að skattstjóra bárust andsvör Eignarhaldsfélagsins Hofs sf. 31. október 2000 bar skattstjóra að halda málinu áfram í samræmi við málshraðareglu 1. mgr. 9. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 og taka ákvörðun í málinu eins fljótt og unnt var. Skattstjóri hefur engar skýringar gefið á þeim 18 mánaða drætti sem varð á því að ákvörðun væri tekin og tilkynnti félaginu heldur ekki um að tafir yrðu á afgreiðslu málsins. Í samræmi við niðurstöðu yfirskattanefndar

⁷⁴ 2. mgr. 8. gr. laga nr. 37/1993, stjórnslulög.

⁷⁵ 1. mgr. 9. gr. laga nr. 37/1993, stjórnslulög.

⁷⁶ Júlíus Smári, 2009, Glósur af glærum í Stjórnslula skattamála II, Háskólinn á Bifröst.

⁷⁷ 99. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. b-lið, 24. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁷⁸ Sbr. b-lið, 22.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

verður að telja að skattstjóri hafi með framangreindum drætti brotið gegn 5. mgr. 96. gr. þágildandi laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 og 1. mgr. 9. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.“

Í þessu máli leiddi það ekki til ógildingar á úrskurði yfirskattanefndar að brotið var á málshraðareglum. Að þessu leyti má segja að ekki ríki algjört jafnræði á milli aðila þegar brot stjórnvalda gegn málshraðareglu á að úrskurða í máli varðar ekki ómerkingu en kæri aðili of seint sætir það almennt frávisun. Ekki er hægt að taka mál til meðferðar að liðnum kærufresti nema afsakanlegt sé að kærán hafi ekki borist fyrir eða veigamiklar ástæður mæli með því að kæra sé tekin til meðferðar.⁷⁹ Úrræði sem aðili hefur samkvæmt 4. mgr. 9. gr. stjórnsýslulaga eru að hann getur kært afgreiðslu máls til æðra stjórnvalds, það er þess stjórnvalds sem stjórnvaldsákvörðun í málinu verður kærð til.⁸⁰ Einnig er hægt að bera drátt á afgreiðslu máls undir umboðsmann Alþingis. Það er undantekning á meginreglunni, að umboðsmaður tekur ekki til meðferðar mál sem hefur ekki hlotið endanlega úrlausn í stjórnsýslunni og tæmt allar kæruleiðir. Í þriðja lagi er hugsanlegt að kæra til viðkomandi ráðuneytis á grundvelli þeirra stjórnsýsluviðurlaga sem undirstofnun gæti haft gagnvart viðkomandi ráðuneyti.

3.5. Rannsóknarreglan

Rannsóknarreglan gildir í skattaréttinum og með því er átt við að ríkisskattstjóri skuli sjá til þess að mál sé nægileg vel upplýst áður en tekin er ákvörðun í því.⁸¹ Til þess að hægt sé að upplýsa mál þarf skattaðili að leggja fram gögn eins og skattframtöl og fylgigögn. Aðrir aðilar svo sem launagreiðandi þurfa að senda launamiða, einnig getur þurft að senda verktakamiða o.s.frv. samkvæmt ákvæðum 92.gr. laga um tekjuskatt. Auk þess getur ríkisskattstjóri krafðið skattaðila um viðbótargögn og upplýsinga á grundvelli 96. og 94. gr. tekjuskattslaga. Hann leitast við að öll nauðsynleg gögn liggja fyrir og rannsaki mál nægilega vel áður en ákvörðun er tekin. Nánar verður fjallað um rannsóknarreglu skattaréttar síðar.

3.6. Jafnræðisreglan

Í 11. gr. stjórnsýslulaganna er ákvæði sem segir að við framkvæmd opinbers valds skuli gæta jafnræðis. Með því er átt við að óheimilt sé að mismuna skattaðilum og hins vegar að úrskurða svipuð mál á sama hátt.⁸² Þó eiga menn ekki tilkall, í skjóli jafnræðisreglunnar,

⁷⁹ 28. gr. laga nr. 37/1993, stjórnsýslulög.

⁸⁰ Páll Hreinsson: Málshraðaregla stjórnsýslulaga. Tímarit lögfræðinga, 3. hefti 2006.

⁸¹ 10. gr. laga nr. 37/1993, stjórnsýslulög.

⁸² Páll Hreinsson: Litróf jafnræðisreglna. Afmælisrit Gunnars G. Schram, 2002, bls. 341

til neins sem samrýmist ekki lögum eins og fram kemur í úrskurði yfirskattanefndar 206/2006:

„Misbrestur sem verða kann á framkvæmd stjórnvalds á tiltekinni réttarreglu gagnvart einstökum aðilum leiðir ekki til þess að aðrir aðilar geti almennt krafist þess í skjóli jafnræðisreglunnar að stjórnvöld haldi áfram meintu athafnaleysi.“

Sömu niðurstöðu er að finna í álitum umboðsmanns Alþingis nr. 2777/1999, þar sem kemur fram að ekki er hægt að bera fyrir sig eitthvað sem er gert umfram lagaskyldu.

“... benti umboðsmaður [Alþingis] á að þótt fallið hefði verið frá innheimtu aðfarargjalda á hendur A af hálfu sýslumannsins í Kópavogi umfram lagaskyldu yrði almennt ekki talið að A gæti í öðru máli borið fyrir sig þá ákvörðun og krafist sambærilegrar úrlausnar á grundvelli jafnræðisreglu.”

Jafnræðisregluna er einnig að finna í 65. gr. stjórnarskráarinnar ásamt mannréttindasáttmálum sem Ísland er aðili að. Einnig er jafnræðisreglan innbyggð í skattahugtakið sem slík. Þar sem hugtakið skattur hefur verið skilgreint sem greiðsla, venjulega peningagreiðsla, sem tilteknir hópar einstaklinga eða lögaðila verður að gjalda til hins opinbera samkvæmt einhliða ákvörðun ríkisvaldsins eftir almennum, efnislegum mælikvarða og án sérgreinds endurgjalds frá hinu opinbera.⁸³

3.7. Meðalhófsreglan

Meðalhófsreglan kemur fram í 12.gr. stjórnsýslulaga og felur í sér að ekki má misbeita því valdi sem menn hafa. Skattyfirvöld þurfa að taka margar matskenndar ákvarðanir. Við ákvörðun á öllum þessum atriðum þarf að gæta meðalhófs. Þannig að ef unnt er að ná því markmiði sem að er stefnt með vægara móti ber skattyfirvöldum jafnan að velja vægari kostinn og ekki sé farið strangar í sakirnar en nauðsynlegt er.⁸⁴ Í álitum umboðsmanns Alþingis nr. 4617/2005, kemur fram að beita skuli heimildum af varfærni og gæta þess að ekki sé gengið lengra en nauðsynlegt er hverju sinni:

“..svigrúm skattyfirvalda við beitingu íþyngjandi úrræðis á borð við heimild 2. mgr. 95. gr. takmarkast af lögætisreglu stjórnsýsluréttarins svo og ákvæðum 10. og 12. gr. stjórnsýslulaga. Af þessum lagareglum leiðir að skattyfirvöld verða að beita slíkum heimildum af varfærni og gæta þess að ganga ekki lengra en nauðsynlegt er.”

⁸³ Fyrirlestrar í skattarétti, Jónatan Þórmundsson, Reykjavík, 1982.

⁸⁴ Páll Hreinsson: Meðalhófsregla stjórnsýslulaga. Lögberg : rit Lagastofnunar Háskóla Íslands / ritstjórar Stefán Már Stefánsson, Viðar Már Matthíasson

3.8. Andmælareglan

Samkvæmt andmælareglu, sem kemur fram í 96. gr. tekjuskattslaga og 13. gr. stjórnslulaga, skal aðili eiga þess kost að kynna sér málgögn og málsástæðu sem ákvörðun byggist á og tjá sig áður en ákvörðun er tekin í máli viðkomandi.⁸⁵ Hafi þess ekki verið gætt að gefa aðila kost á að koma að athugasemdum sínum getur það almennt leitt til ómerkingar á viðkomandi máli.

Í 15. gr. Stjórnslulaga nr. 37/1993 er ákvæði um upplýsingarétt. Nauðsynlegt getur verið að upplýsa skattaðila um gögn sem stjórnvald hefur undir höndum til að meta megi vægi þeirra. Upplýsa þarf skattaðila um þær upplýsingar sem ríkisskattstjóri hefur lagt til grundvallar þegar hann boðar aðila tiltekinna skattbreytinga. Hefur þetta meðal annars stöð í úrskurði yfirskattanefndar nr. 265/2006:

“...skal tekið fram að það leiðir af ákvæðum um upplýsingarétt málsaðila í 15. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 að kærandi á rétt á aðgangi að gögnum máls síns. Getur aðili máls þannig farið fram á að fá afrit af eða ljósrít af málskjöllum, sbr. ákvæði þetta og ákvæði 2. mgr. 18. gr. sömu laga þar sem fram kemur að aðili máls geti á hvaða stigi málsmeðferðar sem er krafist þess að afgreiðslu málsins sé frestað uns honum hefur gefist tími til þess að kynna sér gögn og gera grein fyrir afstöðu sinni. Af hálfu kæranda hafa engar slíkar óskir komið fram, en kröfugerð ríkisskattstjóra í málinu, dags. 9. september 2005, var send kæranda með bréfi yfirskattanefndar, dags. 12. sama mánaðar, og honum gefinn kostur á að tjá sig um kröfugerðina og koma á framfæri athugasemdum af því tilefni. Samkvæmt þessu verður að telja að kærandi hafi átt þess fullnægjandi kost að kynna sér öll gögn málsins og tjá sig um efni þess, sbr. 13. og 15. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993.”

Einnig í úrskurði yfirskattanefndar nr. 324/2006 en þar kemur fram:

“Þá verður og að telja að brotið hafi verið gegn upplýsingarétti kæranda samkvæmt 15. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993, enda gat reifun ríkisskattstjóra á málsatvikum og glefsum úr greindri rannsókn ásamt framlagningu ljósrita greindra samninga, er munu hafa verið send með boðunarbréfi embættisins, engan veginn talist nægjanleg svo sem embættið heldur fram...”

⁸⁵Ólafur Jóhannes Einarsson: Nokkrar hugleiðingar um andmælareglu 13. gr. stjórnslulaga. Lögberg – Rit Lagastofnunar Háskóla Íslands. Reykjavík 2003, bls. 476

3.9. Rökstuðningsreglan

Það er gerð krafa um að úrskurður ríkisskattstjóra skuli vera rökstuddur.⁸⁶ Í 22. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 er fjallað um efni rökstuðnings í 1. mgr. kemur fram að í rökstuðningi skuli vísað til þeirra réttarreglna sem ákvörðun stjórnvalds er byggð á. Aðili máls á að geta skilið af lestri rökstuðnings hvers vegna niðurstaða málsins var sú sem raun ber vitni um. Má sem dæmi nefna að nauðsynlegt er að vísa til lagaákvæðanna sem ríkisskattstjóri hefur ákveðið að byggja ákvörðun sína á. Ef stjórnvaldsákvörðun hefur ekki verið rökstudd nægjanlega, leiðir það almennt til þess að sú ákvörðun verði ógild.⁸⁷ Enda nást þá ekki þau markmið sem að er stefnt með rökstuðningi, eins og að auðvelda málsaðilum að meta hvort efni séu til að nýta frekari úrræði, t.d. kæru til æðra stjórnvalds. Úrskurður rskn. nr. 974/1977 sýnir að nauðsynlegt er að orða fyrirspurnarbréf nægilega skýrt, Um hvað er spurt? Skattaðili krafðist niðurfellingar á hækkun á tekjum en ríkisskattstjóri krafðist staðfestingar á úrskurði skattstjóra. Skattstjóri sendi kæranda fyrirspurnarbréf, dags. 14. janúar 1977, sem var á þessa leið:

“Hver á þessa bifreið, sem þér rekið fyrir kr. 230.228,00”

Þessu bréfi skattstjóra svarar umboðsmaður kæranda daginn eftir á þessa leið:

“Sem svar við heiðruðu bréfi yðar, dags. 14. janúar sl. er svarið Jón Jónsson lagði bifreið til sjálfur.”

Skattstjóri tilkynnti nú kæranda að tekjur hans hefðu verið hækkaðar um kr. 130.000,00 vegna ósvaraðs fyrirspurnarbréfs frá 14. janúar 1977. Með úrskurði 25. maí 1977 lækkaði skattstjóri umrædda teknaviðbót um helming og kom fram í úrskurðinum að í fyrrnefndu bréfi hans frá 14. janúar hefði verið óskað eftir upplýsingum um bifreiðakostnað, en eins og áður er getið var í umræddu bréfi aðeins spurt um hver væri eigandi bifreiðarinnar, en ekki um önnur atriði. Teknaviðbót skattstjóra þótti því ekki nægilega rökstudd og var felld niður.

3.10. Sakarforræðisreglan

Sakarforræðisreglan og sakhraðareglan gilda ekki í skattarétti.⁸⁸ Þar af leiðandi geta aðilar máls ekki samið um efni þess eða gefið bindandi yfirlýsingar. Skattaðilar geta komið að málsástæðum og gögnum á kærustigi til yfirsattanefndar þótt þau hafi ekki komið fram á ríkisskattstjórastigi.

⁸⁶ 5.mgr. 96.gr. og 99.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. b-liður, 22.gr. og c-liður 24.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁸⁷ Jörundur Gauksson: „Rökstuðningur stjórnvaldsákvæðana“. Úfljótur 1. tbl. 1998, bls. 5-80

⁸⁸ Kristján Gunnar Valdimarsson, Nýjar málsmeðferðarreglur skattalaga, Tíund apríl 1997

3.11. Birtingareglan

Það þarf að birta ákvarðanir sem teknar eru. Þegar álagningu er lokið fær hver skattaðili tilkynningu um skatta sem á hann eru lagðir ásamt því sem auglýst er í Lögbirtingablaði og dagblöðum um lok álagningar. Endurákvörðun ríkisskattstjóra þarf að senda skattaðilum í ábyrgðarbréfi samkvæmt 96. og 99. gr. tekjuskattlaga. Undantekning er ef fallist er á kröfur skattaðila þá er heimilt að senda úrskurð í almennri póstsendingu eða rafrænt í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Brot á birtingareglu getur valdið ómerkingu samanber eftirfarandi úrskurði þar sem afleiðing er ómerking, sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 539/2001:

“...verður ekki talið, gegn andmælum kæranda, að sýnt hafi verið fram á að kæranda hafi verði sendur umræddur úrskurður skattstjóra um endurákvörðun ..., hvorki í ábyrgðarbréfi né með öðrum sannanlegum hætti.”

Sömuleiðis í úrskurði yfirskattanefndar nr. 622/1997.

“Kærandi heldur því fram að sér hafi ekki borist tilkynning skattstjóra um breytingar á skattframtali sínu. Með vísan[til] þessa og þess að tilkynning skattstjóra var send á rangt heimilisfang verður að líta svo á að kæranda hafi ekki verið gert viðvart um breytingar skattstjóra svo sem áskilið er í 95. gr. laga nr. 75/1981. Er hin kærða breyting því felld úr gildi.”

Hins vegar ef úrskurður er sendur í ábyrgðarbréfi er það á ábyrgð skattaðila ef hann berst honum ekki, enda sé hann sendur á skráð heimilisfang skattaðila. Eins og kemur fram í úrskurði yfirskattanefndar nr. 295/2007:

“Aðalkrafa kæranda er í fyrsta lagi byggð á því að hinn kærði úrskurður skattstjóra um endurákvörðun hafi ekki verið sendur kæranda með sannanlegum hætti, þ.e. skattstjóri „hafi ekki tilkynnt úrskurð sinn og séð til þess að hann bærisk kæranda“, og því brotið gegn ákvæði 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 þar sem fram kemur að skattstjóri skuli senda úrskurð um endurákvörðun í ábyrgðarbréfi til skattaðila eða þess sem framtalsskyldan hvílir á. Ekki verður fallist á þetta, enda liggur fyrir að úrskurður skattstjóra var sendur í ábyrgðarbréfi á skráð heimilisfang kæranda að ..., svo sem fram kemur í kærnu umboðsmanns kæranda til yfirskattanefndar og gögnum sem henni fylgdu. Var úrskurðurinn því sendur kæranda með lögboðnum hætti, sbr. 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, og verður að teljast á ábyrgð kæranda ef úrskurðurinn barst félaginu ekki í hendur.”

3.12. Sönnun

Meginreglan um fjálst sönnunarmat gildir í skattarétti en lagatúlkun getur haft áhrif á skiptingu á sönnunarbirgði samanber reglu um að engan skatt megi leggja á nema með lögum.⁸⁹ Sönnun hefur verið skilgreind þannig:

„svo góð rök hafa verið leidd að staðhæfingu eða staðreynd eftir heilbrigðri skynsemi og mannlegri reynslu, að menn hljóta almennt að líta svo á að staðhæfingin sé rétt.“⁹⁰

Skattyfirvöld ber að sanna að tekjur og eignir séu vanframtaldar ennfremur eru skattyfirvöld bundin við innsent skattframtal skattaðila við álagningu, nema það sé sérstaklega vefengt.⁹¹ Sé ekki talið fram ber ríkisskattstjóra að áætla tekjur og eign.⁹² Að sjálfsögðu þarf að gæta hófs í því sambandi og ganga ekki lengra í áætlun en nauðsyn krefur. Má þar vitna til álits umboðsmanns Alþingis nr. 4617/2005 þar sem hann var að fjalla um áætlanir í skattkerfinu og komst að þeirri niðurstöðu að menn ættu að gæta hófs í áætlunum. Ríkisskattstjóri getur útbúið skattframtal fyrir aðila sem ekki hefur talið fram ef fyrir liggja upplýsingar sem hann telur fullnægjandi til að útbúa skattframtal.⁹³ Skattaðilum ber að sanna skuldir og frádráttarliði, óskýrða eignamyndun, að tekjur séu undanþegnar skattskyldu, að skattframtal eða kæra berist á réttum tíma, að skilyrði samsköttunar séu uppfyllt eða ef aðili telur að áætlun ríkisskattstjóra sé of há.

Málsmeðferð hjá skattyfirvöldum er skrifleg nema undantekningar um heimild skattyfirvalda til skýrslutöku.⁹⁴ Einnig er heimil munnlegur málflutningur fyrir yfirskattaneftnd.⁹⁵ Kæra skal vera rökstudd og studd nauðsynlegum gögnum. Úrskurðir skulu vera skriflegir nema þegar fallist er að öllu leyti á kæru skattaðila eftir álagningu, þá er heimilt að senda úrskurð rafrænt.⁹⁶

⁸⁹ 40. og 77. gr. laga nr. 33/1944, stjórnarskrá lýðveldisins Íslands.

⁹⁰ Lögbókin þín, Björn Þ. Guðmundsson, 2. útgáfa, bls. 452, Örn og Örlygur, 1989.

⁹¹ 95gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁹² 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁹³ 7. mgr. 90. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. c-lið, 17. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁹⁴ 2. mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. b-lið, 20. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁹⁵ 1. mgr. 7. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattaneftnd.

⁹⁶ 99. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 24. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

4. Öflun gagna

4.1. Inngangur

Í þessum kafla verður fjallað um hvaða úrræði skattyfirvöld hafa til að afla gagna þ.e. frá skattaðila sjálfum eða öðrum aðilum. Samkvæmt skattalögum ber öllum sem eru skattskyldir hér á landi, einnig þeir sem telja sig undanþegna skattskyldu, að afhenda ríkisskattstjóra skýrslu þar sem fram koma upplýsingar varðandi tekjur og eignir í árslok ásamt öðrum upplýsingum sem máli geta skipt varðandi skattlagningu.⁹⁷ Ríkisskattstjóri getur einnig skorað á framteljanda að skila inn frekari gögnum til skýringar á framtali eða fylgigögnum.⁹⁸ Þetta eru þau úrræði sem ríkisskattstjóri hefur varðandi upplýsingar frá skattaðila sjálfum. Hvað varðar upplýsingar sem skattyfirvöld geta krafist frá öðrum er annarsvegar um að ræða skyldu til að skila inn gögnum sem talin eru upp í ákvæðum 92. gr. laga um tekjuskatt, t.d. launa og greiðslumiðum. Hins vegar er ákvæði 94. gr. tekjuskattalaga. Samkvæmt því ákvæði er öllum aðilum skylt að láta af hendi upplýsingar og gögn, hvort sem um er að ræða skattaðila sjálfan eða annan aðila sem getur veitt upplýsingar sem varða skattlagningu þess aðila sem eftirlit eða rannsókn beinist að.⁹⁹ Með upplýsingaskyldu annarra aðila er verið að tryggja skattyfirvöldum aðgang að upplýsingum frá þriðja aðila í því skyni að sannreyna hvort framtalsskil hafi verið með réttum hætti.

Vegna brota á þessum ákvæðum er sérstaklega tekið fram í 6. mgr. 109. gr. laga um tekjuskatt að hver sá sem af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi vanrækir að gegna skyldu sinni samkvæmt ákvæðum 90., 92. eða 94. gr. skuli sæta sektum eða fangelsi allt að tveimur árum. Ríkisskattstjóra er einnig heimilt að synja frádrætti vegna greiðslna eða hlunninda ef ekki er fullnægt þeirri skyldu að afhenda upplýsingar um launagreiðslur eða verktakasamningum.¹⁰⁰

4.2. Upplýsingaskylda samkvæmt 92. gr. laga um tekjuskatt

Ákvæði 92. gr. er almenn skyldu allra til að afhenda allar upplýsingar um t.d. laun og greiðslur til starfsmanna, skyldu bankastofnana til að afhenda upplýsingar um hlutabréfaviðskipti, leigu af fasteignum o.fl. Ákvæðið kveður á um upplýsingar almenns eðlis. Með breytingu sem gerð var á greininni með lögum nr. 46/2009 en samkvæmt 3. gr. er

⁹⁷ 1. mgr. 90. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 17. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁹⁸ 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 22. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

⁹⁹ 94. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 20. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹⁰⁰ 2. mgr. 1. tl. 31. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 1. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

bönkum og öðrum fjármálafyrirtækjum gert að skila til ríkisskattstjóra upplýsingum varðandi innistæður á bankareikningum svo og upplýsingar varðandi afdregna staðgreiðslu af vaxtatekjum. Sama á við varðandi útlán og vaxtagreiðslur.¹⁰¹ Samkvæmt nefndaráliti efnahags og skattanefndar var tilgangur þessarar breytinga sú að „stuðla að bættum framtalsskilum og gera skatteftirlit virkara.“¹⁰² Einnig kemur fram í sama nefndaráliti að upplýsingaskylda fjármálafyrirtækja væri ekki umfram það sem skattyfirvöld hefðu eðlilega eftirlitshagsmuni af. Samtök fjármálafyrirtækja höfðu bent á að umræddar upplýsingar um viðskiptavini sína væru bundinn þagnarskyldu samkvæmt 58. gr. laga um fjármálafyrirtæki.¹⁰³ Dómstólar höfðu dæmt í málum þar sem ríkisskattstjóri hafði krafist ákveðinna upplýsinga frá bönkunum varðandi viðskiptavini þeirra. Um þetta var fjallað í dómum Hæstaréttar vegna Kaupþings banka, Glitnis og Landsbanka Íslands gegn ríkisskattstjóra í málum nr. 325, 333 og 345/2006 þar sem ríkisskattstjóri krafðist gagna um hlutabréfaviðskipti. Þar var bönkunum gert skylt að afhenda sundurliðaðar upplýsingar um öll hlutabréfaviðskipti og aðila að þeim viðskiptum á tilteknum tíma. Bankarnir fóru í viðurkenningarmál um að þeim væri óskylt að afhenda þessi gögn, en niðurstaðan varð þeim í óhag. Í niðurstöðu héraðsdóms, sem staðfest var í Hæstarétti sagði m.a.:

Í 92. gr. laga nr. 90/2003 er lögð rík og viðtæk skylda á þá sem hafa menn í þjónustu sinni til þess að láta skattyfirvöldum ótilkvaddir í té upplýsingar um hvers kyns greiðslur sem þeir inna af hendi til þeirra sem þjónustuna veita og sem er skylt eða kann að vera skylt að greiða skatt af lögum samkvæmt. Mat á skattskyldunni er fyrst og fremst í höndum skattyfirvalda þótt fleiri geti síðar komið að slíku mati vilji skattgreiðandi ekki una því. Mat skattyfirvalda getur eðlilega með sama hætti lotið að því að ákveðnar greiðslur séu ekki skattskyldar eða aðeins að takmörkuðu leyti. Þótt skattskyldan sé íþyngjandi fyrir þann sem hún hvílir á, leiðir það ekki til þess að ákvæði 92. gr. eigi að skýra þröngt um, skyldu til upplýsingagjafar, heldur fremur að skýra eigi það rúmt, þó innan hæfilegra marka, Skattyfirvöldum ber að sjá til þess að skattskyldu sé fullnægt og jafnframt að menn njóti skattfríðinda séu þau fyrir hendi, jafnræði ríki á milli skattgreiðenda og að skattur verði ekki lagður á nema traust lagastoð sé fyrir hendi. Skattyfirvöldum er því nauðsynlegt að fá haldgöðara upplýsingar og þær geta vissulega haft og þurft að innihalda eitthvað fleira en nákvæmlega það sem fellur undir hugtakið skattstofn, þ.e.a.s. þá

¹⁰¹ 3.mgr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. c-lið, 3.gr. laga nr. 46/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt.

¹⁰² Þingskjal nr. 804, nefndarálit um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 90/2003.

¹⁰³ 58. gr. laga nr. 161/2002, lög um fjármálafyrirtæki. „Stjórnarmenn fjármálafyrirtækis, framkvæmdastjórar, endurskoðendur, starfsmenn og hverjir þeir sem taka að sér verk í þágu fyrirtækisins eru bundnir þagnarskyldu um allt það sem þeir fá vitneskju um við framkvæmd starfa síns og varðar viðskipta- eða einkamálefni viðskiptamanna þess, nema skylt sé að veita upplýsingar samkvæmt lögum. Þagnarskyldan helst þótt látið sé af starfi.“

fjárhæð sem skattgreiðsluna á að miða við. Í ljósi þessa verður að umbera skattyfirvöldum meira svigrúm innan meðalhófsreglunnar en annars væri. Í greininni er skýrlega kveðið á um að skattyfirvöldum beri að afhenda upplýsingarnar ókeypis og í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Með því hefur löggjafinn lagt á ákveðna kvöð sem getur krafist vinnu og kostnaðar. Þótt kvöðin kunni að geta verið íþyngjandi er ljóst að hér er um þjóðfélagslega nauðsyn að ræða og löggjafinn ætlar til þess að upplýsingagjafinn beri kvöðina bótalaust. Má hér t.d. nefna 5. mgr. 92. gr. laga nr. 90/2003 sem fyrr er getið í dóminum. Þótt erfitt geti verið eða jafnvel ómögulegt að gefa einhverjar af upplýsingunum samkvæmt 2. mgr. 92. gr. getur það ekki leitt til þess að þar með falli upplýsingaskyldan niður.

[Jafnvel] þótt skattstofn verði ekki ákveðinn eingöngu á grundvelli upplýsinga um hlutabréfaviðskipti, sem stefndi krefst að stefnandi láti honum í té samkvæmt 2. mgr. 92. gr. laga nr. 90/2003, áður laga nr. 75/1981, léttir það ekki skyldunni af stefnanda eins og umrædda málsgrein verður að skýra. Hér ber að hafa í huga það sem segir um 5. gr. í greinargerð með frumvarpi til breytingar laga nr. 36/1991, en sú grein varð að 2. mgr. 92. greinar. Þar segir svo: „Með þessari grein er gerð tillaga um að lögð verði almenn skylda á herðar þeirra aðila sem viðskipti eiga með hlutabréf til að veita skattyfirvöldum upplýsingar um slík viðskipti. Er hér um svipað fyrirkomulag að ræða og nú gildir varðandi ýmsa upplýsingagjöf um laun, arð, stofnsjóði, afurðainnlegg o.fl. Á síðustu missirum hafa orðið verulegar breytingar á íslenska hlutabréfamarkaðinum. Viðskipti með hlutabréf hafa stórauðist og fjöldi þeirra aðila, sem þau stunda, hefur margfaldast. Skattfríðindi fylgja kaupum á ýmsum hlutabréfum. Þessu ákvæði er ætlað að koma til móts við þarfir hins opinbera um upplýsingar um þennan þátt fjármálalífsins. Upplýsingaskyldan hvílir á þeim sem annast um viðskiptin, t.d. hlutabréfasölum. Verður að ætla að skráning á viðskiptum, sem hjá þeim á sér stað, geri upplýsingagjöf auðveldu fyrir þessa aðila. Hér sést að löggjafinn hafði í huga þarfir hins opinbera fyrir upplýsingar um hlutabréfaviðskipti og verður ekki séð að hún hafi einvörðungu verið bundin við það að sumum hlutabréfakaupum fylgdu skattfríðindi. Þörfina hlaut hið opinbera, þ.e. skattyfirvöld í þessu tilviki, að meta á hverjum tíma og m.a. í ljósi þess þykir ekki skipta máli þótt stefndi hafi ekki beitt heimildum sínum samkvæmt 2. mgr. 92. gr. fyrr en raun ber vitni. Ekki virðist heldur skipta máli þótt ríkisskattstjóri hafi m.a. í hyggju að nota umbeðnar upplýsingar til að forskrá þær á eyðublöð fyrir skattframtal.“

4.3. Upplýsingaskylda samkvæmt 94. gr. laga um tekjuskatt

Í 94. gr. laga um tekjuskatt er að finna kröfu um upplýsingar þegar athugun skattyfirvalda beinist að tilteknum skattaðila. Þarna er verið að krefja tiltekna aðila um upplýsingar um tiltekna framteljendur, tiltekin viðskipti eða löggerninga sem skattyfirvöld

hafa til athugunar og varða ekki endilega þann sem upplýsingarnar snertir. Þá er í ákvæðinu enn fremur heimild til að krefja aðila að koma til skýrslugjafar hjá ríkisskattstjóra.¹⁰⁴

Öllum aðilum, bæði framtalsskyldum og öðrum, er skylt að láta skattyfirvöldum í té ókeypis og í því formi, sem óskað er, allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn er þau beiðast og unnt er að láta þeim í té. Fram kemur að ekki skipti máli hvort upplýsingarnar varði þann aðila sem beiðninni er beint til eða viðskipti annarra aðila við hann er hann getur veitt upplýsingar um og varða skattlagningu þeirra eða eftirlit með eða rannsókn á henni. Með skattyfirvöldum er átt við ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra ríkisins.¹⁰⁵

Í dómi hæstaréttar nr. 514/2008, ríkisskattstjóri gegn Valitor hf, var Valitor hf. gert að afhenda yfirlit yfir hreyfingar á greiðslukortum sem gefin voru út og skuldfærð erlendis, en notuð á Íslandi til úttektar í bönkum eða til greiðslu á vörum og þjónustu á tilteknu tímabili. Miðað var við ákveðna lágmarksupphæð á úttekt sem var fimm miljónir í íslenskum krónum. Krafa ríkisskattstjóra var á grundvelli 1. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt. Rök Valitor fyrir að synja beiðni ríkisskattstjóra voru:

„að honum sé óheimilt að afhenda umbeðnar upplýsingar vegna lögboðinnar þagnarskyldu sem á honum hvíli samkvæmt 1. mgr. 58. gr. laga nr. 161/2002 um fjármálaþyrirtæki. Samkvæmt ákvæðinu hvíli þagnarskylda á varnaraðila um allt það sem hann fær vitneskju um við framkvæmd starfa sinna og varðar viðskipta- eða einkamálefni viðskiptamanna þess nema skylt sé að veita upplýsingar samkvæmt lögum. Þar sem ákvæði 94. gr. laga nr. 90/2003 fela í sér skyldu til að veita upplýsingar og telja verður þau einnig sérákvæði gagnvart ákvæðum 58. gr. laga nr. 161/2002 ganga nefnd ákvæði 94. gr. þeim fram.“

Einnig byggði Valitor rökstuðning sinn um synjun á afhendingu umræddra gagna að krafan verði ekki byggð á 94. gr. laga um tekjuskatt þar sem umbeðnar upplýsingar varði ónafngreindan og ótiltekinn fjöldi aðila. Vísað var í því sambandi til forsendna héraðsdóms í dómi Hæstaréttar nr. 345/2006 en þar segir að 94. gr. hafi verið:

„skýrð svo, eða beitt í framkvæmd með þeim hætti, að upplýsinganna verði krafist frá aðilum eða um aðila sem sérstaklega eru tilgreindir hver og einn.“ Hafi Hæstiréttur staðfest dóminn með vísan til forsendna hans.“

Hæstiréttur vísaði þeirri málsástæðu frá með þeim orðum:

¹⁰⁴ 2.mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 20. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹⁰⁵ 1. mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 20. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

„Ekki verður fallist á með varnaraðila að fyrrnefndur dómur Hæstaréttar hafi fordæmisgildi í máli þessu enda voru hin tilvitnuðu orð héraðsdóms ekki nauðsynlegur þáttur í röksemdarfærslu fyrir niðurstöðu hans, auk þess sem málið varðaði túlkun á upplýsingaskyldu samkvæmt 92. gr. laga nr. 90/2003.“

Í þriðja lagi var synjun byggð á því að tilgangur upplýsingaöflunarinnar hafi verið óljós og ekki hafi verið sýnt fram á nauðsyn þessarar upplýsinga. Í dóminum segir:

„Sóknaraðili telur sér heimilt að afmarka kröfu sína svo sem hann hefur gert og þurfi hann ekki að nafngreina þá sem upplýsinga er krafist um heldur sé honum heimilt að óska eftir tilviljunarúrtaki. Vísar hann til 3. gr. reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna máli sínu til stuðnings, en þar kemur fram að við val á aðilum sem eftirlit beinist að skuli gæta samræmis og skuli valið gert á hlutlægan hátt eða látið ráðast af tilviljunarúrtaki.

Vegna áskilnaðar lögmatísreglunnar um að íþyngjandi ákvarðanir stjórnvalda verði að byggjast á skýrri lagaheimild hafa ákvæði reglugerðar nr. 373/2001 ekki þýðingu við skýringu á lögbundnum heimildum sóknaraðila til að krefjast aðgangs að gögnum í þágu starfa sinna, enda er ekki vikið að skyldu til að veita upplýsingar í lagaheimild reglugerðarinnar. Ræðst skýring á valdheimildum sóknaraðila af texta 1. mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003 en hann hljóðar svo: „Öllum aðilum, bæði framtalsskyldum og öðrum, er skylt að láta skattfyrvöldum í té ókeypis og í því formi, sem óskað er, allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn er þau beiðast og unnt er að láta þeim í té. Skiptir ekki máli í því sambandi hvort upplýsingarnar varða þann aðila sem beiðninni er beint til eða þau skipti annarra aðila við hann er hann getur veitt upplýsingar um og varða skattlagningu þeirra aðila eða eftirlit með eða rannsókn á henni. Með skattfyrvöldum í þessari grein er átt við skattstjóra, skattrannsókna- og skattstjóra ríkisins og ríkisskattstjóra.“

Fallist er á með sóknaraðila að orðalagið „annarra aðila“ í ákvæði 2. málslíðar 1. mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003 sé það rúmt að það taki bæði til nafngreindra og ónafngreindra aðila sem upplýsingagjafi hefur átt samskipti við og hefur upplýsingar um.“

Einnig vísaði hæstiréttur til laga um persónuvernd sem gengi frammar skattalögum sem þyrfti að hafa í huga þegar eftirlitið væri framkvæmt enda væri þetta gert með rafrænum hætti.

Ríkisskattstjóri og menn, sem hann felur skatteftirlitsstörf, geta farið á starfstöð kannað bókhald og bókhaldsgögn vegna skatteftirlits.¹⁰⁶ Samkvæmt lögnum getur ríkisskattstjóri og menn, sem þeir fela skatteftirlitsstörf, krafist þess að framtalsskyldir aðilar leggi fram til könnunar bókhald sitt og bókhaldsgögn, svo og önnur gögn er varða reksturinn, þar með talin bréf og samningar. Enn fremur hafa þessir aðilar aðgang að framangreindum

¹⁰⁶ 2. mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 20. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum

gögnum, starfsstöðvum framtalsskyldra aðila, birgðageymslum og heimild til að taka skýrslur af hverjum þeim sem ætla má að geti gefið mikilvægar upplýsingar. Skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur sömu heimildir vegna rannsókna.¹⁰⁷

Skattyfirvöldum er þó óheimilt að sækja gögn á einkaheimili án dómsúrskurðar eins og segir í dómi Hæstaréttar nr. 140/1977:

“Af 4. mgr. 36. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt verður ráðið, að dómsúrskurð þurfi til, er skattrannsóknarstjóri og þeir menn, sem hann felur rannsóknarstörf, sækja aðgöngu að heimilum.”

Annars er ekki nauðsynlegt að afla dómsúrskurðar samkvæmt dómi Hæstaréttar nr. 487/2003, sem reyndar snerist fyrst og fremst um ágreining vegna athugunar á tölvugögnum og tölvupósti:

“Samkvæmt 4. mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003, 5. mgr. 38. gr. laga nr. 50/1988 og 4. mgr. 25. gr. laga nr. 45/1987 er varnaraðila heimilt að krefjast úrskurðar héraðsdómara þegar ágreiningur verður um skyldu skattaðila til að láta í té upplýsingar eða leggja fram gögn. Þar er um að ræða sérstakt úrræði honum til handa til að knýja skattaðila til að verða við skyldu um að veita upplýsingar eða aðgang að gögnum. Um úrræði sóknaraðila til að fá úrlausn dómsins eiga við ákvæði 7. gr. 103. gr. laga nr. 90/2003 og 75. og 79. gr. laga nr. 19/1991. Verður ekki fallist á að aðgerðir varnaraðila hafi verið óheimilar vegna þess að hann aflaði ekki úrskurðar dómara um þær, enda var fyrir þeim lagaheimild eins og staðfest hefur verið samkvæmt framangreindu.”

Verði ágreiningur milli þess sem sætir eftirliti samkvæmt 94. gr. getur ríkisskattstjóri eða skattrannsóknarstjóri ríkisins leitað úrskurðar héraðsdóms. Ef aðili gegnir ekki upplýsingaskyldu sinni má vísa máli til opinberrar rannsóknar.¹⁰⁸

Með lögum nr. 46/2009 er fjármálafyrirtækjum, endurskoðendum, lögmönnum og öðrum sem veita aðilum skattaráðgjöf skylt að halda skrá yfir viðskiptavinum sína. Þeim er skylt að afhenda skattyfirvöldum þessar upplýsingar berist um það beiðni.¹⁰⁹ Samkvæmt lögnum víkja trúnaðar- og þagnarskylda annarra laga fyrir ákvæðum þessara laga.¹¹⁰ Gerðar voru athugasemdir í nefndaráliti efnahags og skattanefndar um að ósamrýmanlegt væri að veita upplýsingar sem þessar gagnvart þeirri trúnaðarskyldu sem aðilar bera gagnvart viðskiptavinum sínum. Í umsögn frá skattrannsóknarstjóra segir að rannsókn vegna ætlaðra

¹⁰⁷ 103. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 20. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹⁰⁸ 6.mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 234. gr. laga nr. 88/2008, lög um meðferð sakamála.

¹⁰⁹ 4.mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 4. gr. laga nr. 46/2009, lög um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt.

¹¹⁰ 5.mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 4. gr. laga nr. 46/2009, lög um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt.

refsibrota hafi þeir aðilar sem ákvæðið tekur til neitað afhendingu gagna og upplýsinga. Þá segir nefndin að hér sé um að ræða almannahagsmuni sem ganga framar ákvæðum um trúnaðar- og þagnarskyldu umræddra stéttar.¹¹¹

4.4. Tengsl 92. gr. við 94. gr. laga um tekjuskatt

Í áðurnefndum dómi héraðsdóms um bankanna sem staðfestur var í Hæstarétti var farið yfir tengsl 92. gr. við 94. gr.. Ekki þótti unnt að skýra 92. gr. til hliðsjónar af 94. gr. um að skattfyrvöld yrðu að tilgreina hvern og einn aðila sem skylt væri að veita upplýsingar um samkvæmt lagagreininni. Sagði Hæstiréttur um tengsl umræddra lagagreina:

“Í 94. gr. laga nr. 90/2003, áður nr. 75 /1981, er kveðið á um viðtækar heimildir skattfyrvöldum til handa til að fá í hendur upplýsingar bæði frá framteljendum og öðrum í því skyni að rannsaka og sannreyna hvort rétt sé talið fram, þ.e.a.s. til þess að framkvæma skatteftirlit. Þessi lagagrein mun hafa verið skýrð svo, eða beitt í framkvæmd með þeim hætti, að upplýsinganna verði krafist frá aðilum eða um aðila sem sérstaklega eru tilgreindir hver og einn. Ekki þykir unnt að nota efni 94. greinar til þess að skýra 2. mgr. 92. gr. svo að skattfyrvöld verði að tilgreina sérstaklega hvern og einn til þess að skylt verði að veita upplýsingar um hlutabréfaviðskipti hans samkvæmt lagagreininni. Má hér og hafa í huga að grundvöllur þess hvort efni eru talin til sérstaks skatteftirlits hlýtur, a.m.k. að hluta til, að vera efni þeirra upplýsinga sem skylt er að gefa samkvæmt 92. gr. Þessar tvær lagagreinar fá skattfyrvöldum viðtækar heimildir í hendur, sem þeim verður að telja nauðsynlegar, og er ekki hægt að líta svo á að efni annarrar þeirrar takmarki sérstaklega efni hinnar.”

Í þessu sambandi vísuðu bankarnir í 43. gr. laga nr. 113/1996, um viðskiptabanka og sparisjóði og er svohljóðandi:

“Bankaráðsmenn, stjórnarmenn sparisjóðs, bankastjórar og sparisjóðsstjórar, endurskoðendur og aðrir starfsmenn viðskiptabanka eða sparisjóðs eru bundnir þagnarskyldu um allt það er varðar hagi viðskiptamanna hlutaðeigandi stofnunar og um önnur atriði sem þeir fá vitneskju um í starfi sínu og leynt skulu fara samkvæmt lögum eða eðli máls nema dómari úrskurði að upplýsingar sé skylt að veita fyrir dómi eða lögreglu eða skylda sé til að veita upplýsingar lögum samkvæmt. Þagnarskyldan helst þótt látið sé af starfi.”

Á þetta hefur einnig reynt í álitum umboðsmanni Alþingis í máli nr. 2509/1998:

„Kvörtun A laut að því hvort skattfyrvöldum væri heimilt á grundvelli 1. mgr. 94. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og

¹¹¹ Þingskjal nr. 804, nefndarálit um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 90/2003.

eignarskatt, að afla yfirlita frá Reiknistofu bankanna um bankareikninga, án þess að aðilum væri gert viðvart, og hvort það samrýmdist 43. gr. laga nr. 113/1996, um viðskiptabanka og sparisjóði.

Umboðsmaður rakti ákvæði 43. gr. laga nr. 113/1996, 1. mgr. 94. gr. laga nr. 75/1981 og 36. gr. eldri laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 55/1964, sbr. 5. gr. laga nr. 70/1965, en ákvæði 36. gr. laga nr. 55/1964, sem fjallað var um í dómi Hæstaréttar (H 1965:930), var sambærilegt 1. mgr. 94. gr. laga nr. 75/1981 hvað mál A snertir. Niðurstaða umboðsmanns var að af áður nefndum dómi og ummælum í lögskýringargögnum væri ljóst að 43. gr. laga nr. 113/1996 stæði ekki í vegi fyrir því að skattýfirvöld öfluðu upplýsinga um einstaka skattaðila frá bankastofnum í þágu skatteftirlits eða skattrannsókna, sbr. 1. mgr. 94. gr. laga nr. 75/1981.“

Þá kom fram í álitinu hvað varðaði andmælarétt í 4. mgr. 94. gr. :

“að með orðinu aðili í fyrrgreindu ákvæði væri átt við þá sem væri óskað upplýsinga hjá en ekki þá aðila sem óskað væri upplýsinga um. Andmælaréttur hafði því ekki verið brotinn á A.”

4.5. Tengsl 94. gr. við 96. gr. laga um tekjuskatt

Tengslin á milli 94. og 96. gr. laga um tekjuskatt, eru þau að ef ríkisskattstjóri óskar eftir upplýsingum frá gjaldanda sjálfum með vísan til 94. gr. er verið að afla upplýsinga þ.e. bara fyrirspurn og ekki er verið að véfengja framtalið. Telji ríkisskattstjóri eftir athugun gagna og skýringa eitthvað athugasemjakerfi er rétt að hann geri gjaldanda grein fyrir því á hvern hátt hann telji svar ófullnægjandi og boði viðkomandi endurákvörðun opinberra gjalda á þeim grundvelli sem gert er ráð fyrir í 96. gr. laga um tekjuskatt. Með 94. gr. er verið að afla upplýsinga áður og geta þær orðið að grunni véfengingu eða fyrirspurnar og boðunar samkvæmt 96. gr.

Í dómi Hæstaréttar nr. 201/1965, hafði ríkisskattstjóri óskað eftir upplýsingum frá Landsbanka Íslands um tiltekinn viðskiptamann á grundvelli lagaákvæðis sem samsvarar núgildandi 94. gr. TSL (36. gr. þágildandi laga). Óskað var eftirfarandi upplýsinga og gagna:

Hafði NN (tiltekinn einstaklingur) og BB (fyrirtæki) veltufjárreikninga á árunum 1962 og 1963? Áttu þeir innistæður á sparifjárreikningum? Skulduðu þeir bankanum á þessu tímabili? Höfðu þeir önnur viðskipti á þessu tímabili?

Landsbankinn taldi ekki heimilt að láta gögnin af hendi vegna þagnarskylduákvæða og hafnaði því beiðninni. Í dómi sakadóms, sem staðfestur var af Hæstarétti, segir m.a.:

„Er ljóst að mat á því, hvort þörf sé á slíkum upplýsingum, ber undir skattýfirvöld sjálf, en eigi dómstóla, þannig að ekki er þörf dómsúrskurðar í hverju einstöku tilviki. Ákvæðin í 36. gr. [skattalaga]

eru sérákvæði, sem ganga fyrir hinu almenna ákvæði 17. gr. [þág. laga um Landsb.] og eru auk þess yngri.”

Síðan segir í dómnum:

“Er því augljóst, að varnaraðilja, Landsbanki Íslands, er skylt að láta sóknaraðila í té upplýsingar þær, er sóknaraðili krafði í bréfi sínu...”

Sama er með niðurstöður dóms Hæstaréttar, nr. 156/1999, í máli ríkisskattstjóra gegn Landsbanka Íslands um öflun upplýsinga á grundvelli 94. gr. laga um tekjuskatt. Í málinu hafði ríkisskattstjóri óskað eftir því að Landsbanki Íslands afhenti upplýsingar um hvort einhver þeirra 1.347 aðila, sem tilgreindir voru, hafi átt innstæður hjá stefnda í árslok 1997, þ.m.t. á stofnfjárreikningum, húsnæðissparnaðarreikningum, orlofsfjárreikningum og gjaldeyrisreikningum, svo og upplýsingar um allar vaxtatekjur af innistæðum sömu einstaklinga á árinu 1997 og afdregna staðgreiðslu af þeim vaxtatekjum. Ríkisskattstjóri vísaði til 15. gr. laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur (samsvarar 94. gr. laga um tekjuskatt). Landsbankinn taldi sér ekki heimilt að láta upplýsingarnar í té og vísaði til 43. gr. laga nr. 113/1996 um viðskiptabanka og sparisjóði um þagnarskyldu varðandi hag viðskiptamanna viðskiptabanka og sparisjóða. Með þeim eftirfarandi rökum:

„Þótt kveðið væri á um frávik frá þagnarskyldu m.a. ef skylt væri að veita upplýsingar lögum samkvæmt, yrði að skýra slík undantekningarákvæði þröngt. Auk þess sem lagaákvæðunum beri að beita hóflega og varlega og ekki eigi að ganga lengra en nauðsyn beri til. Gilti það einnig varðandi rétt skattfyrvalda til upplýsinga lögum samkvæmt.“

Um þetta segir héraðsdómur:

“[Ríkisskattstjóri] kveður tilgang beiðni sinnar til stefnanda um fyrrgreindar upplýsingar vera að gera könnun á framkvæmd laganna nr. 94/1996. Umbeðnar upplýsingar snerta framtöl ákveðinna tilgreindra einstaklinga þó svo skattframtöl þeirra hafi ekki gefið sérstakt tilefni til rannsókna vegna grunsemda um undandrätt frá skatti. Samkvæmt fyrirmælum 43. gr. laga nr. 113/1996 [...] eiga fyrirmæli ákvæðisins um þagnarskyldu ekki við þegar skylt er að veita upplýsingar lögum samkvæmt. Með vísan til hinna ótvíræðu ákvæða 15. gr. laga nr. 94/1996 og 94. gr. laga nr. 75/1981 sem eðli máls samkvæmt ganga framur ákvæði 43. gr. laga nr. 113/1996, verður að fallast á, að stefnda sé skylt að veita umbeðnar upplýsingar. Þá verður að telja að mat á nauðsyn upplýsinganna eigi undir skattfyrvöld.“

Héraðsdómur taldi að 71. gr. stjórnarskrárinnar um friðhelgi einkalífs, heimils og fjölskyldu kæmi ekki í veg fyrir að umbeðnar upplýsingar yrðu veittar eða hindruðu eðlilegan framgang skattalaga. Hæstiréttur tekur fram:

“Beiðni [ríkisskattstjóra] í máli þessu hefur verið rökstudd, undirbúin og afmörkuð með þeim hætti að telja verður hana réttmæta, og sé [Landsbankanum] skylt að verða við henni. Ákvæði 71 gr. stjórnarskrárinnar koma ekki heldur í veg fyrir það, að umbeðnar upplýsingar verði veittar. Samkvæmt framansögðu ber að staðfesta héraðsdóm.”

5. Málsmeðferð fyrir álagningu

5.1. Inngangur

Í þessum kafla verður fjallað um málsmeðferð fyrir álagningu en gera þarf greinarmun á málsmeðferð fyrir álagningu annars vegar og málsmeðferð eftir álagningu hins vegar. Skila þarf skattframtölum til ríkisskattstjóra í því formi sem hann ákveður. Skattframtölum þarf að skila innan lögmæltis frest.¹¹² Á framtalinu skal greina frá tekjum síðasta árs, eignum í árslok og öðru því sem skiptir máli við skattlagningu. Ríkisskattstjóri leggur tekjuskatt á aðila samkvæmt framtali hans þegar framtalsfrestur er liðinn. Skattframtal sem lagt er fram á tilskildum tíma er grundvöllur skattálagningar, ef ekki er að því fundið eða það rengt að hálfu ríkisskattstjóra.¹¹³ Uppfylli það ekki tilskildar formkröfur er það ógilt og ber ríkisskattstjóra að líta svo á að ekkert framtal hafi borist.¹¹⁴ Þegar aðilar óska eftir álagningu aftur í tímenn og ekki eru tiltæk framtöl sem tilheyra því ári geta menn skrifað viðkomandi ár á skattframtal og lagt það þannig til ríkisskattstjóra.

5.2. Hverjir eru framtalskyldir?

Í I. kafla tekjuskattslaganna eru taldir upp þeir aðilar sem bera skattskyldu hér á landi. Þeir sem bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu eru þeir aðilar sem eru heimilisfastir hér á landi eða hafa verið það nema þeir séu skattskyldir í öðru ríki. Einnig þeir aðilar sem dvelja hér á landi lengur en 183 daga á ári eða starfa um borð í loftfari eða skipi, sem skráð er hér, lengur en í 183 daga.¹¹⁵ Lögaðilar sem um ræðir í 2. gr. og eiga hér heimili bera einnig fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Af því er varðar menn þá hvílir framtalsskylda á hverjum manni en fjárhaldsmenn þurfa að telja fram fyrir þá sem ekki eru fjárráða. Á skattframtal barna 15 ára og yngri þarf að færa tekjur þeirra og þær eru skattlagðar sérstaklega. Annars eru tekjur barns almennt færðar á framtal framfæranda þeirra, eftir nánari reglum.¹¹⁶ Framfærandi barns sem hefur misst foreldra sína getur sótt um til

¹¹² 90. og 93. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

¹¹³ Nýjar málsmeðferðarreglur skattalaga, Kristján Gunnar Valdimarsson, Tíund apríl 1997.

¹¹⁴ Nýjar málsmeðferðarreglur skattalaga, Kristján Gunnar Valdimarsson, Tíund apríl 1997.

¹¹⁵ 1.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

¹¹⁶ 6.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

ríkisskattstjóra um að tekjur barnsins skuli verða skattlagt hjá því sjálfu.¹¹⁷ Þegar um dánarbú er að ræða skulu erfingjar telja fram fyrir bú sem eru undir einkaskiptum en skiptastjórar telja fram fyrir bú sem eru undir opinberum skiptum. Ef um þrotabú er að ræða telur skiptastjóri fram fyrir þau. Af því er varðar lögaðila hvílir framtalsskyldan á þeim sem bera ábyrgð á rekstri félagsins, almennt er það framkvæmdastjóri félags eða eftir atvikum stjórnarformaður, eða þeir báðir í sameiningu sem bera ábyrgð á framtali félagsins.

5.3. Munur á 95. og 96.gr. laga um tekjuskatt

Þegar skattframtal hefur borist frá skattaðila þarf ríkisskattstjóri að fara yfir framtalið. Honum er rétt og skylt að gera athugasemdir áður en það er lagt til grundvallar álagningu opinberra gjalda. Telji hann eitthvað athugasemdir þarf hann að gæta ákvæða 95. eða 96. gr. tekjuskattslaga eftir atvikum telji hann ástæðu til breytinga á framtalinu. Það er mikill munur á því hvort ríkisskattstjóri beitir 95. eða 96. gr. laganna. Meginreglan kemur fram í 96. gr. en þá fær skattaðili að tjá sig um væntanlegar breytingar. Reglunni er hægt að beita bæði fyrir og eftir álagningu og andmælarétturinn hafður í fyrirrúmi. Undantekning frá meginreglunni er í 95. gr. en henni er beitt við augljósar leiðréttingar á framtali. Sá munur er á ákvæðunum að 95. gr. er aðeins hægt að beita vegna breytinga á framtali fyrir álagningu.¹¹⁸ Eftir álagningu er aðeins beitt 96. gr. þegar ríkisskattstjóri t.d. véfengir innsent framtal. Rétt er að geta þess að það er ekki lögmeð hjá ríkisskattstjóra að beita 95. gr. á atriði sem hann veit að beita á 96. gr. með því sjónarmiði að hann geri ráð fyrir því að ekki verði nema hluti af þeim málum kærður og falli þar frá breytingu hjá þeim sem kæra og byrja þá aftur á grundvelli 96. gr.. Hagkvæmissjónarmið ganga ekki frammar andmælarétti manna.

5.3.1. 95. gr. laga um tekjuskatt

Þegar framtalsfrestur er liðinn skal ríkisskattstjóri leggja tekjuskatt á skattaðila samkvæmt skattframtali hans. Honum er þó heimilt að leiðrétta augljósar reikningssekkjur og þarf ekki að tilkynna um þær leiðréttingar. Hafi maður t.d. skilað pappírframtali en lagt vitlaust saman og augljóst er í hverju það er fólgið er það leiðrétt. Ríkisskattstjóri getur leiðrétt fjárhæðir einstakra liða á skattframtali ef þau eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattfyrivalda. Einnig einstaka liði framtals ef telja má að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi. Slíkt þarf að tilkynna skattaðila, þannig að aðili hefur kost á að kæra slíkar breytingar telji hann ástæðu til. Ef skattaðili telur ekki fram innan tilskilins framtalsfrests ber ríkisskattstjóra að áætla tekjur hans og eignir. Áætlunin skal vera það rífleg að ekki sé

¹¹⁷ 3.mgr. 64.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 6.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹¹⁸ Kristján Gunnar Valdimarsson, Nýjar málsmeðferðarreglur skattalaga, Tíund apríl 1997.

hætta á að fjárhæð áætlunarinnar sé lægri en raunveruleikinn. Skattlagningin er svo í samræmi við áætlunina.¹¹⁹ Í þessu sambandi er áhugavert að skoða álit umboðsmanns Alþingis nr. 4617/2005, vegna vélrænna áætlana, niðurstaða hans var:

“Með hliðsjón af þeim sjónarmiðum sem leidd verða af 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, svo og 10. og 12. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 tel ég ekki að lagalegar forsendur séu fyrir því viðmiði ríkisskattstjóra að þær áætlunarfjárhæðir sem fundnar hafa verið út frá upplýsingum sem einstaklingur hefur þegar lagt fram um tekjur sínar á undanfögnu tekjuári skuli almennt hækkaðar um 20% áður en álagning fer fram. Þá tel ég æskilegt að ríkisskattstjóri taki skýrari afstöðu til þess á hvaða forsendum umrætt 20% viðmið er almennt byggt. Eru það tilmæli mín til ríkisskattstjóra að hann endurskoði framangreind viðmið fyrir álagningu opinberra gjalda og taki þá mið af þeim sjónarmiðum sem lýst er í þessu álit.”

Hvað varðar augljósar reikningssekkjur fjallar 95. gr. laga um tekjuskatt um lágmarksskoðun ríkisskattstjóra á framtali áður en hann leggur á skatt.¹²⁰ Þótt ríkisskattstjóri leggi framtalið fram til grundvallar álagningu þarf að leiðrétta reikningssekkjurnar en ekki þarf ekki að tilkynna aðila um þær leiðréttingar.¹²¹ Má þar benda á, til samanburðar, ákvæði einkamálalaganna, heimild dómara að leiðrétta ritvillur og aðrar bersýnilegar villur í dómi. Þar gildir sú tilkynningaskylda að senda þarf aðilum leiðrétt eintak.¹²²

5.3.2. 96. gr. laga um tekjuskatt

Telji ríkisskattstjóri framtalið, einstaka liði þess eða fylgigögn ófullnægjandi, óglögg eða tortryggileg skal hann óska skýringa samkvæmt 96. gr. laga um tekjuskatt.¹²³ Umbeðnar upplýsingar og skýringar samkvæmt 96. gr. beinist eingöngu að skattaðilanum sjálfum. Þar er að finna meginreglu um málsmeðferð samkvæmt skattalögum, sem felur í sér að skattaðili fái jafnan tækifæri til að koma að sínum sjónarmiðum, gögnum og andmælum áður en tekin er ákvörðun í máli og skattframtali breytt. Samkvæmt ofangreindu þarf tilefni til að gera fyrirspurn með stoð í ákvæði 96. gr. laga um tekjuskatt. Það geta verið framtalsgögn skattaðila sjálfs, núverandi eða eldra framtal eða önnur gögn sem öðrum er skylt er að

¹¹⁹ 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹²⁰ 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingar á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹²¹ 2. másl. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingar á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹²² 3. mgr. 116. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála

¹²³ 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 22. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

senda.¹²⁴ Fyrirspurn þarf að beinast að einstökum þáttum eða liðum framtalsins. Koma þarf skýrt fram hvað þykir athugasvert, hvaða gögn vanti og ástæður fyrirspurnar. Greina verður frá þeim ytri gögnum og upplýsingum sem ríkisskattstjóri kann að hafa aflað og fyrirspurnin byggist á. Fyrirspurnin þarf að vera þannig að almennt sé unnt að svara henni og þær upplýsingar og gögn sem óskað er eftir þurfa að vera nauðsynlegar við sannprófun á einstökum liðum skattframtalsins og varða skattstofna beint eða óbeint.

Í 1. og 2. mgr. 96. gr. laga um tekjuskatt kemur fram hvaða tilvik leiða til fyrirspurnar ríkisskattstjóra og að helstu forsendur breytinga hans á skattframtali eru ófullnægjandi skýringar eða gögn.¹²⁵ Ríkisskattstjóra ber að tilkynna skattaðila eða þeim sem framtalsskyldan hvílir á, skriflega um breytingarnar, ásamt áætlun, og ástæðum þeirra. Sé dvalarstaður aðila, framteljanda eða umboðsmanns hans ókunnur er heimilt að gera breytingar án þess að tilkynna um þær¹²⁶ en það heyrir að sjálfsögðu til undantekningar. Ákvörðun ríkisskattstjóra um breytingar verða að byggjast á lögum og málefnalegum sjónarmiðum. Andmælarétturinn er alltaf í fyrirrúmi og aðili hefur rétt á að kynna sín sjónarmið. Telji ríkisskattstjóri frekari skýringa þörf á einhverju atriði framtalsins skal hann skora skriflega á skattaðila að láta í té skriflegar skýringar og umbeðin gögn innan tilskilins tíma. Gangi slíkt eftir er skatturinn lagður á eða endurákværður. Skýringar skulu vera skriflegar en þó má byggja á skýringum sem gefnar eru við skýrslutöku. Fáist engar skýringar hefur ríkisskattstjóri heimild til að áætla tekjur og eignir svo ríflega að ekki sé hætt á að fjárhæðir séu lægri en raun ber vitni.

5.4 Framtal ekki í samræmi við lög

Ríkisskattstjóri getur fyrir álagningu leiðrétt fjárhæðir einstakra liða ef þeir eru ekki í samræmi við gildandi lög, sama er að segja um einstaka liði framtals og óyggjandi upplýsingar er fyrir hendi, það þarf þó að gera skattaðila viðvart um slíkar breytingar.¹²⁷ Þegar þannig stendur á þarf að hafa til hliðsjónar 10. gr. stjórnsýslulaganna, rannsóknarreglu. Að mál sé nægilega upplýst áður en ákvörðun er tekin í málinu. Einnig ber að hafa í huga 13. gr. stjórnsýslulaga, andmælareglu, þar sem aðili á að fá möguleika á að tjá sig um efni þess áður en ákvörðun er tekin. Auk þess þarf að koma fram í hverju breytingin er fólgin og

¹²⁴ 1. mgr. 92. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 18. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹²⁵ 1. og 2. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 22. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹²⁶ 3. mgr. 96. gr. laga um tekjuskatt, lög nr. 90/2003, sbr. 22. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹²⁷ 3. máls. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingar á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

hvaða ástæður liggja að baki breytinganna.¹²⁸ Í eftirfarandi úrskurði yfirskattanefndar, nr. 90/2005, þar sem fjallað er um að mál var ekki nægilega vel upplýst áður en ákvörðun er tekin:

”Eins og fram er komið fór skattstjóri með hinar kærðu breytingar eftir 3. másl. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og eignarskatt. Þar er mælt svo fyrir að skattstjóri geti leiðrétt fjárhæðir einstakra liða ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattfyrivalda, svo og einstaka liði framtals ef telja má að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi, en gera skuli skattaðila viðvart um slíkar breytingar. Þessa heimild skattstjóra ber að skýra með hliðsjón af 10. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993, um skyldu stjórnvalds til að sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því, og 13. gr. sömu laga um rétt aðila stjórnslumáls til að tjá sig um efni þess áður en stjórnvald tekur ákvörðun í því, enda liggi ekki fyrir í gögnum málsins afstaða hans eða slíkt sé augljóslega óþarft. Ekki verður séð af málgögnum að fyrir skattstjóra hafi legið launauppgjöf launagreiðanda sem gerð var samkvæmt þeirri lagaskyldu sem kveðið er á um í 1. mgr. 92. gr. laga nr. 90/2003. Byggði skattstjóri þannig hina umdeildu tekjufærslu einvörðungu á upplýsingum úr staðgreiðsluskrá. Eins og málið lá fyrir skattstjóra og með tilliti til framangreindrar lögmæltrar upplýsingaskyldu launagreiðanda verður ekki talið að málið hafi verið nægjanlega upplýst áður en skattstjóri ákvað hinar kærðu breytingar með tilkynningu sinni, dags. 28. júlí 2003, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og rannsóknarreglu 10. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993, auk þess sem gefa varð kæranda kost á að neyta andmælaréttar síns, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 13. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Samkvæmt þessu voru ekki skilyrði til þess að skattstjóri færi með umræddar breytingar eftir 3. másl. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, heldur bar honum að fylgja ákvæðum 1. og 3. mgr. 96. gr. sömu laga teldi hann ástæðu til að hagga við skattskilum kæranda að þessu leyti.”

5.5. Framtal berst of seint

Ef skattframtal berst of seint skal ríkisskattstjóri taka skattframtal sem kæru og kveða upp úrskurð.¹²⁹ Þar af leiðir er ríkisskattstjóri ekki bundinn af reglum 95. og 96. gr. við breytingu á skattframtali skattaðila. Hann getur gert ýmsar breytingar á framtali, sem hann telur nauðsynlegar, án þess að spyrja aðilann sérstaklega. Nauðsynlegt er fyrir ríkisskattstjóra að afla skýringa hjá skattaðila áður en ákvörðun er tekin sbr. rannsóknarreglu 10. gr. stjórnslulaga. Það getur leitt til ómerkingar á úrskurði sé þess ekki gætt, vegna hinnar

¹²⁸ 3.mgr. 96.gr. laga nr. 90/2003, sbr. 22.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt, og fleiri lögum.

¹²⁹ 99.gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 24.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

umdeildu breytingar og framtalið lagt til grundvallar álagningu. Í þessu sambandi er vísað í úrskurð yfirskattanefndar nr. 199/2005:

“Eins og málið bar að samkvæmt þessu var skattstjóri ekki bundinn af fyrirspurnar- og tilkynningarákvæðum 96. gr. laga nr. 90/2003 hygðist hann breyta skattframtölunum eða véfengja þau í heild sinni eða að hluta. Skattstjóra bar hins vegar að rökstyðja kæruúrskurð sinn, þ.m.t. þær breytingar sem hann gerði á framtölunum, sbr. 4. málsl. 1. mgr. 99. gr. laga nr. 90/2003 og 22. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 um efni rökstuðnings, og sjá til þess samkvæmt rannsóknarreglu 10. gr. síðastnefndra laga að málið væri nægjanlega upplýst væru ákvarðanir teknar sem krefðust slíks”

5.6. Kæra álagningar

Álagning er framkvæmd þegar ríkisskattstjóri hefur lokið yfirferð skattframtala. Hann semur álagningaskrá fyrir hvert sveitarfélag og auglýsir í Lögbirtingablaði og dagblöðum að álagningu sé lokið og hvar álagningarskrár liggi frammi.¹³⁰ Skattaðilar eiga þess kost að kæra álagningu og fer um efni kæru og úrskurðar ríkisskattstjóra samkvæmt ákvæði 99. gr. laga um tekjuskatt. Kæra skal vera skrifleg, rökstudd og nauðsynleg gögn eiga að fylgja. Kærufrestur er 30 dagar frá dagsetningu auglýsingar um að álagningu sé lokið. Ríkisskattstjóra ber að úrskurða kærur innan 2 mánaða frá lokum kærufrests. Í úrskurði skal vera rökstuðningur sem tekur á öllum málsástæðum skattaðila.¹³¹ Hægt er að kæra þann úrskurð til yfirskattanefndar eftir ákvæðum laga um yfirskattanefnd.¹³²

5.7. Skattskrá

Þegar álagningu og kærumeðferð er lokið samkvæmt 99. gr. laga um tekjuskatt semur ríkisskattstjóri skattskrá.¹³³ Þar er endanleg niðurstaða tekjuskatts skattaðila svo og annarra skatta sem á eru lagðir á þessum tíma. Skattskráin hefur engin réttaráhrif frekar en álagningarskráin því álagning hefur þegar átt sér stað.

¹³⁰ 1. mgr. 98. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 23. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹³¹ 1. mgr. 99. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 24. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹³² 100. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 25. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹³³ 98. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 23. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

6. Málsmeðferð eftir álagningu

6.1. Inngangur

Í þessum kafla verður fjallað um málsmeðferð eftir að álagningu er lokið en þá verða ákveðin þáttaskil í málsmeðferð ríkisskattstjóra. Ekki er lengur hægt að beita 95. gr. auk þess gilda önnur ákvæði í 96. gr.. Ríkisskattstjóri vísar ekki í 1. og 3. mgr. 96. gr. varðandi breytingar, heldur í 1. og 4. mgr. 96. gr.. Þegar framtal eða kæra berst ríkisskattstjóra að liðnum kærufresti er framtalinu eða kærinni vísað frá sem, of seint kominni kæru eða framtali. Það er ekki gert ef afsakanlegar og veigamiklar ástæður mæla með því að kæran eða framtalið verði tekin til meðferðar.¹³⁴

6.2. Endurákvörðun

Ríkisskattstjóri endurávarðar opinber gjöld í kjölfar skattransóknar skattransóknarstjóra ríkisins eða að eigin frumkvæði. Í raun er endurákvörðun ríkisskattstjóra á grundvelli 96. gr. afturköllun á ákvörðun ríkisskattstjóra þ.e. sú ákvörðun að leggja framtal til grundvallar álagningu, þar sem innsent framtal var ekki fullnægjandi, og því er vönduð málsmeðferð nauðsynleg.¹³⁵ Skattaðili fær a.m.k. 15 daga frest frá póstlagningu um fyrirhugaðar breytingar og ástæður þeirra.¹³⁶ Hér er um að ræða lágmarksfrest og ef tilefni er til getur ríkisskattstjóri gefið lengri frest.

6.3. Ferill máls

Mótmæli skattaðili á öllum stigum málsins er ferill þess eftirfarandi: Fyrirspurn ríkisskattstjóra – svar skattaðila - tilkynning ríkisskattstjóra um fyrirhugaðar breytingar – svar skattaðila - úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun á opinberum gjöldum. Úrskurðinum má skjóta til yfirskattanefndar. Ef skattaðili leggur fram fullnægjandi gögn og upplýsingar þannig að ríkisskattstjóri falli frá endurákvörðun skal tilkynna skattaðila um að málinu sé lokið.¹³⁷

Þegar endurákvörðun er lokið sendir ríkisskattstjóri innheimtumanni ríkissjóðs skattbreytingu ef það á við. Skatthækkun fellur í gjalddaga 10 dögum eftir að skattaðila er tilkynnt um hana.¹³⁸ Kæra frestar ekki eindaga skattgreiðslu.¹³⁹ Ekki þykir rétt að kæra fresti réttaráhrifum enda hefði slíkt í för með sér að menn myndu draga að greiða þá greiðslu vegna

¹³⁴ 28. gr. laga nr. 37/1993, stjórnarsýslulög.

¹³⁵ Júlíus Smári, 2009, Glærur í Stjórnarsýsla skattamála II, Háskólinn á Bifröst.

¹³⁶ 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 22. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹³⁷ 20. gr. laga nr. 37/1993, stjórnarsýslulög.

¹³⁸ 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt

¹³⁹ 4. mgr. 5. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

endurákvörðun ríkisskattstjóra með því að tefja mál með kæru til yfirskattanefndar. Lögin gera fjármálaráðherra kleift að víkja frá þessu ákvæði eftir aðstæðum. Því ákvæði er almennt ekki beitt heldur er innheimtumanni falið að tryggja kröfuna með fjárnámi eða öðrum hætti. Beðið er með frekari aðgerðir þar til mál hefur fengið endanlega afgreiðslu í stjórnáslunni. Það er þó undir innheimtumanni komið sem á kröfuna sem send hefur verið til hans. Hann þarf ávallt að gæta þess að hún tapist ekki. Eftir endurákvörðun fyrnist skattkrafan á fjórum árum og er rétt að vísa í dóm Hæstaréttar nr. 8/2008, þar sem tekið er á því að skattkrafa fyrnist á 4 árum.

6.4. Afturköllun og endurupptaka ákvarðana

Hvað afturköllun og endurupptöku ákvarðana og úrskurða ríkisskattstjóra varðar segir í 93. gr. reglugerðar nr. 245/1963:

“Komi í ljós innan tveggja ára frá því, skattskrá var framlögð, að þær heimildir, sem skattstjóri hefur farið eftir við leiðréttingu framtals, sbr. 89. gr., eru rangar, skal hann leiðrétta það af sjálfsdáðum eða við kæru, þótt hún komi eigi fram fyrr en kærufrestur er liðinn..”

Einnig kemur fram í 25. gr. stjórnáslulaga að stjórnvald getur afturkallað ákvörðun sína að eigin frumkvæði, sem tilkynnt hefur verið aðila máls, það er ekki til tjóns fyrir aðila eða ákvörðunin sé ógildaleg. Í úrskurði yfirskattanefndar, nr. 488/1997, um afturköllun segir:

“A og B skildu að borði og sæng í september 1993. Stóðu þau skil á sameiginlegu skattframtali árið 1994 vegna tímabilsins 1. janúar til 31. ágúst 1993 en sérstökum skattframtölum hvort um sig sem einstaklingar fyrir tímabilið 1. september til 31. desember 1993. B óskaði síðar eftir því með kæru til skattstjóra að hverfa frá þessari tilhögun skattskila, sem álagning hafði verið byggð á, og telja þess í stað fram sér allar tekjur sínar á árinu 1993. Skattstjóri féllst á kröfu B. Í kjölfar þess féldi skattstjóri niður óráðstafaðan hluta persónuafsláttar B sem A hafði notið samkvæmt álagningu á grundvelli hins sameiginlega skattframtals. Byggði skattstjóri á því að þar sem tilmæli B um breytta tilhögun skattskila hefðu verið tekin til greina væru forsendur brostnar fyrir millifærslu persónuafsláttar. Yfirskattanefnd benti á að síðastnefnd breyting skattstjóra byggði ekki á því að skattframtölum A hefði að neinu leyti verið áfátt, heldur á því að tilhögun álagningar hefði verið breytt úr einu lögmætu formi í annað. Hefði því ekki verið unnt að byggja breytinguna á 96. gr. laga nr. 75/1981, sem skattstjóri vísaði til. Taldi yfirskattanefnd að gagnvart A yrði að líta á ákvörðun skattstjóra sem afturköllun á fyrri skattákvörðun. Þegar litið var til eðlis þeirrar stjórnvaldsákvörðunar og horft til þess að hún var íþyngjandi og til tjóns fyrir A og jafnframt virt hvernig málsmeðferð skattstjóra var háttáð þótti bera að ómerkja breytingu skattstjóra á skattálagningu á A.”

Heimilt er að leita eftir endurupptöku máls hjá ríkisskattstjóra enda er lagaskilyrði uppfyllt.¹⁴⁰ Við slíkar aðstæður rofnar kærufrestur til yfirskattanefndar.¹⁴¹ Kærufrestur er frystur á meðan ríkisskattstjóri vinnur úr erindinu. Hann tekur tvær vikur að afgreiða það og synjar kannski endurupptökubeiðninni í kjölfarið. Hafi t.d. tveir mánuðir verið liðnir af kærufresti þegar aðili leitar til ríkisskattstjóra, á skattaðili einn mánuð eftir af kærufresti. Ríkisskattstjóra ber að líta á erindi kæranda sem beiðni um endurupptöku á úrskurði og taka afstöðu til þess erindis. Ef ríkisskattstjóri telur að þau skilyrði sem koma fram í 1. mgr. 24. gr. stjórnsýslulaga ekki vera fyrir hendi, framsendir hann erindi kæranda til yfirskattanefndar sem kæru.¹⁴² Ekki er um að ræða skattákvörðun í skilningi laga nr. 30/1992 ef ríkisskattstjóri synjar beiðni skattaðila um endurupptöku á formlegum úrskurði um endurákvörðun, enda er einungis um að ræða höfnun á að taka áður útkljáð mál, til nýrrar meðferðar fyrir sama stjórnvaldi. Viðkomandi úrskurður um endurákvörðun er sú skattákvörðun, sem skattaðila getur skotið til yfirskattanefndar.¹⁴³ Það eina sem synjun um endurupptöku úrskurðarins hefur í för með sér að úrskurðurinn stendur óbreyttur.

6.5. Afleiðingar ef málsmeðferðarreglur eru ekki virtar

Ef málsmeðferðarreglur eru ekki virtar getur það valdið ómerkingu t.d. skortur á rökstuðningi, vanhæfi og valdþurrð. Andmælaregla og rannsóknarskylda getur valdið ómerkingu en það fer eftir eðli máls. Skortur á leiðbeiningum veldur almennt ekki ómerkingu en getur framlengt kærufrest þar til skattaðili hefur áttað sig á reglunum sem gilda í raun. Ef ríkisskattstjóri virðir ekki tímafresti veldur það ekki ómerkingu.

6.6. Kæruleiðir og kærustig

Úrskurðir ríkisskattstjóra eru almennt kæránlegir til yfirskattanefndar. Í sumum tilvikum er hægt að kæra ákvörðun skattyfirvalda til fjármálaráðherra en skoða þarf hvert tilvik fyrir sig. Úrskurðum má skjóta til yfirskattanefndar innan tilskilins kærufrests. Þeir úrskurðir eru fullnaðarúrskurðir um skattfjárhæð, en ágreiningur um skattskyldu og skattstofna má bera undir dómstóla.¹⁴⁴ Alltaf má skjóta úrskurðum ríkisskattstjóra beint til dómstóla og gildir enginn sérstakur frestur í því sambandi, tæma þarf þó kæruleiðir varðandi virðisaukaskatt. Einnig geta skattaðilar skotið málum til umboðsmanns Alþingis sem lætur uppi álit um málið, sem er ekki bindandi. Það þó er skilyrði að yfirskattanefnd hafi úrskurðað

¹⁴⁰ 24. gr. laga nr. 37/1993, stjórnsýslulög.

¹⁴¹ 4. mgr. 27. gr. laga nr. 37/1993, stjórnsýslulög.

¹⁴² 2. mgr. 7. gr. laga nr. 37/1993, stjórnsýslulög.

¹⁴³ 1. mgr. 3. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

¹⁴⁴ 15. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

í málinu að undanskildum málum þegar kannaður er dráttur á að stjórnvald úrskurði í máli. Rétt er að hafa í huga hafi skattaðili skotið máli til æðra stjórnvalds þá getur lægra sett stjórnvald ekki úrskurðað í því. Þetta kemur fram í bréfi umboðsmanns Alþingis í máli nr.4991/2007, segir m.a.:

„Af ákvæði 18. gr. laga nr. 30/1992 verður ráðið að það fellur undir valdsvið yfirskattanefndar að taka ákvarðanir sem leitt geta til breytinga á gjöldum. Hvorki er hins vegar í lögum nr. 30/1992 né stjórnslulögum að finna fyrirmæli um hvernig yfirskattanefnd beri að bregðast við í tilefni af stjórnslukæru þegar fyrir liggur að ákvörðun skattstjóra sem lægra stjórnvalds er haldin verulegum annmarka. Af valdheimildum nefndarinnar sem sjálfstæðs stjórnvalds á úrskurðarstigi leiðir hins vegar að hún hefur að meginstefnu val um það hvort hún staðfestir slíka ákvörðun, fellir hana úr gildi að hluta eða vísar henni til nýrrar meðferðar á lægra stjórnslustigi. ... Legg ég þann skilning í úrskurð yfirskattanefndar að þessu leyti að afstaða hennar um að ómerkja ekki úrskurð skattstjóra þrátt fyrir þá annmarka á meðferð málsins sem þar eru greindir hafi helgast af því að hún hafi ekki talið annmarkana hafa haft áhrif á niðurstöðu málsins.“

7. Sérreglur um málsmeðferð vegna virðisaukaskatts

7.1. Inngangur

Í þessum kafla verður fjallað um málsmeðferðarreglur virðisaukaskattslaga. Málsmeðferðarreglur koma fram í níunda kafla laganna. Þær eru ekki eins ýtarlegar og málsmeðferðarreglur tekjuskattslaga en sömu meginjónarmið gilda við málsmeðferð á þessu sviði.¹⁴⁵ Um atriði sem ekki er fjallað um í lögum um virðisaukaskatt ber að fara eftir ákvæðum tekjuskattslaga eftir því sem við á.¹⁴⁶

Tæma þarf kæruleiðir áður en ákvörðun skattstjóra verður skotið til dómstóla. Í dómi Hæstaréttar nr. 344/2005 kemur fram að sú meginregla laga, að réttarágreiningur verði borinn undir endanlegan úrskurð dómstóla, standi því ekki í vegi að löggjafinn feli meðferð mála sérstökum úrskurðaraðila, eins og yfirskattanefnd, áður en til meðferðar fyrir dómstólum kemur, enda komi það fram í skýrum orðum laga. Í máli umboðsmanns Alþingis nr. 2497/1998 þar sem hann tók að eigin frumkvæði til athugunar hvernig háttað væri ákvæðum í skattalöggjöf sem gerðu það að skilyrði málshöfðunar að mál hefði áður verið úrskurðað af yfirskattanefnd. Hann komst að þeirri niðurstaðu að skattskil vegna virðisaukaskatts annars vegar og tekjuskatts og eignarskatts hins vegar tengdust með ýmsum hætti í framkvæmd.

¹⁴⁵ Um málsmeðferðarreglur á skattstjórnarstigi, Kristján Gunnar Valdimarsson, Úlfjótur, 4.tbl. árg. 1993.

¹⁴⁶ 4.mgr. 49.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt.

Honum þótti bagalegt fyrir skattaðila að mismunandi reglur giltu um skilyrði málsóknar fyrir dómstólum með tilliti til tæmingar kærueimilda innan skattkerfisins. Umboðsmaður taldi mikilvægt að samræmdar reglur giltu um heimildir manna til að bera ágreining vegna skattálagningar undir dómstóla til úrlausnar, án tillits til um hvers konar skatt væri að ræða, nema sérstök rök hnigju til öndverðrar niðurstöðu.

7.2. Uppgjör á virðisaukaskatti

Gera þarf upp sölu á virðisaukaskattskyldri vöru og þjónustu eftir hvert uppgjörstímabil. Meginreglan er að tímabilið séu tveir mánuðir, þ.e. janúar og febrúar, mars og apríl osfrv.¹⁴⁷ Gjaldalagi virðisaukaskatts er fimmti dagur næsta mánaðar eftir að tímabili er lokið en þá ber að skila skýrslu ásamt greiðslu til innheimtumanns ríkissjóðs.¹⁴⁸ Hægt er að sækja um til ríkisskattstjóra að nota hvern almanaksmánuð sem uppgjörstímabil. Einnig getur aðili, sem hefur með höndum tímabundna virðisaukaskattskylda starfsemi, sótt um til ríkisskattstjóra að nota sérstakt uppgjörstímabil sem tekur til þess tímabil sem starfsemi varir. Fiskvinnslufyrirtæki geta fengið heimild hjá ríkisskattstjóra til að skila sérstakri bráðabirgðaskýrslu sem tekur til innskatts af hráefni til fiskvinnslu. Bráðabirgðaskýrslan tekur yfir vikutímabil en við uppgjör á reglulegu tímabili, tveggja mánaða skil, færir fiskvinnslufyrirtækið á virðisaukaskattskýrslu útskatt sinn og eingöngu þann innskatt sem ekki voru færðar á bráðabirgðaskýrslu. Sérreglur gilda um landbúnað sem gilda um uppgjör bænda og annarra skattaðila sem stunda landbúnað m.a. nytjaskógrækt. Uppgjörstímabil hjá þeim er sex mánuðir, janúar til júní og júlí til desember. Sumir aðilar sem eru að byrja í rekstri nota almanaksárið sem uppgjörstímabil. Aðilar sem selja skattskylda vöru undir fjórtán hundruð þúsund á almanaksári nota það sem uppgjörstímabil. Þegar sala fer yfir þrjár miljónir innan almanaksárs þá ber honum að gera skil á næsta gjalddaga tveggja mánaða skila. Frá þeim tíma breytast skilmálar úr ársskilum yfir í almennan skilamála.¹⁴⁹

Ríkisskattstjóra ber að yfirfara og skoða innsendar virðisaukaskattskýrslur. Ef skýrsla er í ósamræmi við lög um virðisaukaskatt eða fyrirmæli sem sett eru samkvæmt þeim ber honum að leiðrétta skýrsluna. Ef aðili sendir ekki skýrslu innan tilskilins tíma ber ríkisskattstjóra að áætla honum virðisaukaskatt.¹⁵⁰

¹⁴⁷ 1.mgr. 24.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt.

¹⁴⁸ 2.mgr. 24.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt.

¹⁴⁹ Uppgjör(framtal og skil), tekið þann 6. mars 2010 af: <http://www.rsk.is/rekstur/skattar/vsk/vsk>

¹⁵⁰ 25.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt, sbr. 54.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

Innheimtumanni ríkissjóðs ber að endurgreiða inneign ef innskattur er hærri en útskattur á uppgjörstímabili.¹⁵¹ Ef inneignarskýrslu hefur verið skilað á réttum tíma fer endurgreiðslan fram innan fimmtán daga frá lokum skilafrests. Ef skýrslu er skilað eftir skilafrest fer endurgreiðsla fram innan fimmtán daga eftir að ríkisskattstjóri hefur kveðið upp úrskurð.¹⁵²

Virðisaukaskattur er lagður á eftir hvert uppgjörstímabil. Hægt er að kæra ákvörðun ríkisskattstjóra á virðisaukaskatti innan þrjátíu daga frá því að skatturinn var lagður á. Innsend skýrsla sem skiluð er eftir skilafrest, skv. 2.mgr. 25.gr. laga um virðisaukaskatt, er tekin sem kæra. Ef virðisaukaskattskýrslu hefur ekki verið skilað eða verið ábótavant og virðisaukaskattur því áætlaður skal fylgja kærinni skriflegur rökstuðningur.¹⁵³ Ríkisskattstjóri hefur tvo mánuði til að kveða upp rökstuddan úrskurð um kærana og tilkynna hann í ábyrðarbréfi, almennri póstsendingu eða rafrænt.¹⁵⁴ Sá úrskurður er kæránlegur til yfirsattanefndar.¹⁵⁵

7.3. Málsmeðferð fyrir álagningu

Um málsmeðferð fyrir álagningu er fjallað um í úrskurði yfirsattanefndar nr. 940/1997. Þar voru málavextir þeir að kærandi sem hafði að höndum veitingasölu á útihátíð um verslunarmannahelgi. Skattaðili stóð skil á virðisaukaskattskýrslu fyrir tiltekið uppgjörstímabil. Skattstjóri hækkaði virðisaukaskattskylda veltu hans fyrir tímabilið þar sem tekjuskráning hans hefði verið ófullnægjandi þar sem hún hefði ekki byggst á skráningu í sjóðvél. Yfirsattanefnd taldi skattstjóra heimilt að áætla skattskylda veltu kæranda á tímabilinu. Hins vegar var breyting skattstjóra feld úr gildi vegna annmarka á málsmeðferð hans. Yfirsattanefnd taldi hækkun skattstjóra á framtalinni skattskyldri veltu ekki nægilega rökstudd, sbr. 1.mgr. 22.gr. stjórnáslulaga nr. 37/1993, með tilliti til að upplýst var um meðalálagningu skattaðila. Einnig segir í úrskurðinum að það virtist sem skattstjóri hafi í boðunarbréfi sínu tekið ákveðna afstöðu um fjárhæð viðbótarveltu miðað við tilgreindar forsendur um fjölda gesta á útihátíðinni. Eftir að gögn bárust sem sýndu fram á að þessi gestafjöldi stæðist ekki, hélt skattstjóri fast við ákvörðun sína og virðist hafa haft það í huga

¹⁵¹ 3.mgr. 25.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt, sbr. 54.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹⁵² 4.mgr. 25.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt, sbr. 54.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹⁵³ 1.mgr. 29.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt, sbr. 54.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹⁵⁴ 3.mgr. 29.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt, sbr. 54. og 56.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

¹⁵⁵ 4.mgr. 29.gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt, sbr. 54.gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

að ekki væri fært að endurgreiða skattaðila hundruð þúsunda úr ríkissjóði eins og fram kom í kæruúrskurði skattstjóra.

7.4. Málsmeðferð eftir álagningu

Um málsmeðferð eftir álagningu gildir ákvæði 5. mgr. 26.gr. þar kemur fram að ef skattur er vanreiknaður eða viðskipti dreginn undan má gera aðila að greiða eða endurákvarða virðisaukaskatt sex ár aftur í tímann að telja frá byrjun þess árs þegar álagning fer fram. Alltaf þarf að gera aðila viðvart í ábyrgðarbréfi áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju.

8. Tímafrestir vegna endurákvörðunar

8.1. Inngangur

Í þessum kafla ætla ég að fjalla um þau tímamörk sem ríkisskattstjóri hefur til endurákvörðunar álagningar opinberra gjalda aftur í tíman. Reglan kemur fram í 97. gr. laga um tekjuskatt en markmið hennar er að tryggja réttaröryggi borgaranna á svipaðan hátt og almennt gerist í fyrningarlögum t.d. fyrningu kröfuréttinda, eignaréttinda og í hegningarlögum að menn þurfa ekki að sæta að hægt sé að taka upp mál endalaust aftur í tímann. Hins vegar er það vegna geymsla gagna. Ýmis gögn er aðeins skylt að varðveita um takmarkaðan tíma. Má þar nefna lög um bókhald en þar segir að skylt sé að geyma bókhaldsgögn í sjö ár.¹⁵⁶

Meginreglan er að heimild til endurákvörðunar skatts samkvæmt 96. gr. nær til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára á undan árinu sem endurákvörðun fer fram.¹⁵⁷ Hafi skattaðili í framtali sínu eða fylgigögnum látið í té fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er óheimilt að endurákvarða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára næst á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág.¹⁵⁸ Fari fram rannsókn hjá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins eða hjá ríkislögreglustjóra á skattskilum aðila, reiknast heimild til endurákvörðunar frá byrjun þess árs sem rannsókn hófst.¹⁵⁹ Ákvæði þetta var sett með 25. gr. laga nr. 129/2004.

8.2. 2.mgr. 97.gr.

Hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er óheimilt að endurákvarða honum skatt

¹⁵⁶ 1. mgr. 20. gr. laga nr. 145/1994,

¹⁵⁷ 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

¹⁵⁸ 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

¹⁵⁹ 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág.¹⁶⁰ Þessu ákvæði er því aðeins beitt að upplýsingar sem byggja mætti rétta álagningu á, komi beinlínis fram á framtali og fylgigögnum þess. Í athugasemdum með frumvarpi til laganna segir að ákvæðið eigi aðeins við þegar um væri að ræða ófullnægjandi skoðunar skattstjóra á framtali eða fylgigögnum þess en ekki ófullnægjandi upplýsingum skattaðila. Þegar mál eru til úrlausnar hjá dómstólum eða yfirskattanefnd vegna fyrningar þarf að skoða hvort þau gögn sem liggja fyrir hafi verið nægilega skýr þannig að byggja hefði mátt á þeim til álagningar opinberra gjalda. Ef svo er á tveggja ára reglan við.

Til þess að ákvæðið eigi við þarf ríkisskattstjóra að hafa verið heimilt að breyta skattframtali skattaðila fyrir álagningu á grundvelli 1. mgr. 95. gr. án þess að afla upplýsinga og gefa aðila kost á að koma að gögnum og skýringum. Einnig getur verið vafi á því hvort slíkar upplýsingar hafi verið fyrir hendi sem byggja hefði mátt rétta álagningu á, sbr. 97. gr. Ásamt því að “óyggjandi upplýsingar” séu fyrir hendi til að breyta framtali fyrir álagningu, sbr. 95. gr. Það er nauðsynlegt að meta hvort 2 ára fresturinn eigi við á grundvelli fyrirbyggjandi gagna með hliðsjón af almennum reglum. Þau gögn sem um ræðir eru þau gögn sem eiga að fylgja skattframtali, sbr. 90. gr. laga um tekjuskatt. Þó svo að upplýsingar liggi fyrir í öðrum gögnum og skjölum eins og t.d. í bókhaldi getur það ekki talist fullnægjandi og heimild ríkisskattstjóra til endurákvörðunar yrði ekki bundin við ákvæðið. En undantekningu má þó sjá í dómi Hæstaréttar nr. 290/1993 þar sem upplýsingar úr hlutafélagaskrá töldust fullnægjandi upplýsingar í skilningi ákvæðisins.

8.3. 3.mgr. 97.gr.

Tilgangur ákvæðis í 3. mgr. 97. gr. er annars vegar að ákvæði tekjuskattslaga yrðu samræmd ákvæðum virðisaukaskattslaga. Einstakir þættir rannsóknar eru ekki lengur háðir ólíkum fyrningarákvæðum. Áður gat tekjuskattur verið fyrndur en ekki virðisaukaskattur. Það þykir því óeðlilegt að hluti máls sé fyrndur þar sem þetta gerist oftast í sömu endurákvörðun. Þetta hefur jafnframt í för með sér að tími til endurákvörðunar getur lengst vegna rannsókna skattyfirvalda áður en til endurákvörðunar kemur hjá ríkisskattstjóra. Tíminn getur verið nokkuð langur þannig að fleiri ár geta komið undir í tekjuskatti. Hins vegar þykir heppilegra að endurákvörðun skatts og refsing við slíku broti fylgist að. En í lokamálsgrein 110. gr. laga um tekjuskatt er mælt fyrir um að sök vegna brota á lögnum fyrnist á sex árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins, enda

¹⁶⁰ 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar.¹⁶¹ Hæstiréttur hefur talið fyrningu 10 ár vegna brota gegn 262. gr. alm. hgl., sbr. dóm Hæstaréttar nr. 391/2007. En aftur á móti var í dómi Hæstaréttar nr. 111/2003 hins vegar slegið föstu að fyrningartími væri sex ár.

8.4. Tengsl 95. og 97.gr.

Líta ber á orðalag 2. mgr. 97.gr. laga um tekjuskatt og meta hvort nægjanlegar upplýsingar í framtali eða fylgigögnum liggja fyrir til að byggja á rétta álagningu. Jafnframt ber að skýra ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 með hliðsjón af leiðréttingarheimildum ríkisskattstjóra í 3. másl. 1. mgr. 95. gr. sömu laga. Þannig að ríkisskattstjóri getur fyrir álagningu leiðrétt fjárhæðir einstakra liða ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, ásamt einstökum liðum á framtali ef telja má að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi, en gera þarf skattaðila viðvart um slíkar breytingar.

8.5. Aðgerðarleysi ríkisskattstjóra

Tómlæti eða aðgerðarleysi ríkisskattstjóra hefur ekki áhrif á 2 ára eða 6 ára frestsins í 97. gr. ef skilyrði er uppfyllt um póstlagningu úrskurðar um endurákvörðun fyrir viðkomandi áramót. Í því sambandi má vísa til dóms Hæstaréttar nr. 3/1997 þar höfðu fjögur og hálf ár liðið frá því að skattframtali var skilað, þar til skattstjóri hófst handa vegna tiltekinna atriða í skattskilum gjaldanda. Í héraðsdómi kemur fram að skattaðili geti átt von á innan tímamarka 1. mgr. 97. gr. að skattyfirvöld hefjist handa, þegar ástæða er til. Af þessum sökum var endurákvörðun skattstjóra ekki ómerkt.

8.6. Huglæg afstaða skattaðila – mistök í skattkerfinu

Ekki skiptir máli þó skattaðili viti að skattlagning er ekki í samræmi við það sem hún ætti að vera, þ.e. vegna mistaka í skattkerfinu. Í því sambandi má benda á úrskurð ríkisskattaneftndar nr. 329/1983. Þar voru málavextir þeir að skattstjóri sendi gjaldanda bréf, dags. 18. nóvember 1982, þar sem hann boðaði endurupptöku á álagningu gjaldárið 1980 vegna þess að varasjóðstillag hefði vegna mistaka verið tölvuskráð sem tekjuskattsstofn. Gjaldandi mótmælti með bréfi, dags. 30. nóvember 1982, og taldi rétt skattstjóra til endurupptöku fyrndan með vísan til 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Þar sem um væri að ræða endurupptöku álagningar 1979. Skattstjóri sendi gjaldanda bréf, dags. 2. desember 1982, og boðaði leiðréttingu með vísan til fyrra bréfs. Þar eð umrædd álagning fór fram seint á árinu 1980 taldi hann að fyrning málsins hefði ekki átt sér stað. Með bréfi, dags. 13.

¹⁶¹ 8. mgr. 110 .gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt.

desember 1982 framkvæmdi skattstjóri áður boðaða endurupptöku og hækkaði tekjuskatt úr 95.584 kr. í 286.753 kr. Með kæru til skattstjóra er álagningunni mótmælt á sömu forsendum og getið er um í bréfi, dags. 30. nóvember 1982. Auk þess var vísað til 1. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt til rökstuðnings. Með kæruúrskurði, dags. 27. desember 1982, synjaði skattstjóri kærinni með tilvísun til 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Í kæru til ríkisskattaneftdar, dags. 24. janúar 1983, er lögð áhersla á að endurupptaka málsins sé byggð á óbreyttu framtali gjaldanda. Ríkisskattstjóri krafðist staðfestingar á úrskurði skattstjóra þar sem telja yrði að 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt takmarki ekki rétt skattyfirvalda til jafn augljósrar leiðréttingar og framkvæmd var gagnvart kæranda. Honum hefði mátt vera ljóst að upphafleg álagning var röng og honum þá borið að tilkynna skattyfirvöldum framangreind mistök. Kærandi gat því ekki borið fyrir sig 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Af hálfu ríkisskattaneftdar kom fram að endurákvörðun skattstjóra hefði verið framkvæmd árið 1982 vegna skattársins 1979 og væri því um að ræða þrjú ár. Réttur skattstjóra til endurákvörðunar í þessu tilfalli var talinn fyrndur. Yfirskattaneftnd komst að sömu niðurstöðu í máli nr. 222/2004. Í því máli hafði ríkisskattstjóri endurávarðaði þungaskatt kæranda fyrir árin 1999-2002, þar sem hann var vanreiknaður þessi ár vegna skekkju í álestrarskrá ríkisskattstjóra. Yfirskattaneftnd taldi að heimild til endurákvörðunar þungaskatts næði til vanálagðs þungaskatts sem rekja mætti til slíkra mistaka í álagningu. Samt sem áður var talið að frestur ríkisskattstjóra til endurákvörðunar samkvæmt 16. gr. laga nr. 3/1987 hefði verið liðinn vegna fyrsta gjaldtímabils árið 2001 og fyrri gjaldtímabila sem málið varðaði. Ekki yrði hægt að kenna kæranda um vanálagningu þungaskattsins. Endurákvörðun ríkisskattstjóra var felld úr gildi að hluta til með þeim rökstuðningi:

„skattskyldum aðila [verði] eigi um það kennt að þungaskattur var vanálagður er þó eigi heimilt að endurávarða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári sem endurákvörðun fer fram.“

Aðra niðurstöðu má hins vega sjá í dómi Hæstaréttar nr. 404/1995. Í því máli hafði Ákærði sætt áætlun opinberra gjalda og ekki greitt. Á svipuðum tíma og ríkissjóður afskrifaði skattakröfur á hann, fékk hann formlega leiðréttingu gjaldstofna og afgreiðslu vegna sömu ára. Þegar slíkt gerist myndar önnur hvor niðurfellingin inneign hjá ríkissjóði. Þetta leiddi til þess að viðkomandi maður “átti” inneign hjá ríkissjóði 2.746.670 kr. og fékk ávísun senda í pósti með þessari upphæð, leysti hann út og eyddi peningunum. Viðkomandi aðili endurgreiddi ekki fjárhæðina. Taldi Hæstiréttur að staðhæfingar mannsins um að hann væri í góðri trú um rétt sinn til fjárens “haldlausar með öllu”. Ásetningur var talinn hafa vaknað við

innlausn tékkans. Maðurinn var talinn hafa gerst sekur um fjárdrátt, sbr. 1. mgr. 147. gr. laga nr. 19/1940.

8.7. Mál til meðferðar fyrir dómstólum.

Þegar mál eru til meðferðar fyrir dómstólum verður ríkisskattstjóri að framkvæma breytingu í samræmi við afstöðu sína, í stað þess að bíða niðurstöðu í samskonar máli vilji hann ekki að 2 ára reglan eða 6 ára reglan fyrni málið. Þetta kom fram í úrskurði yfirskattanefndar nr. 1003/1996 þar sem deilt var um gjaldfærslu fjárframlags í Minningarsjóð á vegum skattaðila. Skattstjóri hafði áður synjað gjaldfærslunni og ríkisskattanefnd staðfest hana með úrskurði nr. 222/1991. Úrskurðinum var skotið til dómstóla og niðurstaðan staðfest með dómi bæjarþings Reykjavíkur og síðan með dómi Hæstaréttar nr. 256/1992. Málsatvik voru þau að þrátt fyrir afstöðu skattyfirvalda, sem skattaðila var kunnugt um, hélt hann áfram að gjaldfæra framlag í umræddan sjóð. Skattstjóri taldi að skattaðili gæti ekki borið fyrir sig 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt, þar sem ágreiningur væri um heimild til umræddrar gjaldfærslu og kærandi gjaldfærði framlagið því vísitandi í andstöðu við skattyfirvöld. Yfirskattanefnd tók fram að breyting skattstjóra hafi upphaflega verið á grundvelli 1. mgr. 95. gr. laga um tekjuskatt. Þar sem upplýsingar í framtölum hafi verið fullnægjandi hafi 2. mgr. 97. gr. átt við um breytingarnar. Í því sambandi vísaði yfirskattanefnd í dóm Hæstaréttar nr. 15/1996 til stuðnings þessari niðurstöðu. Skattstjóri var að bíða niðurstöðu dómstóls í ágreiningi um heimild til gjaldfærslu umræddra framlaga til minningarsjóðsins. Biðin var því ívilnandi fyrir skattaðila því á meðan rann tími til endurákvörðunar út.¹⁶² Ríkisskattstjóra ber því ávallt að framkvæma breytingar í samræmi við afstöðu sína í stað þess að bíða niðurstöðu í sambærilegu máli sem sætir áfrýjun. Ágreiningur var um gjaldfærð framlög til umrædds minningarsjóðs milli kæranda og skattyfirvalda hvað varðaði gjaldárið 1989. Þeirri deilu lauk fyrir dómstólum með fyrrgreindum dómi Hæstaréttar. Umboðsmaður kæranda tók fram að í úrskurði ríkisskattanefndar nr. 222/1991 hafi skattstjóri felld niður gjaldfært framlag til minningarsjóðsins gjaldárið 1989 með bréfi, dags. 27. júlí 1989, og fór með þá breytingu eftir ákvæðum 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt. Þessa breytingu staðfesti skattstjóri með kæruúrskurði, dags. 7. mars 1990. Í úrskurði ríkisskattanefndar nr. 222/1991 í tilefni af kæru kæranda er ekki berum orðum tekin afstaða til málsmeðferðar skattstjóra. Krafa kæranda er þar tekin til efnislegrar meðferðar og henni synjað. Fallist var á með kæranda, að af niðurstöðu ríkisskattanefndar í málinu megi ráða að nefndin hafi talið að

¹⁶² Tímáfrestir vegna endurákvörðunar álagningar, Tíund, október 1997, Kristján Gunnar Valdimarsson

skattstjóra væri heimilt að gera umrædda breytingu á grundvelli leiðréttingarheimildar í 3. másl. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt.

8.8. Útsendingardagur

Miðað er við póstlagningardag úrskurðar um endurákvörðun ef upp kemur ágreiningur um hvenær ríkisskattstjóri hefur endurákvörðað. Ríkisskattstjóri þarf því að tryggja sér sönnun um að bréfið hafi verið afhent póstinum á réttum tíma. Endurákvörðun á að senda með ábyrgðarbréfi, nema þegar fallist hafi verið á kröfu kæranda.¹⁶³ Í því sambandi má nefna úrskurð yfirskattanefnda nr. 689/1999 þar sem sönnun ríkisskattstjóra tókst ekki. Þar var úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun dagsettur 31. desember 1996, sami dagur og frestur rann út vegna endurákvörðunar opinberra gjalda fyrir gjaldárið 1991:

„Varðandi endurákvörðun virðisaukaskatts kæranda er til þess að líta að samkvæmt lokamálslið 8. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988, nú 5. mgr. 26. gr. laganna, reiknast heimild til endurákvörðunar frá byrjun þess árs þegar rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins hófst. Umboðsmaður kæranda byggir kröfu sína um ógildingu skattákvæðana ríkisskattstjóra vegna gjaldársins 1991 á því að úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun, dags. 31. desember 1996, hafi ekki verið póstlagður fyrr en 2. janúar 1997. Styður hann við þetta með póstkviðun, en ljósrít hennar fylgdi með bréfi kæranda til ríkisskattstjóra, dags. 18. júní 1997, eftir því sem þar kemur fram. Ljósrít þetta er ekki meðal framlagðra gagna í málinu, sbr. 6. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd. Eins og áður segir var ekkert fjallað um þetta atriði í kæruúrskurði ríkisskattstjóra, dags. 16. janúar 1998. Þá er í kröfugerð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar, dags. 28. maí 1998, engin athugasemd gerð af þessu tilefni. Þykir því verða að leggja til grundvallar í úrskurði þessum að úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun hafi ekki verið póstlagður fyrr en 2. janúar 1997. Samkvæmt 4. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 5. mgr. sömu lagagreinar, sbr. 16. gr. laga nr. 145/1995, ber skattstjóra að senda úrskurð um endurákvörðun til skattaðila í ábyrgðarbréfi.“

Þá var í úrskurðinum vísað til 20. gr. stjórnisýslulaga, um birtingu ákvörðunar, ásamt dóms Hæstaréttar nr. 93/1993 en þar segir:

„...verður ekki talið að endurákvörðun hafi farið fram í skilningi 97. gr. laganna fyrr en úrskurður hefur verið póstlagður til skattaðila. Við það miðast og kærufrestur til yfirskattanefndar, sbr. upphafsákvæði 5. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd. Að þessu athuguðu og með vísan til þess sem að framan greinir um póstlagningardag úrskurðar ríkisskattstjóra er fallist á kröfu kæranda

¹⁶³ 5.mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 22. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

um ógildingu endurákvörðunar ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum kæranda gjaldárið 1991.“

Hins vegar tókst sönnun í úrskurði yfirskattanefndar nr. 106/2005:

„Samkvæmt 5. mgr. 96. gr. laga 90/2003 ber skattstjóra að senda úrskurð um endurákvörðun til skattaðila í ábyrgðarbréfi. Samkvæmt því og með hliðsjón af 1. mgr. 20. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993, sbr. og sjónarmið í dómi Hæstaréttar Íslands frá 19. nóvember 1998 í málinu nr. 93/1998 (Friðrik Rúnar Friðriksson gegn íslenska ríkinu), H 1998:3781, verður ekki talið að endurákvörðun hafi farið fram í skilningi 97. gr. laganna fyrr en úrskurður hefur verið póstagður til skattaðila. Við það miðast og kærufrestur til yfirskattanefndar, sbr. upphafsákvæði 5. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd. Samkvæmt útskrift Íslandspósts hf., dags. 11. febrúar 2004, sem liggur fyrir í málinu, var umrædd póstsending til kæranda skráð og póstlögð 2. janúar 2004 og sett í póstpoka þann 3. janúar 2004, eins og þar er rakið. Umslag það, sem hafði að geyma umræddan úrskurð um endurákvörðun, er póststimplað 2. janúar 2004, sbr. fyrirbyggjandi ljósrít. Fylgiskjal með póstsendingu, sem fylgdi kröfugerð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar, er hins vegar dagsett 31. desember 2003 og ber þá sömu móttökudagsetningu af hálfu Íslandspósts hf. Telja verður að síðastnefnt gagn beri nægilega skýrt með sér móttöku Íslandspóst hf. á póstsendingunni hinn 31. desember 2003. Að þessu virtu þykir nægilega fram komið að umræddur úrskurður um endurákvörðun hafi verið póstagður 31. desember 2003 og að endurákvörðun í skilningi 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi farið fram þann dag.“

8.9. Fullnægjandi upplýsingar í framtali eða fylgigögnum

Ýmsir dómur hafa gengið um það hvort fullnægjandi upplýsingar hafi legið fyrir í innsendu framtali eða fylgigögnum þess. Í dómi Hæstaréttar nr. 290/1993, var til úrlausnar hlutafjánhækkun með útgáfu jöfnunarhlutabréfa. Hlutafjárukningin var alltaf tilgreind í skattframtali félagsins og skattstjóra hafði verið sendir árlega hlutafjármiðar vegna hlutafjárukningar. Fram kemur í dómi Hæstaréttar:

“Verður ekki annað séð en að öll efnisleg skilyrði til útgáfu hlutabréfanna hafi verið fyrir hendi og rétt hafi verið að henni staðið að öðru leyti en því, að á hafi skort tilkynningu til Hlutafélagaskrár. Skattýfirvöld gátu sannreynt þann skort með upplýsingum frá Hlutafélagaskrá, ef tilefni hefði gefist til. Með hliðsjón af því þykir rétt að taka til greina varakröfu áfrýjanda og telja, að skattstjóra Reykjanesumdæmis hafi einungis verið rétt að endurávarða áfrýjanda skatt fyrir árin 1988 til 1990, sbr. 2. mgr. 97. gr.”

Í dómi Hæstaréttar nr. 15/1996, Gjaldheimtan í Reykjavík gegn Olíufélaginu hf. Í niðurstöðu héraðsdóms sem Hæstiréttur staðfesti kemur fram:

“Með hliðsjón af þeim gögnum, sem fylgdu skattframtölum sóknaraðila nefnd gjaldár, þar sem m. a. kom skýrt fram, að sérstakur sjóður hafði verið myndaður til að mæta skuldbindingum vegna eftirlaunaréttar starfsmanna sóknaraðila, tilgreindar fjárhæðir væru byggðar á tryggingafræðilegri úttekt og fjárhæðir væru framreiknaðar með hækkun á lánskjaravísitölu, verður að telja, að óyggjandi upplýsingar hafi verið fram komnar til þess, að skattstjóra væri unnt að haga álagningu í samræmi við 95. gr. laganna, hafi hann þá talið, að færsla sóknaraðila bryti í bága við gildandi lög og fyrirmæli skattfyrvalda. Engar athugasemdir voru þó gerðar af hans hálfu við færslu eftirlaunaskuldbindinga á skattframtölum sóknaraðila fyrr en árið 1993. Verður því að telja með skírskotun til ofangreinds og vísan til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, að skattstjóra hafi ekki verið heimilt að endurákvæða sóknaraðila skatt nema vegna opinberra gjalda gjaldáranna 1992 og 1993.”

Í dómi Hæstaréttar nr. 85/1998, Íslenska ríkið gegn Myllunni-Brauði hf, var talið að 2. mgr. 97. gr. eigi við:

“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.“

8.10. Ófullnægjandi upplýsingar í framtali eða fylgigögnum

Í eftirfarandi dómum voru gögn og upplýsingar í framtali eða fylgigögnum ófullnægjandi. Í dómi Hæstaréttar nr. 3/1997 var talið að 2. mgr. 97. gr. ætti ekki við en í dóminum kemur fram að:

“Eins og gögnum málsins er háttað, þykir sýnt, að skattstjóra hafi verið nauðsynlegt að krefjast frekari upplýsinga frá sóknaraðila en fylgdu framtölum hans í öndverðu um grundvöll eftirlaunaskuldbindinga og nánari tildrög þess, að ónotað rekstrartap var fært til frádráttar með þeim hætti, sem gert var. Verður ekki talið, að rétta álagningu hafi verið unnt að byggja á hinum upphaflegu framtalsgögnum einum. Þau voru því ófullnægjandi í skilningi 1. mgr. 97. gr. skattalaga, sbr. 1. mgr. 96. gr.”

Í Hæstaréttardómi nr. 52/1997, Íslenska ríkið gegn Málningu hf, í því máli var fjallað um gjaldfærslu lífeyrisskuldbindinga vegna framkvæmdastjóra og 60,3% eiganda hlutafjár í félaginu. Við gerð ársuppgjörs vegna ársins 1988 var eftirlaunaskuldbindingin reiknuð út af endurskoðanda félagsins og færð til frádráttar á skattframtal 1989 og hennar getið í ársreikningi 1988. Eftirlaunaskuldbindingin var færð í fyrsta sinn sem frádráttarliður á skattframtal 1989 vegna rekstrarársins 1988. Í niðurstöðu dómsins segir:

„Í skattframtalinu og fylgigögnum þess eru engar upplýsingar um samning þann, sem eftirlaunaskuldbindingin byggðist á. Ekki kom fram, hvort sérstakur sjóður hefði verið myndaður til að mæta skuldbindingunni eða hvaða aðilar áttu í hlut. Þá kom ekki heldur fram, hvernig skuldbindingin væri reiknuð út. Það var ljóst, að hér var um háa skuldbindingu að ræða fram í tímann, sem notuð var til frádráttar tekjum ársins. Eins og málið horfði við skattstjóra á þessum tíma, gat hann ekki séð með óyggjandi hætti, hvort þessi frádráttarliður ætti rétt á sér. Verður að hafa í huga, að skattyfirvöld hafa mjög skamman tíma til að fara yfir framtöl og fylgigögn, áður en réttur til endurákvörðunar er liðinn. Þá þykir mega líta til þess, að framtal gagnáfrýjanda var gert af löggiltum endurskoðanda og því eðlilegt, að starfsmenn skattstjóra legðu meira traust á það en ella. Þykir ljóst, að skattstjóri varð að fá nánari upplýsingar, áður en hann gat tekið afstöðu til þess, hvort eftirlaunaskuldbindingin ætti rétt á sér eða ekki. Samkvæmt því verður ekki talið, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi staðið í vegi fyrir endurákvörðun skattstjóra, og ber að sýkna aðaláfrýjanda af öllum kröfum gagnáfrýjanda.“

Í dómi Hæstaréttar nr. 66/2001, var felld niður gjaldfærsla á eftirlaunaskuldbindingu vegna þriggja starfsmanna. Ríkiskattstjóri fellir hana niður 1997 og yfirskattanefnd staðfestir þá niðurstöðu. Héraðsdómur taldi að fullnægjandi upplýsingar hefðu fylgt framtali og hefði skattstjóri átt að geta endurákvörðað álagningu á með fullnægjandi hætti. Hæstiréttur komst að þveröfugri niðurstöðu. Dómur Hæstaréttar:

“Eins og framtal stefnda og fylgigögn þess lágu fyrir skattstjóra á þessum tíma gat hann ekki séð með óyggjandi hætti, hvort fyrrgreindur frádráttarliður ætti rétt á sér að einhverju leyti eða öllu. Þykir ljóst, að hann varð að fá nánari upplýsingar áður en hann gat tekið afstöðu til þess, hvort eftirlaunaskuldbindingarnar kæmu til frádráttar eða ekki. Verður því ekki talið að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi staðið í vegi fyrir endurákvörðun gjalda stefnda vegna framtals 1992. Er hér og vísað til tveggja dóma Hæstaréttar 30. október 1997, H.1997.3023 og 3039, en málsatvik voru þar með svipuðum hætti og í þessu máli.”

8.11. Virðisaukaskattur

Tveggja ára reglan á ekki við þegar um er að ræða virðisaukaskatt. Heimild til endurákvörðunar á virðisaukaskatti nær til sex ára á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.¹⁶⁴ Í Dómi Hæstarétti nr. 332/1999, kemur fram að þegar um virðisaukaskatt er að ræða gildir tveggja ára reglan ekki.

“Þeirri málsástæðu stefnanda að svonefnd “tveggja ára regla” laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignaskatt girði fyrir það að ríkisskattstjóri hafi mátt endurákvörða virðisaukaskatt fyrir þau

¹⁶⁴ 5. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1998, lög um virðisaukaskatt.

gjaldár sem um ræðir er jafnframt hafnað þar sem sú regla tekur aðeins til ofangreindra laga, en gildir ekki samkvæmt lögum um virðisaukaskatt. Þótt þær tafir sem urðu á málinu í meðförum embættis ríkisskattstjóra séu lítt til eftirbreytni hafa þær ekki áhrif á niðurstöðu í máli þessu.”

9. Málskot til dómstóla

9.1. Inngangur

Í þessum kafla verður fjallað um þær reglur sem gilda þegar málum er skotið til dómstóla. Fjármálaráðherra hefur sex mánuði til að höfða mál í tilefni af úrskurði yfirskattanefndar telji hann ástæðu til að hnekkja þeim úrskurði.¹⁶⁵ Ríkisskattstjóri getur einnig beint slíkum tilmælum til ráðherra og farið þess á leit að úrskurður nefndarinnar hafi ekki fordæmisgildi fyrr en niðurstaða dómstóla liggur fyrir.¹⁶⁶ Komi til málhöfðunar er nefndinni heimilt að fresta afgreiðslu sambærilegra mála sem liggja fyrir þangað til endanleg niðurstaða er fengin.¹⁶⁷

9.2. Meginregla um úrskurði ríkisskattstjóra

Sú meginregla gildir að úrskurðum ríkisskattstjóra má skjóta beint til dómstóla og því engin skylda að bera mál fyrst undir yfirskattanefnd. Engir sérstakir málskotsfrestir gilda þegar mál er borið undir dómstóla. Undantekningin er að þessar reglur eiga ekki við varðandi virðisaukaskatt en þá þarf að tæma kæruleiðir. Frestur til að bera mál undir dómstóla eru sex mánuðir frá úrskurði yfirskattanefndar.¹⁶⁸ Um þetta var fjallað í dómi Hæstaréttar nr. 78/1998:

“Lagaákvæðið sé skýrt og ótvírætt og verði ekki skilið eða túlkað á annan veg en þann, að mál skuli fara fyrir yfirskattanefnd, áður en þeim verði vísað til dómstóla. Sé því ekki á valdi málsaðila að gera samning, sem fari í bága við tilvitnað lagaákvæði.... Þykir rétt að fallast á kröfur stefnda og vísa málinu frá dómi.”

Einnig er tímafrestur vegna bindandi álit þ.e. ef menn þurfa að fara með bindandi álit, sem yfirskattanefnd hafi úrskurðað um, fyrir dómstóla er frestur einn mánuður.¹⁶⁹ Ekki hefur verið skorið úr því enn hvort heimilt sé að fara með bindandi álit beint til dómstóla.

¹⁶⁵ 2. mgr. 15. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

¹⁶⁶ 3. mgr. 15. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

¹⁶⁷ 4. mgr. 15. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

¹⁶⁸ 5. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt.

¹⁶⁹ 2. mgr. 5. gr. laga nr. 91/1998, lög um bindandi álit.

9.3. Kæruleiðir

Ákvörðunum skattyfirvalda er almennt hægt að skjóta til æðra stjórnvalds. Það getur stundum verið erfitt að sjá hvert sé æðra stjórnvald í tilteknu tilliti. Ákvörðun ríkisskattstjóra um skattákvörðun og skattstofna er skotið til yfirskattanefndar.

Úrskurðir yfirskattanefndar eru fullnaðarúrskurðir um skattfjárhæð, þeir verða ekki bornir undir fjármálaráðherra á stjórnarsýslustigi, en ágreining um skattskyldu og skattstofna má bera undir dómstóla.¹⁷⁰ En í dómi Héraðsdóms Reykjavíkur nr. E-6527/2006 taldi dómari með vísan til atvika máls rétt að fella niður 25% álag á vantalda skattstofna en hafnaði kröfum að öðru leyti.

Ef úrskurður ríkisskattstjóra er ómerktur hjá yfirskattanefnd vegna annmarka á málsmeðferð er oft deilt um hvort hann geti tekið málið aftur til meðferðar.. Honum er það heimilt þ.e. ef tímafrestur skattstjóra til að endurákvæða gjöld á viðkomandi gjaldári er ekki liðinn og þar sem efnisleg ákvörðun liggur ekki fyrir heldur hefur ómerking á úrskurðinum var byggð á að formskilyrðum laganna hafi ekki verið uppfyllt. Ómerking þarf þess vegna ekki að þýða endanlega niðurstöðu máls.

Ríkisskattstjóra er heimilt er að leiðrétta álagningu ef yfirskattanefnd eða dómstólar hafa í hliðstæðumáli hnekk skattframkvæmd sem skattskil eða ákvörðun ríkisskattstjóra var byggð á. Það er hægt að gera breytingu allt að sex ár aftur í tímann frá og með því tekjuári sem úrskurður eða dómur var kveðinn upp. Beiðni þarf að berast innan árs frá því að skattaðila var eða mátti vera kunnugt um tilefni hennar.¹⁷¹ Ríkisskattstjóri afgreiðir mál með úrskurði. Ef ríkisskattstjóri úrskurðar, er kærufrestur til yfirskattanefndar en ef hann synjar breytingu er sú ákvörðun ekki kæránleg.

10. Lokaorð

Af þeim dómum, úrskurðum yfirskattanefndar og álitum umboðsmanns sem ég hef fjallað um má sjá að það eru gerðar ríkar kröfur til skattyfirvalda að fylgja þeim formreglum sem gilda um málsmeðferð. Við málsmeðferð þarf ákvörðun skattyfirvalda að vera það skýr svo að málsaðili geti skilið hana og metið réttarstöðu sína. Umboðsmaður alþingis hefur t.d. í áliti nr. 1048/1994, gert athugasemd við úrskurð yfirskattanefndar nr. 75/1994, í áliti sínu segir hann:

„Ekki varð ráðið af úrskurðinum hvers vegna niðurstaðan varð sú, sem raun ber vitni.“

¹⁷⁰ 15. gr. laga nr. 30/1992, lög um yfirskattanefnd.

¹⁷¹ 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, lög um tekjuskatt, sbr. 26. gr. laga nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum um tekjuskatt og fleiri lögum.

Taka þarf þær málsástæður skattaðila sem þýðingu hafa við úrlausn málsins til rökstuddrar úrlausnar en skortur á rökstuðningi getur valdið ómerkingu.

Þau úrræði sem skattaðili hefur gagnvart ákvörðun ríkisskattstjóra eftir endurákvörðunarúrskurð eru að hann getur snúið sér aftur til ríkisskattstjóra ef ákvörðun byggist á röngum eða ófullnægjandi upplýsingum um málsatvik, sbr. 24. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Skilyrði er að ekki hafi verið kært til yfirskattanefndar og almenna reglan um tímafrest í þessu efni er 3 mánuðir. Þá er unnt að kæra til ríkisskattstjóra endurákvörðun hans á virðisaukaskatti þegar hún fer fram samtímis frumálagningu þess skatts, enda liggi ekki fyrir álagning samkvæmt 98. gr. laga nr. 90/2003. Kærutími er 30 dagar frá ákvörðun skattsins. Heimild þessi er í 2. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988 með áorðnum breytingum. Kæruréttur til yfirskattanefndar er í þrjá mánuði frá endurákvörðun eða úrskurði ríkisskattstjóra, sbr. 5. gr. laga um yfirskattanefnd nr. 30/1992. Hægt er að snúa sér til ríkisskattstjóra á grundvelli 101. gr. laga nr. 90/2003 og í því sambandi gildir sex ára reglan. Í sömu lagagrein kemur einnig fram að ef dómstólar eða yfirskattanefnd hafa hnekktiltekinni skattfrankvæmd þá geta þeir, sem eins stendur á fyrir og í þeim málum, snúið sér til ríkisskattstjóra með beiðni um endurupptöku. Skilyrði er að beiðnin sé borin fram innan árs frá því að viðkomandi var kunnugt um málið og getur breyting lengst náð til skattframtala 6 ár aftur í tímann talið frá því ári þegar dómur eða úrskurður var upp kveðinn. Einnig er hægt að bera fram kvörtun til umboðsmanns alþingis en tæma þarf. Unnt er að snúa sér til umboðsmanns Alþingis með umkvörtun. En skilyrði er að æðra stjórnvald hafi kveðið upp úrskurð í málinu áður.

Eftir álagningu er kæruréttur til ríkisskattstjóra 30 dagar eftir birtingu auglýsingar um lok álagningar opinberra gjalda, 98. og 99. gr. laga nr. 90/2003. Sama er með ákvörðun ríkisskattstjóra á virðisaukaskatti skv. 25. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, kæránleg til hans innan 30 daga frá því er skatturinn var ákveðinn. Það á líka við varðandi afgreiðslu hans á beiðnum opinberra aðila um endurgreiðslu á virðisaukaskatti og synjun um að taka aðila á virðisaukaskattsskrá. Úrskurði um slíkar kærur er unnt að kæra til yfirskattanefndar eða snúa sér til ríkisskattstjóra að liðnum kærufresti til yfirskattanefndar. Einnig gæti 24. gr. stjórnslulaga átt við í framhaldi af kærúrræðum skattstjóra.

Eins og komið hefur fram þá eru skattaákvörðanir íþyngjandi fyrir borgaranna og því eðlilegt að gera strangar kröfur til málsmeðferðarreglna í skattaréttinum.

11. Heimildir

Alþingi. 2010, 5. febrúar. „Nefndarálit frá meiri hluta efnahags- og skattanefnd um frumvarp til laga nr. 136/2009, um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og fleiri lögum.“ Vefslóð: <http://www.althingi.is/altext/138/s/0466.html>

Alþingi. 2010, 2. apríl. „Frumvarp til stjórnarsýslulaga.“ Vefslóð: <http://www.althingi.is/altext/116/s/0505.html>

Alþingi. 2010, 5. mars. „Nefndarálit frá efnahags- og skattanefnd um framvarp til laga nr. 46/2009, lög um breytingu á lögum nr. 90/2003.“ Vefslóð: <http://www.althingi.is/altext/136/s/0804.html>

Ríkisskattstjóri. 2010, 6. mars. „Um embætti ríkisskattstjóra.“ Vefslóð: <http://rsk.is/rsk/embattid/emb>

Júlíus Smári. 2010, 12. febrúar. „Breyting á lögum um yfirskattanefnd.“ Tíund, nóvember 1998. Vefslóð: http://www.rkisskattstjori.is/show.asp?url=/tiund/tiund_1998_november_yfirskattanefnd.asp&val=8.0

Kristján Gunnar Valdimarsson. 2009, 19. Desember. „Tímastærir vegna endurákvörðunar álagningar.“ Tíund, október 1997. Vefslóð: http://www.rkisskattstjori.is/show.asp?url=/tiund/tiund_1997_oktober_timastærir.asp&val=8.0

Ríkisskattstjóri. 2010, 6. mars. „Skattar og gjöld, virðisaukaskattur.“ Vefslóð: <http://www.rsk.is/rekstur/skattar/vsk/vsk>

Skattrannsóknarstjóri. 2009, 19. desember. „Skipulag og verkefni, verksvið skattrannsóknarstjóra.“ Vefslóð: <http://www.skattrann.is/skipulagogverkefni.asp?n=1>

Yfirskattanefnd. 2010, 17. apríl. „Réttaráhrif kæru, tekið af vef yfirskattanefndar.“ Vefslóð: <http://yskn.is/>

Fjármálaráðuneytið. 2009, 19. desember. „Erindisbréf skattrannsóknarstjóra ríkisins skv. 1. mgr. 38. gr. laga nr. 70/1996 um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins.“ Vefslóð: <http://www.fjarmalaraduneyti.is/raduneytid/stofnanir/erindisbref/nr/9205>

Björn Ólafsson. 2006. „Peningar eru afl þeirra hluta sem gera skal: aðdragandi að stofnun embættis skattstjórans í Reykjavík.“ Sagnir, 1. tbl. 26. árg. Sagnfræðinemar við Háskóla Íslands, Reykjavík. Bls.76-82.

Páll Hreinsson. 2007. „Leiðbeiningarskylda stjórnvalds við meðferð stjórnarsýslumáls.“ Tímarit lögfræðinga, 1. tbl. 57. árg. Lögfræðingafélag Íslands, Reykjavík. Bls 5-38.

Páll Hreinsson. 2006. „Málshraðaregla stjórnarsýslulaga.“ Úlfljótur, 3. tbl. 59. árg. Orator, Reykjavík. Bls. 425-447.

Páll Hreinsson. 2002. „Litróf jafnræðisreglna.“ Afmælisrit Gunnars G. Schram. Bls. 339-366. Almenna bókafélagið, Reykjavík.

Páll Hreinsson. 2003. „Meðalhófsregla stjórnarsýslulaga.“ Lögberg: rit Lagastofnunar Háskóla Íslands, bls. 503-533. Ritstjórar Stefán Már Stefánsson, Viðar Már Matthíasson. Háskólaútgáfan, Reykjavík.

Kristján Gunnar Valdimarsson. Apríl 1997. „Nýjar málsmeðferðarreglur skattalaga.“ Tíund bls. 23-25

Kristján Gunnar Valdimarsson. 1993. „Um málsmeðferðarreglur á skattstjórastigi.“ Úfljótur, 4.tbl. 46. árg. Orator, Reykjavík. Bls. 349-385.

Jónatan Þórmundsson. 1982. „Fyrirlestrar í skattarétti.“ Reykjavík, 1982.

Júlíus Smári, 2009, glætur í Stjórnarsýsla skattamála II, Háskólinn á Bifröst.

Ólafur Jóhannes Einarsson. 2003. „Nokkrar hugleiðingar um andmæla-reglu 13. gr. stjórnarsýslulaga.“ Lögberg: rit Lagastofnunar Háskóla Íslands, bls. 475-502. Ritstjórar Stefán Már Stefánsson, Viðar Már Matthíasson. Háskólaútgáfan, Reykjavík.

Jörundur Gauksson. 1998. „Kröfur stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 til efnis rökstuðnings fyrir stjórnvaldsákvörðunum.“ Úfljótur 1. tbl. 51. árg. Orator, Reykjavík. Bls. 5-80.

Björn Þ. Guðmundsson. 1989. Lögbókin þín, 2. útgáfa, Örn og Örlygur. Reykjavík.

Lög og reglugerðir:

Lög nr. 90/2003, lög um tekjuskatt

Lög nr. 50/1988, lög um virðisaukaskatt

Lög nr. 37/1993, stjórnarsýslulög

Lög nr. 33/1944, stjórnarskrá lýðveldisins Íslands.

Lög nr. 136/2009, lög um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og fleiri lögum

Lög nr. 129/2004, lög um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, og fleiri lögum

Lög nr. 113/1990, lög um tryggingagjald

Lög nr. 45/1987, lög um staðgreiðslu opinberra gjalda

Lög nr. 74/1921, lög um tekjuskatt og eignarskatt

Lög nr. 19/1940, almenn hegningarlög

Lög nr. 91/1998, lög um bindandi álit í skattamálum

Lög nr. 70/1996, um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins

Lög nr. 30/1992, lög um yfirskattanevnd

Lög nr. 14/2004, lög um erfðafjárskatt

Lög nr. 128/2009, lög um tekjuöflun ríkisins

Lög nr. 91/1991, lög um meðferð einkamála

Lög nr. 161/2002, lög um fjármálafyrirtæki

Lög nr. 113/1996, lög um viðskiptabanka og sparisjóði

Lög nr. 87/2004, lög um fjáröflun til vegagerðar

Reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna

Reglugerð nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt

Auglýsing nr. C 5/1987, stjórnartíðindi

Dómaskrá:

Hrd. nr. 325/2006

Hrd. nr. 333/2006

Hrd. nr. 345/2006

Hrd. nr. 661/2006

Hrd. nr. 124/2000

Hrd. nr. 424/2004

Hrd. nr. 8/2008

Hrd. nr. 344/2005

Hrd. nr. 78/1998

Hrd. nr. 140/1977

Hrd. nr. 487/2003

Hrd. nr. 201/1965

Hrd. nr. 156/1999

Hrd. nr. 290/1993

Hrd. nr. 391/2007

Hrd. nr. 111/2003

Hrd. nr. 3/1997

Hrd. nr. 404/1995

Hrd. nr. 256/1992

Hrd. nr. 15/1996

Hrd. nr. 93/1993

Hrd. nr. 290/1993

Hrd. nr. 15/1996

Hrd. nr. 85/1998

Hrd. nr. 52/1997

Hrd. nr. 66/2001

Hrd. nr. 332/1999

Dómur héraðsdóms Reykjavíkur nr. E-6527/2006

Úrskurðir yfirskattanevndar:

Nr. 1332/1994

Nr. 305/2000

Nr. 434/2004

Nr. 46/1997

Nr. 68/2002

Nr. 443/2002

Nr. 206/2006

Nr. 265/2006

Nr. 324/2006

Nr. 539/2001

Nr. 622/1997

Nr. 295/2007

Nr. 90/2005

Nr. 199/2005

Nr. 488/1997

Nr. 940/1997

Nr. 222/2004

Nr. 1003/1996

Nr. 222/1991

Nr. 689/1999

Nr. 106/2005

Úrskurður rikisskattanevndar:

Nr. 974/1977

Nr. 329/1983

Nr. 222/1991

Álit umboðsmanns alþingis

Nr. 1383/1995

Nr. 2777/1999

Nr. 4617/2005

Nr. 4991/2007

Nr. 2497/1998

Nr. 2509/1998