

SKATTUR Á MENN

Eintaklingskattaréttur

Málsmeðferðarreglur skattamála
réttarfar í skattamálum
Ásmundur G. Vilhjálmsson

Glærupakki 10

Vægi 7 til 8

Skattframtalið

- Skattframtalið hefur að geyma dreng-skaparyfirlýsingu framteljanda um að framtaldar tekjur og eignir séu réttar
 - Skv. því heita menn því að allt sé rétt og sannleikanum samkvæmt
- Möguleikar ríkisskattstjóra til að breyta fram-talinu án undangenginnar rannsóknar á efni þess eru því takmarkaðir
- Um breytingarrétt ríkisskattstjóra nánar, sjá 95. gr. TSL

Breytingaréttur ríkisskattstjóra

- Þegar framtalsfrestur er liðinn skal ríkisskattstjóri leggja tekjuskatt á skattaðila **samkvæmt framtali** hans (**óbreyttu: innskot mitt**). Ríkisskattstjóra er þó heimilt:
 - að leiðrétta **augljósar reikningssekkjur**. Enn fremur getur ríkisskattstjóri **leiðrétt fjárhæðir einstakra liða**
 - ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda,
 - **svo og einstaka liði framtals** ef telja má að **óbyggjandi upplýsingar** séu fyrir hendi, **en gera skal skattaðila viðvart um slíkar breytingar áður**
 - skv. því er nóg að láta vita

Hvað segir þetta okkur?

- Ríkisskattstjóri getur breytt ákveðnum atriðum í skattframtali sem skattaðila má vera ljóst að ekki eru rétt og sannleikanum samkvæmt
- Hins vegar ber honum að sýna varúð þegar aðrar (meiri háttar) breytingar eiga í hlut
 - Staðan er þá gjarnan sú að ekki er unnt að breyta nema á grundvelli nýrri og fyllri upplýsinga
- Þannig er almennt óheimilt að gera þær nema gera skattaðila viðvart áður og gefa honum kost á að tjá sig – ANDMÆLARÉTTUR

Undantekningar

- Takmarkanir á breytingarrétti ríkisskattstjóra taka fyrst og fremst til þeirra atriða sem skattaðili hefur upplýst um í skattframtali sínu
- Önnur atriði svo sem fjölskyldustaða manns, búseta hér á landi á árinu o. fl., sem skráð eru sjálfvirkt í önnur upplýsingakerfi eins og Þjóð-skrá virðist ríkisskattstjóri hins vegar geta not-fært sér að vild sinni
- Þetta er auðvitað bagalegt því oft gengur skatt-aðili út frá öðrum forsendum en ríkisskattstjóri gerir við álagningu sína

Álagningin

- Yfirleitt er leitast við að leggja á sem flesta samkvæmt framtali
 - Byggist það einfaldlega á hagkvæmnisástæðum. Því fleiri sem lagt er á því minni er kostnaður skattkerfisins við endurákvörðun skatta
- Við **álagningarskoðun** framtala getur auðvitað komið í ljós að eitthvað þarfnist frekari skýringa við og er framtalinu þá gefið sérstakt merki um það
- Eftir álagningu fær skattaðili því sent bréf þar sem nánari skýringa er óskað á umræddum atriðum

Skatteftirlit

- Nú er það auðvitað svo að allir menn og lögaðilar eru **ekki** fullkomlega heiðarlegir. Þannig eru áv-allt einhverjir sem vantelja tekjur eða oftelja gjöld
- Svo að skattlagningin bitni ekki misjafnlega á skattgreiðendunum er því nauðsynlegt að fylgjast kerfisbundið með framtalsskilum þeirra
- Í raun væri æskilegt að framtalsskil allra væru skoðuð að minnsta kosti einu sinni á sex ára fresti
 - **Af hverju á sex ára fresti. Sjá 97. gr. TSL**

102. gr. TSL

tekjuskattur, útsvar og trg.

- Ríkisskattstjóri annast **skatteftirlit** samkvæmt tekjuskattslögum og lögum um aðra skatta og gjöld sem honum er falin framkvæmd á
- Skatteftirlit tekur til hvers konar **könnunar** á réttmæti skattskila **fyrir og eftir** álagningu **opinberra gjalda** og samtímaeftirlits með rekstraraðilum, svo og annarra aðgerða sem ætlað er að tryggja að skattaðilar standi skil á lögboðnum skýrslum og upplýsingum um skattstofn eða skattskyldu manna og lögaðila

Nánar tiltekið er þetta ...

- Með skatteftirliti er átt við þær aðgerðir ríkisskattstjóra, sem framkvæmdar eru með **hlutlægum hætti**, við öflun þeirra gagna og skýringa sem nauðsynlegar eru til að sannreyna grundvöll skattframtala
 - og annarra skýrslna sem lagðar hafa verið fram við ákvörðun skattstofna **án þess að fram fari könnun á því hvort rangfærslur séu mögulega gerðar af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi skattaðila — en þá er um refsivert brot að ræða**
- Markmið skatteftirlits er því **ekki** að skapa grundvöll svo að unnt sé að **refsa** aðila heldur **að endurákvarða** skatta manns með hliðsjón af því sem rétt er og sannleikanum samkvæmt eftir atvikum með 25% álagi

Málsmeðferð

- Skattaréttur er að ýmsu leyti skyldur refsirétti. Báðar fræðigreinar eru þannig hluti af opinberum rétti eða **RÍKISRÉTTI** eins og stundum er sagt
- Forræði skattaðilanna á sakarefninu er því takmark-að. Þannig er ekki unnt að semja um niðurstöðuna við ríkisskattstjóra bjóði aðilum svo við að horfa
 - Ég get t.d. ekki samið mig frá endurákvörðun með því að bjóðast til að borga x kr. meira í skatt
- Af þessu leiðir líka að skyldan til að upplýsa mál hvílir fyrst og fremst á **SKATTYFIRVÖLDUM**. Þar með er ekki sagt að skattaðili geti setið hjá og ekkert aðhafst

Stjórnsýslulög

- Skattalögin voru upphaflega sett 1921 og var strax í fyrstu lögnum að finna ítarleg ákvæði um samskipti skattaðila og hins opinbera, það er skattyfirvalda
- Árið 1993 voru sett sérstök stjórnsýslulög. Þessi lög hafa einnig að geyma samskipta-reglur borgaranna og hins opinbera
 - Sem slík innihalda **lögin** lágmarksreglur sem þýðir að geri tekjuskattalög ríkari kröfur gilda þau

Sérstakt hæfi

- Þar sem álagningin er að mestu leyti vélræn er sjaldgæft að reyni á reglur um van/hæfi þegar svo stendur á
- Hins vegar getur auðvitað reynt að reglurnar við áætlun og endurákvörðun opinberra gjalda og þá gildir hið fornkveðna að **enginn má vera dómari í eigin sök, sbr. 104. gr. TSL er hljóðar svo**
 - Eigi má maður taka þátt í rannsókn eða annarri meðferð máls, hvorki skattákvörðun né kæru, ef honum hefði borið að víkja sæti sem héraðsdóm-ara í málinu

Hæfisreglur stjórnarsýslulaga

- Starfsmaður eða nefndarmaður er vanhæfur til meðferðar máls:
 1. Ef hann er aðili máls, fyrirvarsmaður eða umboðsmaður aðila
 2. Ef hann er eða hefur verið maki aðila, skyldur eða mægður (mágsemd) aðila í beinan legg eða að öðrum lið til hliðar eða tengdur aðila með sama hætti vegna ættleiðingar
 3. Ef hann tengist fyrirvarsmanni eða umboðsmanni aðila með þeim hætti sem segir í 2. tölul.
 4. Á kærustigi hafi hann áður tekið þátt í meðferð málsins á lægra stjórnarsýslustigi. Það sama á við um starfsmann sem fer með umsjónar- eða eftirlitsvald hafi hann áður haft afskipti af málinu hjá þeirri stofnun sem eftirlitið lýtur að
 5. Ef hann á sjálfur sérstakra og verulegra hagsmuna að gæta, venslamenn hans skv. 2. tölul. eða sjálfseignarstofnun eða fyrirtæki í einkaeigu sem hann er í fyrirvari fyrir. Sama á við ef næstu yfirmenn hans hjá hlutaðeigandi stjórnvaldi eiga sjálfir sérstakra og verulegra hagsmuna að gæta. **Verði undirmaður vanhæfur til meðferðar máls verða næstu yfirmenn hans aftur á móti ekki vanhæfir til meðferðar þess af þeirri ástæðu einni**
 6. **Ef að öðru leyti eru fyrir hendi þær aðstæður sem eru fallnar til þess að draga óhlutdrægni hans í efa með réttu.** 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

Áhrif vanhæfis

- Sá sem er vanhæfur til meðferðar máls má ekki taka þátt í (1)undirbúningi, (2)meðferð eða (3)úrlausn þess
- Honum er þó heimilt að gera þær ráðstafanir sem nauðsynlegar eru til að halda máli í réttu horfi á meðan staðgengill er ekki til staðar
- Nefndarmaður, sem vanhæfur er til meðferðar máls, skal yfirgefa fundarsal við afgreiðslu þess

YSÚ 1048/2000

- Yfirskattanefnd felldi úr gildi úrskurð ríkisskatt stjóra um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda með vísan til þess að sá starfsmaður embættisins, sem hefði annast athugun á tekjuskráningu, bókhaldi og skattskilum kæranda, hefði verið vanhæf til að fara með málið **þar sem hún væri sambýliskona framkvæmdastjóra samkeppnisaðila kæranda**

Bjarki H. Diego

MÁLSÁSTÆÐUR OG LAGARÖK STEFNANDA

- Aðalkrafa stefnanda um að úrskurður ríkisskattstjóra verði ógiltur er í fyrsta lagi á því byggð að ríkisskattstjóri hafi verið **vanhæfur** til meðferðar málefnis stefnanda og að ákvörðun sú sem fram kemur í úrskurðinum sé því ólögmat
- Um sérstakt hæfi skattyfirvalda fari eftir 104. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, þar sem um hæfi til skattaákvörðunar sé vísað til hæfisreglna er gilda um héraðsdómara.
- Í g. lið 5. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála segi að dómari sé vanhæfur til að fara með mál ef fyrir hendi eru „**önnur atvik eða aðstæður sem eru fallnar til þess að draga óhlutdrægni hans með réttu í efa**“.
- Ríkisskattstjóri sé útgefandi og ábyrgðarmaður tímaritsins Tíundar, sem sé fréttablað ríkisskattstjóra, og ábyrgist því efni sem birtist í tímaritinu. Í júníútgáfu tímaritsins árið 2009 hafi birst grein eftir **Aðalstein Hákonarson**, endurskoðanda og deildarstjóra eftirlitsdeildar embættis ríkisskattstjóra, en stefnandi kveður svo virðast sem eftirlits-deild fari með málefni stefnanda þar sem boðunarbréf til stefnanda sé undirritað af starfsmanni deildarinnar, sem einnig riti undir úrskurð ríkisskattstjóra. Greinin sem beri heitið „**Gátu endurskoðendur gert betur?**“ byrji á svofelldum orðum: „**Á þessu efnahagshruni bera tiltölulega fáir menn ábyrgð og ...**

Málsmeðferð

- Starfsmaður, sem veit um ástæður er kunna að valda vanhæfi hans, skal án tafar vekja athygli yfirmanns stofnunar á þeim
- Yfirmaður stofnunar ákveður hvort starfsmanni hennar beri að víkja sæti. Í þeim tilvikum, er vafi kemur upp um hæfi yfirmanns stofnunar, tekur hann sjálfur ákvörðun um hvort hann víkur sæti
- Nefndarmaður, sem veit um ástæður er kunna að valda vanhæfi hans, skal án tafar vekja athygli formanns stjórnarsýslunefndar á þeim
- Stjórnarsýslunefnd ákveður hvort nefndarmönnum, einum eða fleiri, beri að víkja sæti
 - Þeir nefndarmenn, sem ákvörðun um vanhæfi snýr að, skulu ekki taka þátt í ákvörðun um það. Þetta gildir þó ekki ef það leiðir til þess að stjórnarsýslu-nefndin verður ekki ályktunarhæf. Skulu þá allir nefndarmenn taka ákvörðun um hæfi nefndarmanna

Afleiðing vanhæfis

- Hafi skattaðili upplýsingar um að ákvörðun í skatta-máli hans hafi verið tekin af starfsmanni sem er vanhæfur til þess samkvæmt framangreindum reglum getur hann krafist **ómerkingar ákvörðunarinnar**
- Eðlilegt er að gera slíka kröfu fyrir yfirskattanefnd og fallist hún á sjónarmið skattaðila eru breytingar ríkisskattstjóra nánast undantekningarlaust felldar niður þannig að skattframtal hans stendur óhaggað

Skatteftirlit og endurákvörðun

- Menn hafa mikið velt fyrir sér hvort sami starfsmaður ríkisskattstjóra geti bæði sent skattaðila fyrirspurnarbréf,
 - boðað honum endurákvörðun á opinberum gjöldum og kveðið upp úrskurð um skattákvörðun í máli hans
- Almennt er ekkert því til fyrirstöðu þótt betri stjórnarsýsla sé að sitt hvor starfsmaðurinn annist rannsókn málsins og endurákvörðun

Árið 1992

Mál Þýsk íslenska hf., sbr. dómur Hæstaréttar dags. 21. júní 1991 í málinu nr. 364/1989 (HRD 1991:1334)

- Árið 1992 varð þetta þó til þess að ákveðið var að skilja í sundur skatteftirlit og skattrannsóknir
- Þannig þótti óeðlilegt að sama stofnunin, jafnvel sami maðurinn, framkvæmdi bæði skatteftirlit og skattrannsóknir, þar með talið undirbúning refsimáls
- Var því ákveðið að skilja rannsóknardeild ríkis-skattstjóra frá embættinu og stofna um hana sérstakt embætti: Skattrannsóknarstjóra ríkisins

Munið og hafið hugfast

Rennið yfir stjórnslulögin

1. Rannsóknarregla
2. Upplýsingaskylda
3. Leiðbeingarskylda
4. Málshraði
5. Rökstuðningur ákvörðunar
6. Kæruréttur
7. Málsskotsréttur

Rannsóknarregla

- Stjórnvald skal sjá til þess að mál sé **nægjan-lega upplýst** áður en ákvörðun er tekin í því
- Ákvörðun í máli verður því að byggja á sönnunargögnum. Hér til teljast hvers konar samningar og fylgigögn bókhalds svo og upplýsingar frá opinberum aðilum. Einnig fyrirspurnir skattyfirvalda og andsvör málsaðila þar með talið gögn sem þeir leggja fram
- Ef vanræksla á þessari skyldu veldur því að skattaðili **getur ekki gætt réttar síns** sem skyldi er ákvörðun ríkisskattstjóra yfirleitt ómerkt af yfirskattanefnd

Úrskurður nr. 9/2003

Gjaldár 1999

- Kærð var sú breyting skattstjóra á skattframtali kæranda að fella niður frádrátt á móti dagpeningagreiðslum. Yfirskattanefnd féllst ekki á það með kæranda að sá starfsmaður skattstjóra, sem kvað upp úrskurð um endurákvörðun í máli hans, hefði ekki verið bær til uppkvaðningar úrskurðarins þar sem starfsmaðurinn hefði látið af störfum vegna aldurs, enda var litið svo á að ríkisskattstjóri hefði með kröfugerð sinni í málinu staðfest að umræddur starfsmaður hefði verið bær til að kveða upp úrskurðinn. Hins vegar var talið aðfinnsluvert að úrskurðurinn var ekki undirritaður í samræmi við fyrirmæli skattalaga
- Skattstjóri byggði breytingu sína á dagpeningafrádrætti kæranda á því að kærandi ferðaðist í starfi sínu vítt og breitt um landið alla daga vikunnar og því væri ekki um tilfallandi ferðir í þágu vinnuveitanda að ræða. Sú ákvörðun skattstjóra, að fella tilfærðan frádrátt niður með öllu á þessum grundvelli, var ekki talin standast, enda gætu ferðir kæranda í þágu vinnuveitanda ekki nema að hluta til talist reglubundnar. Var skattstjóri ekki talinn hafa séð til þess að málið væri **nægjanlega rannsakað** varðandi veigamikil atriði áður en hann tók ákvörðun í því auk þess sem rökstuðningi skattstjóra var áfátt. Var hin kærða breyting skattstjóra felld úr gildi

Náin tengsl eru á milli

rannsóknarreglu og sönnunarfærslu

- Ríkisskattstjóri getur t.d ekki ritað skattaðila bréf og sagst ætla að fella niður frádrátt ákveðins kostnaðar í bókhaldi hans þar sem ekki verði séð að gjöldin tengist atvinnu-tekstrinum **nægjanlega beint**
- Þess í stað verður hann að byrja á að afla upplýsinga um kostnaðinn hjá skattaðila; senda fyrirspurn og óska skýr-inga á því í hverju kostnaðurinn felst svo og hvernig hann tengist tekjunum
- Að fengnum þessum skýringum leggur ríkisskattstjóri mat á tengslin og ef þau eru ekki nægjanlega bein að hans mati er ekkert því til fyrirstöðu að boða hlutaðeigandi endurákvörðun. **Það fer eftir því hversu sann-færandi skattaðili er í svörum sínum**

Framlagning gagna

- Stundum kemur upp ágreiningur um það hver eigi að leggja fram gögn. Auðvitað verður skattaðili að leggja fram þau gögn sem snerta atvinnurekstur hans
- Stafi gögnin hins vegar frá opinberum aðilum og gögnin eru aðgengileg öllum sem óska að kynna sér þau er álitamál hvort það eigi ekki undir ríkisskattstjóra að afla þeirra
- Framlagning gagnanna sé með öðrum orðum hluti af rannsóknarskyldu hans

Framreiðsla gagna

- Skattaðili er ekki starfsmaður ríkisskattstjóra. Ríkisskattstjóri verður því að passa sig á því að íþyngja skattaðila ekki of mikið með kröfu um framlagningu ákveðinna gagna
- Óski ríkisskattstjóri þess að skattaðili leggi fram ákveðin gögn og þessi gögn eru það mörg að skattaðili vill heldur leggja fram skjalamöppur sínar en að ljósrita gögnin verður ríkisskattstjóri að una því

Meðalhófsreglan, sbr. 12. ssl

- Skattyfirvöld þurfa að taka margar ákvarðanir sem oft eru matskenndar. Hér til telst m.a. beiðni um upplýsingar, framlagningu gagna, veiting fresta og áætlun skattsstofna
- Við ákvörðun allra þessara atriða er þýðingar-mikið að gæta þess að gætt sé meðalhófs
- Sé unnt að ná því markmiði, sem að er stefnt, með **vægara móti en hörðu** ber skattyfirvaldi því jafnan að velja fyrri kostinn

*

Upplýsingaréttur

- Aðili máls á rétt á því að kynna sér skjöl og önn-ur gögn er málið varða
- Fari aðili fram á að fá afrit eða ljósrit af máls-skjölum skal orðið við þeirri beiðni nema skjölin séu þess eðlis eða fjöldi þeirra svo mikill að það sé verulegum vandkvæðum bundið
 - Ríkisskattstjóri heldur því t.d. fram að skattaðili hafi hlotnast tekjur og vitnar í því sambandi til launamiða er borist hafi embætti hans. Óski skattaðili eftir að fá að kynna sér launamiðann er ríkisskattstjóri skyldur að verða við því og synji ríkisskattstjóri beiðninni er viðbúið að endurákvörðun hans verði ómerkt. Skatt-ákvörðun er semsé ekki unnt að byggja á sögusögnum

Úrskurður nr. 365/2000

Gjaldár 1999

- Í kæru til yfirskattanefndar mótmælti kærandi að hafa þegið greiðslu frá einkahlutafélagi nokkru, sem skattstjóri hafði fært honum til tekna á þeim grundvelli að um vantaldar tekjur væri að ræða, og kvaðst aldrei hafa verið á launaskrá hjá umræddu félagi
- Yfirskattanefnd taldi að fram komin andmæli kæranda hefðu gefið ríkisskattstjóra tilefni til að afla upplýsinga um hina umdeildu launagreiðslu frá einkahlutafélaginu og gera grein fyrir upplýsingunum í kröfugerð sinni fyrir yfirskattanefnd
- Þar sem þessa var ekki gætt þóttu ekki efni til annars en að fallast á kröfu kæranda um niðurfellingu hinnar kærðu tekjuviðbótar

Þagnarskylda banka, o. fl.

- Skattyfirvöld hafa rétt á að krefja hvern þann sem býr yfir upplýsingum um tekj-ur og gjöld, eignir og skuldir um upplýs-ingar
- Umræddum aðilum er skylt að verða við upplýsingarbeiðninni og gildir einu þótt þeir séu bundnir þagnarskyldu skv. lög-um

Þetta gildir um
Banka þar með talið
Valitor
Visa
Lækna
Lögfræðinga
Séttarfélag
o. fl.
En skattalögsagan
takmarkast við Ísland
Ríkisskattstjóri getur því
alm. ekki krafði erlenda
aðila um uppl.
Upplýsingaskipti samningar

*

Innient | mbl | 16.5.2012 | 13:16

Þarf að afhenda upplýsingar um konurnar



Um 100 konur leituðu til lögmanns vegna þess að þær fengu PIP brjóstágræðslur. ERIC GAILLARD

Héraðsdómur Reykjavíkur hefur úrskurðað að lögmaður kvenna sem fengu PIP brjóstágræðslur þurfi að afhenda skattrannsóknarstjóra trúnaðarupplýsingar um skjólstæðinga sína. Úrskurðinum verður vísað til Hæstaréttar.

„Mér er gert að afhenda nöfn og kennitölur kvenna sem leituðu til Jens Kjartanssonar lýtalæknis á árunum 2006-2011. Ég ætla að kæra þennan úrskurð til Hæstaréttar og mun ekki afhenda upplýsingarnar fyrr en niðurstaða er komin í Hæstarétti,“ sagði Saga.

Um 100 konur leituðu til Sögu vegna þess að þær fengu PIP brjóstágræðslur hjá Jens Kjartanssyni. Í ljós kom að iðnaðarslíkon var notað í púðana og stórt hlutfall púðanna var farinn að leka.

Eftir að þetta mál kom upp hóf embætti skattrannsóknarstjóra rannsókn á því hvort Jens hefði brotið skattalög. Embættið óskaði eftir upplýsingum frá lýtalæknum um þær brjóstágræðslur sem þeir hefðu gert. Þeir höfnuðu kröfunni og var málinu vísað til Persónuverndar sem komst að þeirri niðurstöðu að ekki væri skýr lagaheimild til að afhenda þessar upplýsingar.

Saga segir að af þessum 100 konum sem hafi leitað til sín séu um 50 sem hafi farið í aðgerðir hjá Jens á því tímabili sem skattrannsóknarstjóri er að rannsaka.

Saga segir að það geti verið óþægilegt fyrir konurnar að nöfn þeirra og kennitölur séu afhentar með þessum hætti. „Þetta er líka talsvert mikið mál fyrir mig sem lögmann. Í þessu máli er verið að láta reyna á hversu þungt þagnarskylda lögmannna er og hvort hún nær lengra en önnur lagaákvæði. Það er það sem mér finnst skipta mestu máli varðandi þessa niðurstöðu.“

Leiðbeiningarskylda

- Stjórnvald skal veita þeim sem til þess leitar nauðsynlega aðstoð og leiðbeiningar varðandi þau mál sem snerta starfssvið þess
- Í þessu felst m.a. skylda til að framsenda erindi sem ranglega er beint til stjórnvalds
 - Berist stjórnvaldi skriflegt erindi, sem ekki snertir starfssvið þess, ber því að framsenda erindið á réttan stað svo fljótt sem auðið er
 - Kæra til rangs aðila veldur því ekki nauðsynlega frávísun máls

Réttur á aðstoð

við framtal til skatts og endurákvörðun skatta

- Framtalsskyldur maður, sem ófær er um að gera framtal sitt, sökum hrumleika, sjúkdóms eða annarra hliðstæðra ástæðna, á rétt á aðstoð ríkisskattstjóra til þess
- Sé erindi hafnað, eru skattyfirvöld skyldug að vekja athygli skattaðila á því að unnt er að kæra synjunina til ákveðins stjórnvalds innan tiltekins tíma
- Eigi skattaðili rétt á að draga kostnað frá tekjum skv. 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. TSL eða fresta skattlagningu tekna með heimild í 14. gr., 4. og 6. mgr. 15. gr. og 2. mgr. 17. gr. svo dæmi sé tekið, ber skattyfirvöldum skylda til að benda skattaðila á rétt sinn og hvað hann þurfi að gera til að virkja frádráttinn/frestunina

Rökstuðningur ákvörðunar

- Skattyfirvöldum ber ávallt að rökstyðja ákvarðanir sínar. Gildir í því sambandi einu hvort um er að ræða einfaldar ákvarðanir eða kærúrskurð
- Í rökstuðningi felst (stutt eða löng) greinargerð um málsástæður (atvik máls) og lagarök, sem niðurstaða (samþykki eða synjun) ákvörðunar, byggist á

Dæmi um rökstuðning

Ekki gleyma að vitna í lagaákvæði

- Deilt er um fjárhæð risnu, sem skattaðili gjaldfærði í atvinnurekstri sínum og kemur fram í úrskurði ríkis-skattstjóra að frádrættinum sé hafnað þar sem **fullnægjandi grein** hafi **EKKI** verið gerð fyrir tengslum hans við tekjuöflunina
- Þannig hafi þrátt fyrir áskorun ríkisskattstjóra ekki verið greint frá tilefni risnunnar, hverjir hafi notið hennar og hvernig þeir tengist starfseminni
- Kostnaðurinn teljist því ekki rekstrarkostnaður heldur einkakostnaður fyrirsvaramanns atvinnurekstrarins. Með niðurfellingu kostnaðarins hækkar reiknað endurgjald og tryggingagjald svo og mótframlag í lífeyrissjóð

SAMSKIPTAREGLUR

- Um samskipti skattaðila og skattyfirvalda vegna endurákvörðunar á sköttum eru ítarleg ákvæði í 96. gr. TSL
- Þessar reglur innihalda umfram allt ákvæði um fyrirspurnarskyldu (gagnaöflun, sókn) og andmælarétt (gagnaframlagningu, vörn) í skattamáli svo og reglur um
 - **Rökstuðning** ákvörðunar að gætri **rannsóknarreglu**, (hvað er satt og rétt í málinu), **upplýsingaskyldu** um gögn o. fl. sem skattstjóri hyggst reisa niðurstöðu sína á, **leiðbeiningarskyldu**, ef skattaðili er ólöglæður og **hæfilegan málshraða** svo og **kæru og málsskotsrétt**

Samskipti skattyfirvalda og skattaðila

- Samskipti skattyfirvalda og skattaðila byggjast nánar tiltekið á 95. gr. til 102. gr.TSL. Í þessum ákvæðum er fjallað um ýmis efni svo sem:
 95. gr. um skattframtalið,
 96. gr. um fyrirspurn ríkisskattstjóra,
 97. gr. um endurákvörðunarheimild ríkisskattstjóra,
 98. gr. um álagningu opinberra gjalda,
 99. gr. um kæru álagningar og endurákvörðunar skatta,
 100. gr. um kæru til yfirskattanefndar,
 101. gr. um skatterindi og
 102. gr. um skatteftirlit

Fyrirspurn ríkisskattstjóra

Véfenging skattframtals
Skrifleg(bréfleg) samskipti

- Komi í ljós (**fyrir eða**) **eftir** álagningu að framtal eða einstakir liðir þess eða fylgigögn séu (1)ófullnægjandi, (2)óglögg eða (3)tortryggileg, (4)eigi skráð á lögmælt-an hátt eða (5)ófullnægjandi undirrituð
- eða (6)ríkisskattstjóri telur **frekari skýringa** þörf á einhverju atriði, **skal hann skriflega skora á framteljanda að bæta úr því innan ákveðins tíma og láta í té skriflegar skýringar og þau gögn**, þar með talið bókhald og bókhaldsgögn, sem ríkisskattstjóri telur þörf á að fá

Svar skattaðila inniheldur fullnægjandi skýringar

- Fáir ríkisskattstjóri **fullnægjandi** skýringar og gögn innan tiltekins tíma
 1. leggur hann skatt á (hafi það ekki þegar verið gert) eða
 2. **endurákvarðar skattinn** samkvæmt framtali og fengnum skýringum og gögnum, sbr. þó 108. gr.
- ✓ Skattstjóri getur semsagt beitt 25% álagi vegna **annmarka** á framtali bjóði honum svo við að horfa

Svar skattaðila inniheldur ekki fullnægjandi skýringar

- (1)Ef **eigi** er bætt úr annmörkum á framtali, (2)svar frá framteljanda berst **ekki** innan tiltekins tíma, (3)skýringar hans eru **ófullnægjandi**, (4)**eigi** eru send þau gögn sem óskað er eftir, (5)send gögn eru **ófullnægjandi** eða (6)tortryggileg eða (7)bókhalð og önnur gögn, sem skattframtal byggist á, verða **ekki** talin nægilega örugg heimild um atvinnurekstur eða starfsemi,

A F L E I Ð I N G

- skal ríkisskattstjóri **áætla tekjur** [og eign] skattaðila svo ríflega að eigi sé hætt við að fjárhæðir séu áætlaðar lægri en þær eru í raun og veru og **ákvarða eða endurákvarða skatta** hans í samræmi við þá áætlun, sbr. þó 108. gr.

Áætlun ...

- Kannski er fulldjúpt í árina tekið að tala um áætlun undir þessum kringumstæðum þar sem yfirleitt er látið nægja að tekjufæra hið vanframtalda og eða fella niður hið offærða
- Vissulega er áætlun þó réttnefni þegar gjald er ekki felld niður að fullu heldur að hluta. Heitir það að ríkisskattstjóri áætli kostnaðinn að álitum

Dæmi um ófullnægjandi skýringar

- A gjaldfærði **RISNU** í rekstrarreikningi sínum að fjárhæð 300.000 kr. Ríkisskattstjóra finnst þessi fjárhæð óeðlilega há miðað við umfang starfseminnar og krefur A um skýr-ingar á tilefni kostnaðarins þar með talið hverjir hafi notið hans
 - Sjá d-lið 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994
- Skattaðili svarar því til að kostnaðurinn sé tilkominn vegna laxveiðiferða með viðskiptamönnum. Í svarinu kemur hins vegar ekki fram **hvaða viðskiptamenn** þetta hafi verið eða hvernig þeir tengjast starfseminni
- Ríkisskattstjóri telur svarið ófullnægjandi og boðar A að hann hyggist lækka kostnaðinn að álitum um 250.000 kr., það er úr 300.000 kr. í 50.000 kr.

Fyrirhugun eða boðun

- Þegar ríkisskattstjóri hefur fengið fullnægjandi upplýsingar sem unnt er að nota til að byggja ákvörðun á eða útlit er fyrir að fullnægjandi upplýsingar muni ekki berast þannig að hægt sé að áætla tekjur eða gjöld er skattaðila venjulega boðað að til standi að **ENDURÁKVARÐA** opinber gjöld hans og gera honum tekjuskatt að nýju
- Slík boðun kallast **fyrirhugun** í framkvæmd og er hún yfirleitt tekin að loknum bréfaskiptum aðila þar sem leitast hefur verið við að upplýsa mál. **Fyrirhugun svipar að nokkru leyti til ákæru í refsímáli og eða stefnu í einka-máli.** Vegna þessa eru gerðar ríkulegar kröfur til lýsingar á annmarka framtals/skattskila í boðuninni og hvað ríkisskatt-stjóri hyggist fyrir. Er þetta nauðsynlegt svo að skattaðili geti gætt hagsmuna sinna og varist fyrirhuguninni

ANDMÆLARÉTTUR

Boðun endurákvörðunar, sbr. 4. mgr. 96. gr. TSL

- Ef tvímælis orkar hvort rétt sé framtalið og ekki er unnt að breyta framtali nema óska eftir skýringum hjá skattaðila skal ríkisskattstjóri gera skattaðila eða þeim sem framtalsskyldan hvílir á **viðvart** um fyrirhugaðar breytingar og
 - **af hvaða ástæðum þær eru gerðar** (rök-stuðningur, málsástæður og lagarök) og senda tilkynningu **um það skriflega**
- Ríkisskattstjóri skal veita skattaðila a.m.k. 15 daga frest, frá póstlagningu tilkynningar um fyrirhugað-ar breytingar, til að tjá sig skriflega um efni máls og leggja fram viðbótargögn áður en **úrskurður** er kveðinn upp

Málshraði

- Ákvarðanir hins opinbera, þar með talið skattyfir-valda varða oft mikilsverða hagsmuni hjá mönnum
- Þess vegna er æskilegt að niðurstaða fáið í málið svo fljótt og kostur er
- Á þetta sjónarmið er fallist í stjórnslulögum, sbr. 9. gr. þeirra. Hið sama gildir um skattalög, sbr. 5. mgr. 96. gr. TSL. Samkvæmt þessu ákvæði skal
 - ríkisskattstjóri **að jafnaði** kveða upp **rökstuddan úrskurð** um endurákvörðun álagningar **innan tveggja mánaða** og senda hann í ábyrgðarbréfi til skattaðila eða þess sem framtalsskyldan hvílir á

Dráttur á uppkvaðningu úrskurðar

- Rekstur endurákvörðunarmáls getur tekið upp undir 2 til 3 ár. Ekki er heldur óalgengt að 12 mánuðir líði frá innsendingu andmæla þar til úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun er kveðinn upp
- **Allan þann tíma bíður skattaðili milli vonar og ótta. Hver verður fjárhæð aukaskattsins sem hann þarf að greiða er semsé spurning → Muna Gautamálið**
- Vegna þessa er eðlilegt að spurt sé hvaða áhrif slíkur dráttur hafi á endurákvörðunarheimild ríkisskattstjóra. **Getur maður krafist ÓGILDINGAR á ákvörðuninni er semsé spurning og er því til að svara að svo er ekki**

Kæru- og málskotsréttur

- Venjulega er unnt að kæra ákvörðun til þess skattyfirvalds sem tók ákvörðunina. Þetta gildir fortakslaust um álagningu
 - Álagningarkærur
- Liggi hins vegar fyrir formlegur kæruúrskurður eins og endurákvörðun opinberra gjalda ber að kæra hann til **æðra** stjórnvalds sem er **yfirskattanefnd**
 - Endurákvörðunarkærur

Frávik

einstaklinga og lögaðila

Sjá 2. mgr. 1. gr. og 2. mgr. 2. gr. TSL

svona var þetta:

- Ákvörðun um heimilisfesti heyrir undir ríkisskattstjóra. Ekki er unnt að kæra ákvörðun hans. Skattaðili á því ekki annarra kosta vöð en að bera málið undir dómstóla

Kvörtun til umboðsmanns

Mál nr. 9174/2017

- A leitaði til umboðsmanns Alþingis og kvartaði yfir úrskurði ríkisskattstjóra um skattalega heimilisfesti og skattskyldu hér á landi. Hann hafði kært úrskurðinn til fjármála- og efnahagsráðuneytisins en ráðuneytið vísað kærinni frá. Byggðist frávísunin á því að samkvæmt lögum um tekjuskatt mætti skjóta úrskurði ríkisskattstjóra um heimilisfesti til dómstóla að stefndum ríkisskattstjóra vegna ráðherra. Ráðuneytið teldi að af lagaákvæðinu leiddi að úrskurðir ríkisskattstjóra um heimilisfesti væru hvorki kæránlegir til ráðuneytisins né yfirsattanefndar. Athugun umboðsmanns laut að því hvort frávísun ráðuneytisins á þessum grunni væri í samræmi við lög.
- Umboðsmaður taldi að þegar lagt væri mat á hvort lög eða venjur víki til hliðar almennri kærurheimild stjórnarsýslulaga yrði að hafa í huga þau sjónarmið sem almennt koma til skoðunar þegar reynir á samspil stjórnarsýslulaga og sérlaga. Gæta þyrfti varfærni við að túlka ákvæði sérlaga á þann veg að þau feli í sér frávik frá kröfum stjórnarsýslulaga, borgurunum í óhag, ef ályktanir þess efnis verða ekki dregnar með nokkrum skýrum hætti af orðalagi þeirra eða lögskýringargögnum. Ekki yrði séð af orðalagi umrædds lagaákvæðis í tekjuskattslögum, forsögu þess og samanburði við orðalag annarra ákvæða á málefnasviðinu að skýrt væri að því væri ætlað að víkja til hliðar kærurétti samkvæmt stjórnarsýslulögum. Fremur yrði ályktað að þýðing lagaákvæðisins í tekjuskattslögum væri að kveða á um fyrrisvar ríkisskattstjóra í dómsmálum um úrskurði hans um heimilisfesti. Niðurstaða umboðsmanns var því að frávísun ráðuneytisins á kæru A hefði ekki verið í samræmi við lög
- Umboðsmaður beindi þeim tilmælum til ráðuneytisins að taka málið til meðferðar að nýju, kæmi fram ósk um það frá A, og leysa úr málinu í samræmi við þau sjónarmið sem kæmu fram í álitinu. Einnig beindi hann því til ráðuneytisins taka framvegis mið af þeim sjónarmiðum.

Lögr. 96/2017

Hljóðar nú svo:

- Ríkisskattstjóri hefur úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt þessari grein. Við ákvörðun á heimilisfesti skal miðað við reglur laga um lögheimili, eftir því sem við á. **Úrskurði ríkisskattstjóra má skjóta til [yfirskattanefndar eftir ákvæðum laga um yfirskattanefnd**

ÁlagningarKærur

- Eins og áður segir er álagning tekjuskatts eiginlega vélræn. Þar af leiðandi er varla hægt að segja að ríkisskattstjóri taki formleg ákvörðun eða úrskurði í máli
- Telji skattaðili álagningu sína ranga er því eðlilegt að hann kæri hana til **RÍKISSKATTSTJÓRA**. Um slíkan kærurétt er gagngert fjallað í 99. gr. TSL, en þar segir:
 - Nú telur skattaðili skatt sinn eða skattstofn, þar með talin rekstrar-töp, ívilnun skv. 65. gr. og reikningsár skv. 1. mgr. 59. gr., ekki rétt ákveðin og getur hann þá sent rökstudda kæru, **skriflega eða rafræna, Í ÞVÍ FORMI SEM RÍKISSKATTSTJÓRI ÁKVEÐUR,** studda nauðsynlegum gögnum, til ríkisskattstjóra innan **60** daga frá dagsetningu auglýsingar ríkisskattstjóra um að álagningu skv. 1. mgr. 98. gr. sé lokið

Ákvörðun kærufrests

Kærufrestur lengdur með 13. gr. laga nr. 124/2015

- Skv. 99. gr. TSL verður að kæra álagningu innan 60 daga **FRÁ** dagsetningu auglýsingar ríkisskattstjóra um að álagningu sé lokið
- Skv. 8. gr. stjórnarsýslulaga telst birtingardagur auglýsingar um lok álagningar ekki með við ákvörðun kærufrestsins, sbr. orðið frá (ekki frá og með) og
 - beri lokadag frestsins upp á almennan frídag framlengist fresturinn auk þess til næsta virka dags eftir frídag, sbr. 2. mgr. 8. gr. stjórnarsýslulaga

Gjaldárið 2018 vegna tekjuársins 2017

Álagning kunngerð 30. júní. Síðasti dagur kærufrests var því 31. ágúst

Auglýsingar

[2018](#)[2017](#)[2016](#)

Auglýsing ríkisskattstjóra um álagningu opinberra gjalda á einstaklinga árið 2018

Álagningu opinberra gjalda á árinu 2018, sem og ákvörðun vaxta- og barnabóta, er lokið vegna þeirra einstaklinga, sem skattskyldir eru samkvæmt I. kafla laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Álagningar- og innheimtuseðlar eru aðgengilegir á þjónustuvef ríkisskattstjóra; www.rsk.is og www.skattur.is

Álagningarskrár, sem sýna álagða skatta á gjaldendur í hverju sveitarfélagi, liggja frammi á starfsstöðvum ríkisskattstjóra eða á sérstaklega auglýstum stöðum fyrir hvert sveitarfélag dagana 31. maí til 14. júní 2018 að báðum dögum meðtöldum.

Kærufresti vegna álagningar þeirra skatta og gjalda, sem álagning þessi tekur til, lýkur föstudaginn 31. ágúst 2018.

Auglýsing þessi er birt, skv. 98. gr. ofangreindra laga.

Reykjavík 31. maí 2018

Ingvar J Rögnvaldsson
ríkisskattstjóri

Áhrif síðbúinnar kæru

- Ef kært er eftir lok kærufrests vísar ríkis-skattstjóri málinu frá. Undir slíkum kringumstæðum fær skattaðili því ekki neina úrlausn
- Þar með er ekki sagt að skattaðila séu allar dyr lokaðar þar sem hann getur farið fram á að álagning hans verði endur-upptekin
- Ríkisskattstjóri er hins vegar ekki skyldur að gera það, sbr. 2. mgr. 101. gr. TSL

2. mgr. 101. gr. TSL

Endurákvörðunarréttur skattaðila

- Ríkisskattstjóra er **heimilt** að taka til greina beiðni skattaðila um breytingu á ákvörðun um skattstofn eða skattálagningu, **pó lengst sex tekjuár aftur í tímann**, talið frá því ári þegar beiðni kemur fram, **enda liggi verulegir hagsmunir að baki slíkri beiðni. Víkja má frá þessum tímamörkum ef sérstakar ástæður eru fyrir hendi**
- Beiðni skal byggjast á nýjum gögnum og upplýsingum sem ekki var unnt að koma að innan tímamarka 99. gr. Þá skulu skilyrði 96. gr. TSL uppfyllt ef um hækkun er að ræða
- Heimilt er skattaðila að kæra breytingar til yfirskattanefndar, sbr. lög nr. 30/1992

YSÚ 130/2011

sex ára reglan

- Kæra í máli þessu varðaði úrskurð ríkisskattstjóra sem kveðinn var upp í tilefni af erindi kæranda til embættisins þar sem kærandi fór fram á leiðréttingu á álagningu opinberra gjalda og ákvörðun staðgreiðslu opinberra gjalda félagsins vegna fyrri ára í tilefni af dómi Hæstaréttar Íslands frá 14. janúar 2010 í máli kæranda
- Með hinum kærða úrskurði leiðrétti ríkisskattstjóri áður ákvarðaða staðgreiðslu kæranda vegna staðgreiðsluáranna 2002, 2003, 2004 og 2005 og áður álögð opinber gjöld félagsins gjaldárin 2003, 2004 og 2005 til samræmis við niðurstöðu dómstóla í málinu
- Með úrskurðinum synjaði ríkisskattstjóri aftur á móti beiðni kæranda um leiðréttingu álagðra opinberra gjalda og staðgreiðslu vegna tekjuáranna 2000 og 2001. Yfirskattanefnd taldi að þar sem dómur héraðsdóms í máli kæranda vegna tekjuáranna 2002, 2003, 2004 og 2005 hefði verið kveðinn upp 15. janúar 2009 væri sex ára tímafrestur til leiðréttingar samkvæmt 3. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003 vegna tekjuáranna 2000 og 2001 liðinn. Kröfu kæranda var því hafnað

Leiðréttingar

- Gera verður greinarmun á rangri álagningu vegna ágreinings um efni framtals og rangri álagningu vegna augljósra reikningssekkja o. s. frv.
 - Slíkar reikningssekkjur geta auðvitað bæði stafað frá skattaðila og skattyfir-völdum
- Skattaðili getur óskað eftir leiðréttingu á hinu síðartalda hvenær sem er og er því ekki háður kærufresti í því sambandi

Skattframtal sem kæra

- Skattframtal, sem berst eftir lok framtalsfrests, **en áður en álagningu er lokið**, skal tekið sem **KÆRA** til ríkisskattstjóra, hvort sem skattaðili kærir skattákvörðun eða ekki, sbr. 2. málsl. 1. mgr. 99. gr. TSL
- Eins og áður sagði hefur ríkisskattstjóri takmarkaðan rétt á að breyta skattframtali aðila í óhag fyrir álagningu nema tilkynna um það fyrst og gefa ...
- Þetta gildir ekki við ofangreindar aðstæður og helgast af því að litið er á skattframtalið sem andmæli (í sjálfu sér) við áætlun ríkisskattstjóra á skattstofnum skattaðila samkvæmt 95. gr. TSL

Málshraði álagningarkæra

- Innan tveggja mánaða frá lokum kærufrests skal ríkis skattstjóri hafa úrskurðað kæru. Úrskurðir ríkisskatt-stjóra skulu rökstuddir og sendir kærendum í ábyrgðar-bréfi. Andstætt álagningu er þetta því formleg ákvörðun
- Venjulega er álagning kunngerð 24. eða 25. júní ár hvert og rennur kærufrestur því út 24. eða 25. ágúst. Samkvæmt því á ríkisskattstjóri að hafa lokið við að úrskurða kæru um mánaðarmótin okt./nóv. Algengt er hins vegar að þetta dragist fram í jan. /febr. og er almennt ekkert unnt að gera við því
- Hægt er að skjóta kærúrskurð ríkisskattstjóra til **Yfir skattanefndar** samkvæmt sömu reglum og gilda um endurákvörðunarmál

Endurákvörðunarkærur

- Endurákvörðun á opinberum gjöldum er tekin með formlegum úrskurði. Þessi úrskurður er endanleg niðurstaða ríkisskattstjóra í málinu
- Úrskurðinum verður því ekki breytt á ríkisskatt-stjórástigi nema unnt sé að leggja fram nýjar upplýsingar er breyta grundvelli málsins í veru-legum mæli
- Almennt á skattaðili því ekki annarra kosta vöð en að kæra úrskurðinn til **YFIRSKATTANEFNDAR**

ENDURupptakaMALA

undantekning frá kærurétti/þörf

Sjá 24. gr. stjórnslulaga

Getur framlengt kærufrest til YSN

- Eftir að stjórnvald hefur tekið ákvörðun og hún verið tilkynnt á aðili máls rétt á því að mál sé tekið til meðferðar á ný ef:
 1. ákvörðun hefur byggst á **ófullnægjandi eða röngum upplýsingum** um málsatvik, eða
 2. íþyngjandi ákvörðun um boð eða bann hefur byggst á atvikum sem breyst hafa verulega frá því að ákvörðun var tekin
- Eftir að **þrjú mánuðir** eru liðnir frá því að aðila var tilkynnt um ákvörðun eða aðila var eða mátti vera kunnugt um breytingu á atvikum þeim sem íþyngjandi ákvörðun var byggð á, verður beiðni um endurupptöku máls þó **ekki** tekin til greina, nema að fengnu samþykki frá öðrum aðilum málsins
- **Mál verður þó ekki tekið upp að nýju ef ár er liðið frá fyrr-greindum tímamörkum nema veigamiklar ástæður mæli með því**

Kærufrestur til yfirskattanefndar

- Úrskurðum ríkisskattstjóra um endurákvörðun skv. 5. mgr. 96. gr. og kæruúrskurðum skv. 99. gr. má skjóta til yfirskattanefndar eftir ákvæðum laga um yfirskatta-nefnd, sbr. 100. gr. TSL
- Í lögum nr. 30/1992 um yfirskattanefnd er fjallað um kærufrest í 5. gr. laganna og segir þar að kærufrestur skuli vera **þrjú mánuðir frá** póstlagningu úrskurðar ríkisskattstjóra
- Um ákvörðun kærufrestsins nánar fer eftir stjórnarsýslu-lögum, sbr. það sem sagði hér að framan

Fylgigögn kæru til Yfirskattanefndar

- Kæru til yfirskattanefndar skal fylgja **frumrit eða endurrit** úrskurðar ríkisskattstjóra sem kæran tekur til
- Í kærinni skal jafnframt koma fram **HVAÐA ATRIÐI** í úrskurðinum sæta kæru og **rökstuðningur fyrir kröfum** (málsástæður og lagarök). Gögn, sem ætluð eru til stuðnings kærinni, skulu fylgja í frumriti eða endurriti
- Ef kæra fullnægir ekki þessum skilyrðum skal yfirskatta-nefnd beina því til kæranda að bæta úr annmörkum innan hæfilegs frests og verði kærandi ekki við því skal yfirskattanefnd vísa kærinni frá

Efnisyfirlit kæru

- Skattaðili, nafn, kt. og heimilisfang
- Kæruumboð
- Kröfugerð
- Málavaxtalýsing
- Málsástæður og lagarök
- Lokaorð

YSÚ 59/2010

Bindandi réttaráhrif úrskurða

- Með úrskurði yfirskattanefndar nr. 240/2008 í máli kæranda var felld úr gildi sú ákvörðun skattstjóra að færa kæranda til tekna sem **skattskylda gjöf** í skattframtali hans árið 2006 mismun á kaupverði fasteignar, sem kærandi keypti af launagreiðanda sínum árið 2005, og matsverði fasteignarinnar, en skattstjóri leit svo á að kærandi hefði keypt fasteignina fyrir of lágt verð
- Í framhaldi af þessum úrskurði yfirskattanefndar tók skattstjóri málið til meðferðar að nýju og færði kæranda umræddan mismun til tekna í skattframtali árið 2006 sem **skattskyldar launatekjur**, þ.e. starfstengd hlunnindi
- Yfirskattanefnd féllst á með kæranda að niðurstaða í úrskurði nefndarinnar nr. 240/2008 hefði staðið því í vegi að skattframtal kæranda árið 2006 yrði tekið til meðferðar að nýju vegna sömu atriða og verið hefðu til meðferðar í hinu fyrra kærumáli, enda hefði verið tekin **efnisleg afstaða** til ágreiningsefnisins með úrskurði yfirskattanefndar í því máli. Var úrskurður skattstjóra því felldur úr gildi

Endurákvörðun skatta

Sjónarmið skattaðila og ríkisskattstjóra

- Álagning skatta er almennt mjög íþyngjandi. Þess vegna er afar mikilsvert að aðilar þurfi ekki að vera lengi í óvissu um það hvort réttilega hafi verið lagt á
- Ríkið notar skatta til að fjármagna framkvæmdir og þjónustu svo og til að færa verðmæti frá tekjuháum til tekjulágra. Við þessa skiptingu er ekki spurt hvort aðili hafi greitt réttan skatt með réttum hætti heldur byggir skiptingin á því að svo sé í raun
- **Hið opinbera gengur semsé út frá því að allir séu heiðarlegir.** Komi síðar í ljós að aðili hafi vantalið tekjur eða oftalið gjöld er því eðlilegt að ríkið geti endurákvæðað skatta hans jafn langt aftur í tímann og rangindin hafa varað
- Þetta er sanngjarnt og eðlilegt vegna þess að hlutaðeigandi hefur notað framkvæmdir og þjónustu svo og fengið millifært fé jafn langan tíma

Eftirlitsskylda ríkisskattstjóra

- Ríkisskattstjóra ber að fylgjast með því að framtal sé rétt, sbr. 102. gr. TSL
- Þetta verður hann að gera innan hæfi-legs tíma. **Hver þessi tími er ræðst af pólitísku mati**
- Vanræki ríkisskattstjóri þessa skyldu sína innan tímamarkanna getur hann því ekki endurákvarðað skatta aðila eftir það

Ákvæði 97. gr. TSL

- Ákvæði 97. gr. TSL hefur að geyma fyrirmæli um það **HVERSU LANGT** aftur í tímann skattyfirvöldum er heimilt að endurákvarða skatta
- Greinin skiptist í tvær málsgreinar og skv. þeirri fyrri geta skattyfirvöld endurákvarðað skatta **SEX ÁR** aftur í tímann en þeirri síðari aðeins tvö

97. gr. TSL

Tvenns konar tímamörk

- Heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. nær til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram
- Hafi skattaðili látið í té í (1)framtali sínu eða (2)fylgi-gögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er þó eigi heimilt að endurákværða honum skatt 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

Sex ár

- Orðið „ár“ í 97. gr. TSL merkir **tekjuár**. Standi til að endurákværða skatta aðila árið 2018 takmarkast endurákvörðunar réttur ríkisskattstjóra því við síðustu sex árin sem næst eru á undan því ári
- Ríkisskattstjóri má því endurákværða vegna
 - (1) 2017, (2) 2016, (3) 2015, (4) 2014, (5) 2013 og (6) 2012
 - **HINS VEGAR ER ENDURÁKVÖRÐUN VEGNA (7) 2011 ÓHEIMIL**

Tvö ár

- Hafi skattaðili látið í té með framtali sínu eða fylgigögnum þess **fullnægj-andi upplýsingar**, sem byggja mátti rétta álagningu á, takmarkast endur-ákvörðunarréttur ríkisskattstjóra við árin
 - (1) 2017 og (2) 2016
 - Endurákvörðun vegna **(3) 2015** er því óheimil

Hver er þín skoðun?

- Er fresturinn of skammur
- Er fresturinn of langur
- Ef fresturinn er of skammur að þínu mati viltu þá framlengja hann almennt eða einskorða framlenginguna við ákveðin mál?

Skattarefsimál

sjá 3. mgr. 97. gr. TSL

- Fari fram rannsókn við embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins eða hjá embætti sérstaks saksóknara á skattskilum aðila **reiknast heimild til endurákvörðunar frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst**

Sex eða 2ja ára reglan, hvað skilur í sundur?

- Skattaðila skiptir augljóslega miklu hvort ríkis-skattstjóri hafi heimild til að endurákvarða skatta hans sex eða tvö ár aftur í tímann
- Nauðsynlegt er því fyrir okkur að vita hvað skilur í sundur eða ræður úrslitum í því sambandi
- Þessu svarar 2. mgr. 97. gr. TSL þannig að endurákvörðunarheimildin takmarkist við tvö ár **ef skattaðili hefur látið í té með skattframtali sínu og fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á**

Skattframtalið, fullnægjandi upplýsingar

- Við skil á framtali ber ríkisskattstjóra að fara yfir það og leiðréttu augljósar reikningsskekkjur eða ranga tilgreiningu tekna/gjalda eða eigna/skulda
- Umrædd atriði geta bæði snert framtal yfirstandandi árs og eldri ára
 - Dæmi hins síðartalda er t.d. frestaður söluhagnaður af íbúðarhúsnæði sem gleymist að telja fram að liðnum freststíma
- Farist þetta fyrir myndi almennt litið svo á að ríkisskattstjóri hefði aðeins tvö ár til að bæta ráð sitt

Mistök við álagningu

- Áður fyrr voru framtalsupplýsingar handskráðar. Við þá aðgerð gátu mistök gerst
 - Í stað hagnaðar að fjárhæð 6.000.000 kr. var t.d. skráð 600.000 kr. / 60.000 kr. / 6.000 kr.
- Í einstaka tilvikum gleymdist jafnvel að leggja á. En sem betur fer var það þó sjaldgæft
- Slík mistök voru í úrskurðarframkvæmd almennt talin á ábyrgð skattyfirvalda þannig að endurákvörðunar réttur ríkisskattstjóra hlaut að takmarkast við tvö ár

Fylgigögn framtals

- Fylgigögn framtals er t. d. ársreikningur. Til hans telst bæði efnahagsreikningur og rekstrarreikningur svo og skýringar með honum. Í þessum gögnum geta verið það góðar upplýsingar að vanræksla ríkisskattstjóra á skoðun þeirra fyrir álagningu valdi því að réttur til endurákvörðunar á opinberum gjöldum aðila takmarkist við 2 ár. Til fróðleiks má t.d. nefna
 - dómana um gjaldfærslu eftirlaunaskuldbindinga. Slíkur frádráttur er almennt talinn óheimill en þar sem ítarleg grein var gerð fyrir útreikningi skuldbindinganna í skýring-um með ársreikningum umræddra fyrirtækja var ekki talið heimilt að endurákvæða skatta þeirra lengra aftur í tímann en tvö ár

YSÚ 1023/1997

- Kærandi seldi íbúð í smíðum á árinu 1991. Í skattframtali sínu árið 1992 gerði kærandi grein fyrir sölunni og fór fram á frestun á skattlagningu söluhagnaðar þar sem endurfjárfesting í íbúðarhúsnæði hefði ekki farið fram á árinu
- Skattstjóri endurákvæðaði hinn 29. janúar 1996 áður álögð opinber gjöld kæranda gjaldárið 1994. Var breyting skattstjóra í því fólgin að skattleggja hjá kæranda helming fyrrgreinds söluhagnaðar á þeim grundvelli að kærandi hefði ekki endurfjárfest í íbúðarhúsnæði innan lögmæltra tímamarka
- Yfirskattanefnd felldi umrædda tekjufærslu úr gildi með því að tímafrestur til endurákvörðunar samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hefði verið liðinn þegar skattstjóri hratt breytingu sinni í framkvæmd, enda var talið að þær upplýsingar hefðu legið fyrir af hálfu kæranda í skattframtölum kæranda sem byggja hefði mátt rétta álagningu á

YSÚ 161/2002

- Hinn 20. nóvember 2001 endurákvarðaði skattstjóri opinber gjöld kæranda gjaldárið 1999 og færði kæranda til tekna söluhagnað fasteignar sem seld var á árinu 1996 og kærandi hafði frestað skattlagningu á um tvenn áramót í skattframtali sínu árið 1997
- Talið var að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hefði átt við um hina umdeildu endurákvörðun skattstjóra, enda hefðu allar upplýsingar um sölu fasteignarinnar og fjárhæð skattskylds söluhagnaðar komið fram í skattframtali kæranda árið 1997. Þar sem endurákvörðun skattstjóri fór ekki fram innan tilskilinna tímamarka samkvæmt ákvæðinu var hún felld úr gildi

YSÚ 5/1998

Gleymt að leggja á

- Kærandi, sem var sameignarfélag, stóð skil á skattframtali í framtalsfresti árið 1994. Þrátt fyrir það sætti félagið engri álagningu gjaldárið 1994, að undanskildu markaðsgjaldi og tryggingagjaldi, við almenna álagningu það ár. Það var fyrst með endurákvörðun skattstjóra hinn 10. apríl 1996 að álagning vegna gjaldársins 1994 fór fram á félagið. Yfirsattanefnd tók fram að legið hafi fyrir við móttöku skattstjóra á skattframtali sameignarfélagsins árið 1994 að skattstjóri hefði fallist á sjálfstæða skattskyldu félagsins við meðferð á skattframtali þess árið 1993. Allt að einu hefði skattstjóri látið hjá líða að leggja á skattframtal félagsins gjaldárið 1994 og enga afstöðu tekið til þess, sbr. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981. Af hálfu skattstjóra hefði ekki annað komið fram um ástæður fyrir því að ekki hefði verið lagt á sameignarfélagið fyrr en raun bar vitni en að láðst hefði að leggja á. Samkvæmt þessu og með sérstakri skírskotun til þess að afstaða skattstjóra til sjálfstæðrar skattskyldu félagsins hefði þegar legið fyrir við álagningu gjaldárið 1993 taldi yfirsattanefnd að 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 tæki til endurákvörðunar skattstjóra, og féllst á kröfu kæranda. Yfirsattanefnd tók fram að aðstæður væru ekki með hliðstæðum hætti og á hefði reynt í dómi Hæstaréttar Íslands frá 13. nóvember 1997 (H 1997:3274)[Sjá ST 1997:162].

YSÚ 104/2007

- Kærð var sú breyting skattstjóra á skattframtali kæranda árið 2003 að skattleggja hjá honum launatekjur frá Grænlandi
- Yfirskattanefnd felldi breytingu skattstjóra úr gildi á þeim grundvelli að frestur til endur ákvörðunar samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hefði verið liðinn, **en kærandi hafði gert grein fyrir umræddum tekjum og fjárhæð þeirra í athugasemdadálki í skattframtali sínu umrætt ár**

YSÚ 332/2013

- Ríkisskattstjóri færði kæranda til tekna í skattframtali hennar árið 2010 hækkun greiðslna sem stafaði af endurreikningi Tryggingastofnunar ríkisins á tekjutengdum bótum kæranda á árinu 2009
- Ekki var talið að óyggjandi upplýsingar hefðu legið fyrir ríkisskattstjóra fyrir álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2010 um aðra fjárhæð greiðslna til kæranda frá Tryggingastofnun ríkisins en þá sem byggt hefði verið á við álagninguna í samræmi við leiðréttu launauppgjöf stofnunarinnar
- Var því ekki fallist á með kæranda að frestákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hefði girt fyrir hina umdeildu breytingu ríkisskattstjóra á skattframtali hennar árið 2010. Vegna athugasemda kæranda varðandi staðgreiðsluskil Tryggingastofnunar ríkisins var bent á að hugsanleg vanræksla launagreiðanda á skyldum sínum samkvæmt staðgreiðslulögum nr. 45/1987 gæti ekki leyst launamann undan framtals- og skattskyldu, væri um skattskyldar tekjur að ræða

Aðrir frestir, sjá 2. mgr. 15. gr. laga um yfirskattanefnd

- Fjármálaráðherra er æðsti yfirmaður skattamála á Íslandi. Skv. því ber honum að taka ákvörðun um málsskot á kæruúrskurðum skattyfirvalda svo sem yfirskattanefndar
- Vegna réttaröryggis borgaranna er þó nauðsynlegt að ákveðnir tímafrestir séu á slíkri málshöfðun, sbr. sjónarmiðið um endurákvörðunarheimild ríkisskatt-stjóra
- Ákvæði 2. mgr. 15. gr. laga um yfirskattanefnd hefur að geyma reglu um slíkan frest. **Telji fjármálaráðherra úrskurð yfirskattanefndar rangan segir í greininni að hann verði að höfða mál innan sex mánaða frá dag-setningu hans**

Gagnkvæmni

- Skattákvarðanir eru íþyngjandi ákvarðanir. Af þeim sökum er nauðsynlegt að borgurunum sé sýnd tillitsemi. **ALLIR ERU SAMMÁLA UM ÞAÐ**
- En hvað með borgarana. Ber þeim ekki skylda til að koma eins fram gagnvart ríkinu og samþykkjum við það er þá ekki eðlilegt að
 - Réttur skattaðila til að óska endurákvörðunar á sköttum/áætlun takmarkist við sex (eða tvö) ár
- Skoðið 2. mgr. 101. gr.TSL. Skv. henni eiga skattaðilar rétt á endurskoðun 6 ár aftur í tímann. Jafnræði ríkir því með aðilum

Endurákvörðunarheimild

ríkisskattstjóra, sbr. 3. mgr. 101. gr. TSL

- Ríkisskattstjóri getur að eigin frumkvæði eða samkvæmt beiðni leiðrétt álagningu á skattaðila ef YFIRSKATTANEFND EÐA DÓMSTÓLAR hafa í hliðstæðu máli hnekk skattframkvæmd sem skattskil eða ákvörðun ríkisskattstjóra var byggð á
- Breyting af þessu tilefni getur tekið til skattstofns eða skatts **frá og með því tekjuári** sem um var fjallað í máli því sem hliðstætt er talið, **pó lengst SEX ÁR aftur í tímann**, talið frá því (tekju) ári þegar úrskurður eða dómur var kveðinn upp

Lovísu málið

Túlkun skattalaga

- Túlka verður skattalög eins og önnur lög. Um túlkun laga gilda almennar reglur. Samkvæmt því kemur til álitá að beita túlkun eftir
 1. Orðanna hljóðan; meginregla
 2. Rýmkandi skýringu; tekur til tekna, sbr. 1. mgr. 7. gr. TSL
 3. Þrengjandi skýringu; á við um undantekningar frá lögum
 4. Löggjöfnun; heyrir til undantekninga
 5. Eðli máls og meginreglum laga, þar með talið tilgangur;
- Hægt er að byggja túlkunina aðeins á lögnum sem slíkum það er hinum skrifaða texta þess og lögum og öðrum lögskýringargögnum eins og það er kallað, sem geta þá verið frumvarp til laga, umræður á Alþingi, skýrslur embættismanna og annarra sérfræðinga svo og fordæmum

(Ó)Skýrleiki skattalaga

- HRD 1994/2916. Í málinu var deilt um það hvernig túlka bæri hugtakið **sjómannsstörf** í B-lið 68. gr. áður gildandi tekjuskattslaga
- Nánar tiltekið var um að ræða mann sem starfaði um borð í hafnsögubát og annaðist því leiðsögn skipa. Skv. því stundaði hann ekki hefðbundin sjómannsstörf
- Um ágreininginn segir Hæstiréttur m.a. þetta: Samkvæmt 1. másl. 40. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands má engan skatt á leggja né aftaka nema með lögum. Skattalög eru íþyngjandi fyrir borgarana. **Með hliðsjón af þessu hefur almennt verið talið nauðsynlegt að skattalög væru ótvíræð svo og ítarleg eftir því, sem nauðsyn kann að reynast**
 - Beri löggjafanum (Alþingi) skylda til að bæta úr óskýrleika í skattalögum, en bera hallan af því ella. **Verður því vafi að öllu jöfnu að skýrast skattþegni til ívilnunar**
 - **Undantekningarreglur í lögum ber oft að skýra þröngt.** Með hliðsjón af framan-greindu (það er skyldu skattyfirvalda að hafa lög skýr) verður þó ekki fallist á, að slík regla eigi almennt við orðskýringar í skattalögum
 - Orðskýring, sem þessi, hlýtur því að velta á **orðanna hljóðan** og **almennri málmerkingu**

Lögmætisreglan

- Samkvæmt lögmætisreglunni ber að byggja skatta á lögum. Almennt er talið að þetta setji því skorður hvaða túlkunaraðferðum megi beita þegar skattalög eiga í hlut
- **SKV. ÞVÍ BER AÐ LEITAST VIÐ AÐ BYGGJA TÚLKUN SKATTALAGA Á ORÐANNA HJÓÐAN**
- Ekki er þó um hreina (hlutlæga) orðabókatúlkun að ræða. Með könnun á löggjafarviljanum er leitast við að haga túlkuninni þannig að tilgangur hans nái fram að ganga

Þrengjandi skýring

- Skattskyldan (aðilar og tekjur) er almenn. Vegna þessa er því haldið fram að túlka beri ákvæði um þau efni **RÚMT**
- Frádráttur felur í sér undantekningu frá meginreglu skv. núgildandi lögum. Öfugt við tekjurnar er því viss tilhneiging til að segja að túlka beri ákvæði um frádrátt **ÞRÖNGT**
- Að minni hyggju ber að fara varlega í svona ályktanir. Hér áður fyrr voru t.d. nettótekjur hinn almanni álagningargrundvöllur manna og fyrirtækja. Svo er ekki nú
- Þótt álagningarforsendurnar hafi breyst er ekki sjálfgefið að unnt sé að yfirfæra það á túlkunina

Jafnræðisregla

- Við framkvæmd opinbers valds ber að gæta jafnræðis
- Þetta þýðir annars vegar að óheimilt er að mismuna skattaðilum og hins vegar að skattyfirvöldum ber að úrskurða **SAMS KONAR MÁL EINS**
- Fordæmi í skattarétti hafa því sérlega ríkt vægi við úrlausn mála

Jafnræðisregla og stjórnar-skráin

- Stjórnsýslulögin eru ekki eina heimildin um jafnræðisreglu. Þannig er mælt fyrir um hana í stjórnarskránni, sbr. 65. gr. og mannréttinda sáttmálum
- Jafnræðisregla er líka innbyggð í skattahug-takið sem slíkt. Felst það í kröfunni um að skattur skuli vera almenn greiðsla álögð eftir almennum efnislegum mælikvarða að teknu tilliti til ákveðins jafnræðis aðila.
Munið fyrsta tímenn

Mannréttindi Iðnaðarmálagjald atvinnufrelsi, jafnræði

- V krafðist þess að álagning iðnaðarmálagjalds á hann fyrir árin 2001 til 2004 yrði felld úr gildi. Með vísan til dóms Hæstaréttar frá 17. desember 1998 í máli nr. 166/1998 var **ekki** talið að sú skipan mála, sem kveðið væri á um í 3. gr. laga nr. 134/1993, um að tekjur af iðnaðarmálagjaldi skuli renna til Samtaka Iðnaðarins, fæli í sér skylduaðild V að samtökunum, sem bryti gegn stjórnarskrá og mannréttindasáttmála Evrópu
- Var því ekki fallist á að lögin stönguðust á við 2. mgr. 74. gr. stjórnarskrárinnar. Þá var hvorki talið að með lagafyrirmælum um álagningu gjaldsins hefði löggjafinn farið út fyrir heimildir sínar né að hún stangaðist á við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnar-skrárinnar

Vörður hafði sigur



Hús Mannréttindadómstólsins í Strassborg.
mbf.is/GSH

Innlent | mbf.is | 27.4.2010 | 10:29

Iðnaðarmálagjald andstætt félagafrelsi

Mannréttindadómstóll Evrópu komst í morgun að þeirri niðurstöðu að íslensk lög um iðnaðarmálagjaldið standist ekki ákvæði mannréttindasáttmála Evrópu. Um er að ræða mál, sem Vörður Ólafsson höfðaði gegn íslenska ríkinu en Hæstiréttur komst að þeirri niðurstöðu árið 2005 að álagning iðnaðarmálagjaldsins hefði verið lögmæt.

- [Senda frétt](#)
- [Prenta frétt](#)
- [Upplestur á frétt](#)
- [Deila](#)
- [Blogga um frétt](#)

Bloggað um fréttina

[2 blogg um fréttina »](#)

Dómstóllinn í Strassborg komst að þeirri niðurstöðu, að íslensk stjórnvöld hefðu ekki getað réttlætt þá íhlutun í félagafrelsi Varðar, sem fælist í gjaldinu og ekki tryggt jafnvægis milli réttar hans til að neita aðild að félagi og þeirra hagsmuna sem fælust í því að þróa og efna iðnað í landinu. Þess vegna hefði ríkið brotið gegn 11. grein mannréttindasáttmálans um félagafrelsi.

Úrskurðaði dómstóllinn að íslenska ríkið skuli greiða Verði 26 þúsund evrur í málskostnað en hann hafði ekki farið fram á skaðabætur.

Iðnaðarmálagjald, 0,08%, er lagt á allan iðnað í landinu. Tekjur af gjaldinu renna til Samtaka iðnaðarins og á að verja þeim til að vinna að eflingu iðnaðar og iðnþróunar í landinu.

Í tilkynningu frá Samtökum iðnaðarins segir, að niðurstaðan sé vonbrigði. Tvívegis hafi Hæstiréttur Íslands fjallað um málið og komist að annarri niðurstöðu en nú hafi mannréttindadómstóllinn kveðið upp sinn dóm.

„Samtök iðnaðarins áttu ekki aðild að þessum dómsmálum enda þótt þau vörðuðu gjald sem iðnaðurinn í landinu greiðir og rennur til þeirra. Það var ríkið sem var varnaraðili í málinu enda fjallað um lög frá Alþingi sem hafa verið í gildi um áratugaskeið. Niðurstaðan hefur mikil áhrif á rekstur Samtaka iðnaðarins og þar með hagsmunagæslu iðnaðarins í landinu. Niðurstaðan mun einnig hafa áhrif á fjármögnun annarra hagsmunasamtaka og verkefna í atvinnulífinu.

Samtök iðnaðarins munu þegar í stað óska eftir viðræðum við iðnaðarráðherra um framhald málsins og hvernig íslensk stjórnvöld hyggjast bregðast við,” segir í tilkynningu SI.

Efni þessa fyrirlestura byggist á bókinni:
Skattur á menni

TAKK FYRIR