

REGLUGERÐ

um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna.

I. KAFLI

Almennt.

1. gr.

Gildissvið og tilgangur.

Reglugerð þessi gildir um málsmeðferð við framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna og tekur til þeirra beinu og óbeinu skatta og gjalda, sem ríkisskattstjóri annast álagningu og aðra framkvæmd á.

Ríkisskattstjóri fer með skatteftirlit, skattrannsóknir og samstarf við lögreglu samkvæmt því sem mælt er fyrir um í reglugerð þessari, en um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna fer samkvæmt þeim valdheimildum sem afmarkaðar eru í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og fyrirmælum ríkissaksóknara um vísun mála til lögreglu.

2. gr.

Hlutverk ríkisskattstjóra.

Ríkisskattstjóri, sbr. 1. gr., annast og fer með yfirstjórn skatteftirlits og skattrannsókna á landinu öllu og fer ákvörðun um hvort mál sæti skatteftirliti eða skattrannsókn eftir því sem nánar er kveðið á um í reglugerð þessari. Þá fer ríkisskattstjóri með rannsókn á brotum á lögum um bókhald og ársreikninga. Ríkisskattstjóra er eftir atvikum heimilt að vísa máli til lögreglu eða skylt samkvæmt fyrirmælum ríkissaksóknara, sbr. 121. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þá getur hann tekið mál eða tiltekna þætti þess til rannsóknar að beiðni lögreglu. Ríkisskattstjóri ákvarðar sektir skv. 109. gr. fyrrgreindra laga, og samsvarandi ákvæðum annarra skattalaga s.s. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt og laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Semja skal árlega áætlun um eftirlits- og rannsóknaraðgerðir. Þá skal árlega gefa fjármála- og efnahagsráðherra skýrslu um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna og árangur af þeim.

Ríkisskattstjóri aflar upplýsinga sem skipt geta máli fyrir framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna, m.a. frá erlendum skattyfirvöldum á grundvelli samninga þar um.

3. gr.

Mörk skatteftirlits og skattrannsókna.

Ríkisskattstjóri skal svo fljótt sem við verður komið leggja mat á hvort mál vegna gruns um mögulega annmarka á skattskilum gefi tilefni til frekari skoðunar og þá hvort þau skuli sæta meðferð sem skatteftirlitsmál eða skattrannsóknarmál.

Ef ljóst þykir að annmarkar séu á skattskilum einstaklings eða lögaðila, sbr. 8. gr., og að þeir séu tilkomnir vegna ámælisverðrar háttsemi m.t.t. ásetnings eða stórkostlegs gáleysis, skal mál að öllu jöfnu sæta skattrannsókn, enda þyki háttsemin líkleg til sakfellis.

Vakni rökstuddur grunur, sbr. 2. mgr., við skatteftirlit um að framið hafi verið refsivert brot samkvæmt framangreindu, skal frekari upplýsinga og gagna ekki aflað frá skattaðila, heldur skal málið sæta skattrannsókn.

Við mat á því hvort máli verði lokið í kjölfar skatteftirlits án skattrannsóknar skal m.a. tekið mið af alvarleika málsins og atvikum þess að öðru leyti, þ.e. við hvaða aðstæður og með hvaða hætti brot hafi verið framið, fjárhæðum undandreginna skattstofna og hvort háttsemi sé ítrekuð.

Háttsemi sem telst sagnæm samkvæmt refsíákvæðum skattalaga og/eða almennra hegningarlaga sætir skattrannsókn enda sé sagnæmisstig stórkostlegt hirðuleysi eða ásetningur, fjárhæð undandreginna skattstofna veruleg eða háttsemi ítrekuð, sbr. 7. og 8. gr.

Komi í ljós að sagnæmi eða fjárhæðir reynist aðrar en í fyrstu var talið er unnt að færa mál eða hluta þess milli skatteftirlits og skattrannsókna enda sé þess gætt að líta til allra atvika máls, s.s. umfangs rekstrar, árafjölda sem undandráttur hefur staðið yfir og ítrekunar háttseminnar.

Gæta skal að því að sambærileg mál hljóti sömu meðferð.

II. KAFLI Skatteftirlit.

4. gr.

Skatteftirlit í skilningi reglugerðar þessarar tekur til hvers konar könnunar á réttmæti skattskila fyrir og eftir álagningu, sbr. ákvæði 8. gr. sem leitt geta til endurákvörðunar opinberra gjalda eða skatta, samtímaeftirlits með rekstraraðilum, svo og annarra aðgerða sem ætlað er að tryggja að skattaðilar standi skil á lögboðnum skýrslum og upplýsingum um skattstofn eða skattskyldu manna og lögaðila.

Í könnun á réttmæti skattskila felst m.a. samanburður upplýsinga við skattframtöl og aðrar skýrslur skattaðila sem fyrir hendi eru innan skattkerfisins og/eða gagna sem aflað er frá skattaðilum eða öðrum s.s. við mat á réttmæti frádráttarliða, innskatts og endurgreiðslukrafna.

Með samtímaeftirliti er átt við athugun á bókhaldi rekstraraðila og eftir atvikum veitingu leiðbeininga, þar sem lögð skal áhersla á fyrir fram ákveðin atriði svo sem tekjuskráningu, launabókhald og skil á staðgreiðslu, virðisaukaskatti og öðrum gjöldum.

Skatteftirlitsmál verða öllu jafna rekin sem slík á grundvelli hlutlægra gagna sem almenn stjórnsýsluréttarmál, þar sem á grundvelli rannsóknarreglu 11. gr. skal leitast við að upplýsa mál nægjanlega, þar með talið að kalla eftir skýringum og forsendum skattaðila áður en ákvörðun er tekin um framvindu máls.

5. gr.

Öflun og meðferð gagna vegna skatteftirlits.

Öflun gagna vegna skatteftirlits fer fram á grundvelli ákvæða í skattalögum um upplýsingaskyldu og eftirlitsheimildir, sbr. 94. gr., sbr. og eftir atvikum 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Jafnframt skal höfð hliðsjón af ákvæðum 17. gr. þessarar reglugerðar um öflun gagna vegna skattrannsókna. Ákvæði 18. gr. gilda með sama hætti að því er varðar skráningu og meðferð gagna vegna skatteftirlits.

Eftir því sem unnt er skal við það miðað að öll umfangsmikil gagnaöflun frá rekstraraðilum fari fram rafrænt, í starfsstöð eða á skrifstofu þeirra.

6. gr.

Endurákvörðun opinberra gjalda vegna skatteftirlits.

Endurákvörðun opinberra gjalda skal öllu jafna fara fram í kjölfar skatteftirlits nema máli sé vísað til skattrannsókna, sbr. 8. gr. Endurákvörðun er kæránleg til yfirskattanefndar skv. 5. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd.

III. KAFLI Skattrannsókn.

7. gr.

Það teljast skattsvik þegar aðili gefur af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangar eða villandi upplýsingar sem ætlaðar eru til grundvallar við skattákvörðunum. Sama gildir ef aðili vanrækir að veita upplýsingar sem kunna að hafa þýðingu, hvort heldur vegna eigin skattskila eða annarra.

Vakni grunur um að skattsvik sem fela jafnframt í sér að refsiverð brot á lögum um tekjuskatt og lögum um aðra skatta og gjöld hafi verið framin eða lögum um bókhald eða ársreikninga, fer ríkisskattstjóri með meðferð málsins, enda standi fyrirmæli ríkissaksóknara ekki í vegi fyrir því, sbr. 121. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Heimilt er að ljúka máli með endurákvörðun opinberra gjalda, ákvörðun sektar eða með því að vísa því til meðferðar lögreglu, sbr. 2. mgr. 121. gr. fyrrgreindra laga. Ríkisskattstjóra er einnig heimilt að taka mál eða tiltekna þætti þess til rannsóknar að beiðni lögreglu. Við skattrannsókn skal gætt að ákvæðum laga um meðferð sakamála eftir því sem við getur átt, einkum varðandi réttarstöðu grunaðra manna á rannsóknarstigi.

8. gr.

Hvenær mál sætir skattrannsókn.

Svofelldir annmarkar á skattskilum skulu almennt sæta skattrannsókn nema ljóst þyki af öllum atvikum máls að skattsvik hafi ekki verið framin sbr. 1. mgr. 7. gr. og ekki sé um að ræða tilvik sem 9. gr. tekur til:

1. Þegar um er að ræða vanframtaldar tekjur af atvinnurekstri eða vanframtalda skattskylda veltu til virðisaukaskatts eða aðra vanframtalda skattstofna vegna atvinnurekstrar.
2. Atvinnurekstur hefur ekki verið tilkynntur til ríkisskattstjóra, þrátt fyrir ábendingar eða tilmæli.
3. Frádráttur frá tekjum er byggður á röngum gögnum, engum gögnum, gögnum sem tilheyra öðrum skattaðilum eða þau verið rangfærð.
4. Skattaðili hefur áður verið til meðferðar hjá ríkisskattstjóra vegna hliðstæðra atriða sem athugunarverð þykja.
5. Innskattsfærslur eru byggðar á röngum gögnum, gögnum sem tilheyra öðrum skattaðilum eða á annan hátt hefur verið stefnt að rangfærslu þeirra.
6. Útgáfa tilhæfulausra reikninga er tengist gjaldfærslu og innsköttun.
7. Kröfur um endurgreiðslur virðisaukaskatts eru reistar á röngum gögnum eða eru á annan hátt ótrúverðugar eða rangar svo sem vegna viðskipta tengdra aðila þar sem annar aðilinn eða báðir hafa ekki uppfyllt lagaskyldur.
8. Falið eignarhald aflandsfélaga.
9. Úttektir reiðufjár í tengslum við atvinnurekstur þar sem líkur eru taldar á að þær tengist svörtum launagreiðslum eða tekjum.
10. Þegar um er að ræða verulega vanframtalinn skattstofn einstaklings utan atvinnurekstrar, eða m.a. óréttmætar endurgreiðslur hvers konar.

Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. er heimilt að fella niður mál eða endurákvarða opinber gjöld án undangenginnar skattrannsóknar ef undandregin fjárhæð er óveruleg, eða ætlað sagnæmi brotsins þykir að öðru leyti ekki gefa tilefni til þess að málið sæti skattrannsókn.

9. gr.

Mál sem ekki sæta skattrannsókn.

Í eftirfarandi tilvikum skal mál að jafnaði ekki sæta skattrannsókn nema ljóst þyki af öllum atvikum að skattaðili hafi rangfært skattskil sín af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi og ætlaðar undandregnar fjárhæðir eru verulegar:

1. Mál sem varða einkum túlkun á skattalögum eða annarri löggjöf, nema sú skýring og túlkun sem aðili hefur byggt skattskil sín á þyki bersýnilega röng og mjög sennilega til komin vegna ásetnings eða stórkostlegs hirðuleysis.
2. Athugun beinist að tímamörkum tekjufærslu, enda sé eingöngu ágreiningur um hvenær færa skuli tekjur til skattlagningar.
3. Mál sem varða frádrátt frá tekjum rekstraraðila, án þess að 3. tölul. 8. gr. eigi við.

IV. KAFLI

Upphaf skattrannsóknar, markmið hennar og afmörkun.

10. gr.

Upphaf rannsóknar máls.

Upphaf rannsóknar á skattsvikum eða öðrum refsiverðum brotum getur borið að með eftirfarandi hætti:

1. Að eigin frumkvæði ríkisskattstjóra.
 2. Samkvæmt tilvísun frá lögreglu. Hefja skal rannsókn nema talið verði við frumathugun ljóst að atvikum hátti svo til að rannsókn sé þýðingarlaus eða illframkvæmanleg af öðrum ástæðum og/eða varði mjög óverulegar fjárhæðir eða skattalega hagsmuni.
 3. Samkvæmt kæru, tilkynningu eða ábendingu frá þriðja manni (utanaðkomandi aðila).
- Ríkisskattstjóri ákveður hvort ábending gefur tilefni til rannsóknar eða annarrar meðferðar af hans hálfu.

11. gr.

Markmið rannsóknar.

Markmið rannsóknar skal vera að afla allra nauðsynlegra gagna og upplýsa málsatvik til þess að unnt sé að ákvarða hvort skattskil hafi verið röng eða byggð á vafasömum, hæpnum eða ófullnægjandi forsendum s.s. skorts á lögboðnum upplýsingum, svo leggja megi grundvöll að endurákvörðun opinberra gjalda, sbr. 96. og 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og unnt sé að meta hvort mál skuli sæta sektarmeðferð eða því verði vísað til meðferðar hjá lögreglu, sbr. VIII. kafla.

12. gr.

Heimildir til rannsóknar.

Ríkisskattstjóri hefur heimild til að rannsaka framtalsskil og skattskil allra manna og lögaðila sem framtalsskyldir eru, hvort sem framtalsskyldu hefur verið fullnægt eða ekki.

Ennfremur er heimilt að rannsaka m.a. staðgreiðsluskil, virðisaukaskattsskil, og tryggingagjaldsskil m.a. á yfirstandandi rekstrarári. Þá tekur rannsókn til bókhalds og annarra gagna og upplýsinga til grundvallar skattskilum og ársreikningum. Við rannsókn er unnt að krefjast allra upplýsinga og gagna sem talin er þörf á frá aðilum sem um ræðir í 94. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Jafnframt hefur ríkisskattstjóri heimild til kyrrsetningar eigna, húsleitar og haldlagningar gagna eftir atvikum á grundvelli dómsúrskurðar.

Lögreglu er skylt að veita nauðsynlega aðstoð í þágu rannsókna ef aðili færir undan afhendingu bókhaldsgagna og hætta er á sakarspjöllum vegna gruns um væntanlegt undanskot gagna. Sömuleiðis er lögreglu skylt að færa aðila til skýrslugjafar ef hann hefur að forfallalausum ekki sinnt kvaðningu þess efnis.

13. gr.

Umfang og afmörkun rannsóknar.

Ríkisskattstjóri tekur ákvörðun um afmörkun á rannsókn máls, þ.m.t. til hvaða ára eða tímabila rannsókn tekur og hvaða atriði verða rannsökuð, af hverjum skýrslur eru teknar og að öðru leyti með hvaða hætti rannsókn fer fram.

V. KAFLI

Tilhögun og framkvæmd skattrannsóknar.

14. gr.

Upphafsdagur rannsóknar.

Upphafsdagur rannsóknar miðast við þann dag sem skattaðila er sannanlega gert kunnugt um að rannsókn sé hafin á framtals- eða skattskilum hans. Í skýrslu um rannsókn á máli skattaðila skal m.a. koma fram hver sé upphafsdagur rannsóknar.

15. gr.

Rannsókn skattundandráttar og bókhaldsbrotar.

Rannsókn skal einkum beinast að eftirfarandi atriðum:

1. Hvort skattstofnar, eignir og tekjur séu ranglega tilgreindir eða vanrækt að telja þá fram og hvaða áhrif slíkt hefur haft á álagningu opinberra gjalda. Ennfremur skal rannsaka hvort og með hvaða hætti skattaðili hefur vangreitt skilaskyld gjöld eða skatta sem hann hefur innheimt eða honum bar að innheimta eða vanrækt að inna af hendi gjöld eða skatta sem hann hefur haldið eftir eða bar að halda eftir.
2. Hvort bókhaldsskyldur aðili hafi eftir því sem tilefni gefur til haldið lögbundið bókhald og hvort samræmi sé milli bókhalds og fylgiskjala, að allar tekjur séu færðar til bókar og eftir atvikum að útgjöld rekstrarins, þ.m.t. vörukaup, séu bókuð með lögbundnum hætti og hvort bókhaldi sé hagað í samræmi við meginreglur laga nr. 145/1994, um bókhald.

3. Hve háar fjárhæðir hafa verið dregnar undan, vanrækt var greiðsla á eða endurgreiddar voru um of. Séu gögn og upplýsingar af skornum skammti, þ.m.t. vegna förgunar skattaðila á gögnum eða vanrækslu hans um að halda gögnum til haga eða færa bókhald, skal leitast við að meta ætlaðan undandrätt með hliðsjón af því sem fram kemur í 19.-21. og 25. gr.

Þá skal, eftir því sem talin verður þörf á, rannsaka hvort hinn grunaði sé aðalmaður eða hlutdeildarmaður í ætlaðri refsiverðri háttsemi. Ef fleiri en einn maður er grunaður um brot skal rannsaka hvort um samverknað þeirra var að ræða.

16. gr.

Rannsókn saknæmisskilyrða.

Rannsaka skal huglæga afstöðu hins grunaða til ætlaðs brots, ásetning hans, gáleysi og eftir atvikum hvatir, svo og ef um tilraun til brots er að ræða og hvort hann hefur af sjálfsdáðum horfið frá henni.

17. gr.

Móttaka gagna frá skattaðila og gagnaöflun frá þriðja manni.

Ríkisskattstjóra er heimilt að afla gagna frá skattaðila vegna rannsóknar á máli hans s.s. með eftirfarandi hætti:

1. Lagt munnlega eða skriflega fyrir skattaðila eða umboðsmann hans að leggja fram umbeðin gögn.
2. Farið á starfsstöð eða í birgðageymslu skattaðila og lagt fyrir skattaðila eða umboðsmann hans að afhenda umbeðin gögn. Heimilt er að kanna sjálfstætt hvaða gögn eru á starfsstöð og staðreyna þýðingu þeirra vegna rannsóknar málsins.

Að jafnaði skal beiðni um framlagningu gagna við upphaf rannsóknar máls vera skrifleg. Í beiðni til skattaðila um gögn, sbr. 1. tölul. 1. mgr., svo og við heimsókn á starfsstöð eða í birgðageymslu skattaðila, sbr. 2. tölul. 1. mgr., er unnt að leggja fyrir skattaðila eða umboðsmann hans að afhenda bókhald skattaðila og bókhaldsgögn, svo og önnur gögn sem varða reksturinn, þar með talin bréf og samninga. Auk þessa má krefjast allra annarra upplýsinga og gagna sem teljast nauðsynleg við rannsókn málsins.

Við heimsókn á starfsstöð eða í birgðageymslu skattaðila, er enn fremur heimilt að taka afrit allra gagna skv. 1. mgr., sem geymd eru á tölvutæku formi, eða yfirfæra þau á eigin miðil. Ef stöðva þarf rekstur tölvukerfis vegna þessa skal þó leitast við að slík stöðvun valdi sem minnstum óþægindum eða röskun á starfsemi skattaðila.

Við öflun gagna frá þriðja aðila gilda heimildir í 1. mgr., sbr. 94. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

18. gr.

Skráning og meðferð móttekinna gagna.

Skrá skal gögn sem aflað er frá skattaðila er sætir rannsókn og láta honum í té staðfestingu um að skattyfirvöld hafi fengið slík gögn í sínar vörslur. Gögnum skal skilað eða eftir atvikum eytt, s.s. ef um ræðir afrituð rafræn gögn, þegar fyrir liggur að þeirra er ekki lengur þörf vegna rannsóknar eða aðgerða skattyfirvalda. Hið sama gildir um gögn sem aflað er frá öðrum en skattaðila.

Leiðbeina skal skattaðila um skyldu hans til afhendingar gagna, sem og um rétt hans til aðgangs að gögnum meðan málsmeðferð stendur yfir. Skal í þessu sambandi gæta ákvæða laga um meðferð sakamála varðandi rétt sakaðra manna.

19. gr.

Sönnunargögn og sönnun sektar.

Helstu sönnunargögn við rannsókn máls eru skattframtöl, ársreikningar með skýringum, fylgiskjöl bókhalds, fært bókhald, þ.m.t. færslubækur og færslulistar, afstemmingargögn, verðutreikningar, tilboð, samningar, bréf, tölvupóstar og myndrit. Einnig hvers konar önnur gögn sem aflað er við rannsókn s.s. upplýsingar frá birgjum og viðskiptamönnum, ýmiskonar rafrænar upplýsingar, s.s. úr sínum og tölvum, sem tengjast rekstri skattaðila eða skattskilum hans sem og upplýsingar sem aflað er frá erlendum skattyfirvöldum á grundvelli tvísköttunar-, upplýsingaskipta- og annarra alþjóðlegra samninga. Enn fremur önnur hlutlæg sönnunargögn ótalin hér, svo sem önnur upplýsandi skjöl eða gögn.

Auk gagna skv. 1. mgr. teljast ýmsar persónubundnar yfirlýsingar til sönnunargagna, svo sem skýrslur af skattaðila, vitnum og öðrum sem upplýsingar geta gefið vegna rannsóknarinnar, þ.m.t. skýrslur tilkvaddra sérfróðra aðila, yfirlýsingar viðskiptamanna, birgja o.fl.

Heimilt er að byggja sönnun á grundvelli upplýsinga sem aflað hefur verið frá viðskiptamönnum, birgjum og fjármálastofnunum, ennfremur með vettvangsuppdráttum og ljósmyndum, sbr. 20. gr.

20. gr.

Vettvangsgögn og aðstoð sérfróðra aðila.

Auk sönnunargagna skv. 19. gr. er heimilt að afla hvers konar annarra gagna sem teljast nauðsynleg vegna rannsóknar máls, t.d. ljósmynda af munum, tækjum, mannvirkjum, lóðum og löndum, svo og vettvangsuppdráttum.

Þá er heimilt að gættum ákvæðum 4. mgr. 42. gr. stjórnsýslulaga, nr. 37/1993, að kalla til aðstoðar við rannsókn máls aðila með sérfræðipækkingu, þar með talda menn með tækniþekkingu, löggilta endurskoðendur, lögfræðinga og rekstrarráðgjafa.

21. gr.

Lok skattabáttar án undangenginnar rannsóknar og rannsókn huglægrar afstöðu.

Ef öll atvik máls liggja svo ljós fyrir að ekki er þörf frekari aðgerða til að upplýsa um skattabátt málsins er heimilt að ljúka þeim þætti án frekari rannsóknar samkvæmt reglugerð þessari.

Sé huglæg afstaða að fullu ljós, eftir atvikum með því að hlutræn gögn taka af öll tvímæli um sakarþátt máls og/eða hlutaðeigendur hafa gengist við broti verður sekt ákvörðuð á grundvelli þeirra gagna sem fyrir liggja.

VI. KAFLI

Um skýrslutökur vegna skattrannsóknar.

22. gr.

Boðun og tilefni skýrslutöku.

Boðun til skýrslugjafar skal að jafnaði vera skrifleg eða rafræn. Þó er heimilt að boða skattaðila munnlega.

Mæti maður ekki til skýrslugjafar skal hann boðaður á ný og þá með sannanlegum hætti en ef hann mætir ekki við þá boðun er heimilt að leita aðstoðar lögreglu um að færa aðila til skýrslugjafar eða vísa málinu þá þegar til lögreglurannsóknar.

Áður en skýrslutaka hefst skal skýrslugjafa gert kunnugt um tilefni skýrslutökunnar sem fer fram samkvæmt ákvæðum laga um meðferð sakamála, sbr. 4. málsl. 2. mgr. 7. gr.

23. gr.

Réttarstaða skýrslugjafa.

Skýra skal skýrslugjafa frá því áður en skýrslutaka hefst, hvort hann sé spurður vegna gruns á hendur honum um refsiverða háttsemi eða hvort hann sé kvaddur til vitnisburðar.

Skýrslugjafi skal fyrst spurður um nafn, kennitölu, stöðu og heimili. Sé hann grunaður um refsiverða háttsemi er honum óskýlt að svara spurningum sem varða þá háttsemi sem honum er gefin að sök. Ber að benda skýrslugjafa ótvírætt á þennan rétt svo skjótt sem efni standa til. Kjósi hann að tjá sig skal brýnt fyrir honum að segja satt og rétt frá og draga ekkert undan sem máli kann að skipta.

Spurningar skulu vera skýrar og ótvíræðar. Við skýrslutöku skal gætt ákvæða laga um meðferð sakamála eftir því sem við getur átt, einkum varðandi réttarstöðu grunaðra manna á rannsóknarstigi.

24. gr.

Verjandi sakborninga.

Heimilt er að tilnefna sakborningi, sem grunaður er um refsiverða háttsemi, verjanda við skattrannsókn. Hafi hann aftur á móti verið handtekinn í þágu rannsóknar máls er skýlt að tilnefna honum verjanda. Jafnframt hefur sakborningur heimild til að ráða lögmann á sinn kostnað til að gæta hagsmuna sinna.

Við skýrslugjöf er verjanda hvorki heimilt að leggja sakborningi orð í munn, né torvelda eða trufla framgang skýrslutöku og er heimilt að meina verjanda að vera við skýrslutöku verði framangreind háttsemi viðhöfð.

Verjanda er óheimilt að vera viðstaddur skýrslugjöf sakbornings ef þá liggur fyrir að hann sé einnig grunaður um refsivert brot vegna máls skattaðila eða sakbornings, verður hugsanlega vitni í máli hans, eða er að öðru leyti svo viðriðinn mál hans eða mál varðar hann sjálfan, að hætta sé á að hann geti ekki sem skyldi gætt hagsmuna skattaðila í málinu eða nærvera hans geti truflað framgang rannsóknarinnar.

Ef vikja þarf verjanda úr skýrslutöku eða meina honum að vera viðstaddur, sbr. 2. og 3. mgr., skal fresta skýrslutöku og gefa sakborningi kost á að fá tilnefndan annan verjanda.

Ákvæði þessarar greinar eiga að öðru leyti jafnt við um lögmann sem sakborningur hefur ráðið sér og tilnefndan verjanda.

25. gr.

Lengd og skráning skýrslutöku.

Skýrslutaka má ekki standa lengur yfir en í samtals tólf klukkustundir á hverjum 24 klukkustundum. Hafi skýrslutakan staðið yfir í fjórar klukkustundir, þó með hléum sé, er skylt að ósk skýrslugjafa að gera hlé á henni í minnst eina klukkustund áður en henni er haldið áfram. Spyrja skal hvern mann án nærveru annarra grunaðra manna eða þeirra sem taldir eru vitni í málinu nema um sampröfun sé að ræða. Heimilt er að samprófa tvo eða fleiri sakaða menn eða sakaðan mann og vitni þegar ástæða þykir til.

Í upphafi skýrslutöku greinir sá sem stjórnar skýrslutökunni frá eftirfarandi atriðum:

1. nafni sínu og stöðu,
2. dagsetningu og ári,
3. hvenær skýrslutaka hefst,
4. hvar skýrslutaka fer fram,
5. fullu nafni skýrslugjafa, kennitölu, heimilisfangi og stöðu,
6. að skýrslugjafa sé gert kunnugt um tilefni skýrslutökunnar,
7. hvaða réttarstöðu skýrslugjafi hefur við skýrslutökuna,
8. að sakborningi sé heimilt að hafa lögmann við skýrslutökuna og að heimilt sé að ósk sakbornings að tilnefna honum verjanda ef ástæða þykir til með tilliti til eðlis brots og aðstæðna að öðru leyti.

Aðrir viðstaddir skulu gera grein fyrir sér.

Sé um sampröfun að ræða skal það skráð sérstaklega í upphafi skýrslutöku.

Skrá skal hvenær skýrslutöku er lokið.

Skýrslutökur skulu að jafnaði teknar upp með hljóði og á mynd. Heimilt er þó að hljóðrita skýrslutöku einvörðungu. Í sérstökum tilfellum er heimilt að skrá skýrslutöku orðrétt í ritvinnslu á tölvu. Skal skráningin þá prentuð og undirrituð og skjalfest af þeim er skýrsluna tekur og skýrslugjafa.

Skýrslugjafi á ekki rétt á að fá eintak skýrslu í hendur fyrr en rannsókn máls er lokið, þó er honum heimilt eftir atvikum að fá útprentað endurrit skýrslutökunnar fyrr í hendur ef rannsóknarhagsmunir leyfa.

VII. KAFLI

Lok skattrannsóknar.

26. gr.

Rannsóknarskýrsla.

Við lok rannsóknar máls skal jafnan tekin saman skýrsla um rannsóknina og niðurstöður hennar, sbr. þó 1. mgr. 21. gr.

Í skýrslu skal koma fram hvaða sönnunargögn liggja til grundvallar, hverjir hafa komið til skýrslugjafar, hver sé ætlaður undandreginn skattur eða skattstofn, hvort og hvenær skila- eða gjaldskyldum skatti hafi verið skilað, ef um það er að ræða.

27. gr.

Endurákvörðun, sektir og andmælaréttur.

Þegar mál hefur verið upplýst skal jafnan tekin saman skýrsla um niðurstöður rannsóknar þess, sbr. 26. gr. Þegar rannsóknarskýrsla liggur fyrir skal tekin ákvörðun um hvort sekta skuli og/eða endurákvarða opinber gjöld og skatta á grundvelli rannsóknarinnar.

Þyki tilefni til að leggja á sektir og/eða endurákvörða skv. 1. mgr., skal skattaðila og hlutaðeigandi sakborningum tilkynnt um fyrirhugaðar aðgerðir. Skattaðili og hlutaðeigandi sakborningar eiga þá rétt á að fá afhent eintak af rannsóknarskýrslunni og skal jafnframt gefinn kostur á að tjá sig um efni skýrslunnar og áformaða beitingu sektar og/eða endurákvörðun opinberra gjalda og skatta og koma að mótmælum, gögnum og skriflegum skýringum áður en tekin er ákvörðun um framkvæmd boðaðra aðgerða. Veita skal hæfilegan frest til andmæla með hliðsjón af umfangi máls, þó ekki skemmri en 7 daga.

Ef ekkert kemur fram sem gefur tilefni til breytinga frá niðurstöðum fyrirbyggjandi skýrslu koma áður boðaðar aðgerðir samkvæmt þeim til framkvæmdar.

Ef fram koma andmæli sem þykja gefa tilefni til breytinga á einstökum atriðum frá niðurstöðum fyrirbyggjandi skýrslu, án þess þó að raska grundvelli hennar, sbr. 28. gr., verða boðaðar aðgerðir framkvæmdar að teknu tilliti til þeirra athugasemda sem á er fallist.

Rannsókn telst lokið hafi mál verið felld niður eða þegar formlegri meðferð lýkur með tilkynningu til skattaðila og/eða sakbornings um sektarákvörðun eða endurákvörðun opinberra skatta og gjalda á grundvelli fyrirbyggjandi skýrslu, eftir atvikum að teknu tilliti til breytinga á grundvelli andmæla, sbr. 3. og 4. mgr. Skal slík rökstudd ákvörðun um beitingu sektar og endurákvörðun opinberra gjalda og skatta að jafnaði tekin innan þriggja mánaða frá því að niðurstöður rannsóknarskýrslu og áformaðar aðgerðir á grundvelli hennar hafa verið tilkynntar aðilum en ekki síðar en sex mánuðum eftir þann tíma. Dragist tilkynning umfram þrjá mánuði frá þessu tímamarki skal skattaðila og/eða sakborningum tilkynnt þar um.

28. gr.

Endurupptaka rannsókna.

Ef fram komin andmæli þykja gefa tilefni til að rannsókn sé tekin upp að nýju skal gerð ný skýrsla eftir að viðbótarannsókn hefur farið fram, og skal af því tilefni gefinn kostur á andmælum, máli vísað til rannsóknar lögreglu, eða það felld niður.

Sé gerð ný skýrsla samkvæmt 1. mgr. skulu aðgerðir samkvæmt 1. og 2. mgr. 27. gr. fara fram á grundvelli hennar ef tilefni þykir til.

VIII. KAFLI

Um refsimeðferð.

29. gr.

Ákvörðun um upphaf refsimeðferðar.

Ríkisskattstjóri getur ákveðið að hefja eða ljúka refsimeðferð með sektarákvörðun ef ekki skal vísa máli til lögreglu samkvæmt fyrirmælum ríkissaksóknara skv. 121. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Ákvörðun um upphaf refsimeðferðar er óháð því hvort endurákvörðun opinberra gjalda hafi farið fram.

30. gr.

Grundvöllur ákvörðunar um refsimeðferð.

Við mat á því hvort mál skuli sæta sektarákvörðun eða sakamárameðferð lögreglu skal höfð hliðsjón af þeim atriðum sem greinir í 31. gr. og fyrirmælum ríkissaksóknara skv. 121. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

31. gr.

Sektir.

Ríkisskattstjóri getur lokið refsimeðferð máls með ákvörðun sektar skv. 109. gr., sbr. 110. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og hliðstæðum ákvæðum í öðrum skattalögum, enda skuli máli ekki vísað til meðferðar hjá lögreglu samkvæmt fyrirmælum ríkissaksóknara skv. 121. gr. sömu laga og samsvarandi ákvæðum annarra skattalaga. Sektir geta numið frá 100 þúsund krónum til 100 milljóna króna.

Við ákvörðun sektarfjárhæðar skal hafa hliðsjón af eðli og umfangi brota og heildarmati allra atvika máls. Skal þar m.a. litið til þess hvort brot sé ítrekað, brotastarfsemi langvarandi eða skipulögð. Þá skal litið til þess hve alvarlegt brotið er með tilliti til saknæmisstigs og fjárhæðar undandregins eða vangreidds skatts. Sektir geta numið allt að tífalt skattfjárhæð af þeim skattstofni sem undan var dreginn og aldrei lægri en nemur tvöfalt skattfjárhæðinni, sbr. þó 1. mgr.

Heimilt er að ákvarða sekt lægri en lágmark sektar ef málsatvik eða aðstæður skattaðila eða sakbornings mæla sérstaklega með því, svo sem ef skattaðili hefur leiðrétt skattskil sín, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar, sbr. 3. mgr. 110. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og hliðstæð ákvæði annarra skattalaga. Gæta skal ákvæða 74. gr. almennra hegningarlaga, nr. 19/1940, eftir því sem við á, þ. á m. ef skattaðili hefur af sjálfsdáðum sagt til brots eða bætt úr því tjóni sem hann olli.

Ákveða má að fjárhæð sektar lækki um allt að helming hafi endurákvæðaður skattur vegna þeirra skattskila er hún varðar verið greiddur innan tiltekins tíma. Sé brot einskorðað við vanhöld á greiðslu vörslufjár er heimilt að lækka sekt enn frekar við greiðslu vangoldinna skatta innan tiltekins tíma.

Heimilt er að lækka sekt um fjórðung hafi hún verið greidd innan þess tíma sem tiltekinn hefur verið.

Sektarfjárhæð ákvarðast af öllum þeim þáttum er fram koma í 2.-5. mgr. er þannig geta myndað eina heild til grundvallar sektarákvörðun.

Hafi skattaðili leiðrétt skattskil sín áður en rannsókn lýkur er heimilt að ákvarða sekt með verulega lægri fjárhæð en lágmarkssekt nemur og taka mið af því hversu málsbætur eru miklar. Til að máli verði lokið með þeim hætti skal skattaðili viðurkenna brot sín með framlagningu leiðréttra skattskilagagna þar til samræmis, enda fallist ríkisskattstjóri á réttmæti þeirra. Ljúki máli á framangreindan hátt er ekki gerð skýrsla um niðurstöður rannsóknarinnar heldur skulu helstu atvik málsins tekin saman í stuttu máli í niðurstöðuskjali þar sem fram komi helstu atriði varðandi málið, svo sem hverju hafi verið áfátt í skattskilum og hversu úr hafi verið bætt með leiðréttingu, sem og fjárhæð sektar. Ekki er þó heimilt að ljúka máli með þessu móti ef verknaður er framinn með sérstaklega vítaverðum hætti eða við aðstæður sem auka mjög á saknæmi brotsins.

Heimilt er að binda ákvörðun um sektarfjárhæð því skilyrði að trygging sé sett til greiðslu endurákvæðra gjalda og skatta samkvæmt leiðréttum gögnum eða að þau verði greidd innan tiltekins tíma.

Í kjölfar ákvörðunar um sekt í rannsóknarmáli skal senda sakborningi sektarboðun sbr. 27. gr. Að jafnaði lýkur refsimeðferð með þessum hætti, nema telja verði að brot sé svo alvarlegt að því verði vísað til meðferðar hjá lögreglu samkvæmt fyrirmælum ríkissaksóknara skv. 121. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Í sektarboðun skal koma fram dagsetning sektarboðunar, nafn sakbornings, kennitala og heimilisfang, nafn og kennitala skattaðila, stutt lýsing á broti og þau refsíákvæði sem það varðar við. Skal sektarboðun send skattaðila með sannanlegum hætti og honum gefinn kostur á að andmæla fyrirhugaðri sektarákvörðun innan tilskilins frests. Sektarákvörðun skal lokið eins fljótt og auðið er og eigi síðar en sex mánuðum eftir að öll gögn hafa borist sem ákvörðun verður byggð á.

Vararefsing fylgir ekki sektarákvörðun og verður ekki lagt á álag samhliða sektarákvörðun. Um innheimtu sekta gilda sömu reglur og um skatta, þar á meðal um lögtaksrétt og innheimtu vanskilafjár. Einnig má beita 3. mgr. 29. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, 3. mgr. 28. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, og 4. mgr. 18. gr. laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, eftir því sem við á.

Skjóta má ákvörðun um sektir til yfirséttanefndar. Ríkisskattstjóri kemur fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni við meðferð málsins. Um meðferð mála hjá yfirséttanefnd fer eftir lögum nr. 30/1992, um yfirséttanefnd. Úrskurðir yfirséttanefndar um sektir eru fullnaðarúrskurðir á stjórnýslustigi.

32. gr.

Rannsókn hjá lögreglu.

Ríkisskattstjóri annast frumrannsókn allra skattalagabrota og aflar allra nauðsynlegra gagna áður en tekin er ákvörðun um hvort máli skuli vísað til lögreglu samkvæmt fyrirmælum ríkissaksóknara, sbr. 121. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, eða verði lokið með sekt hjá ríkisskattstjóra.

Ríkisskattstjóri og lögregla skulu samkvæmt fyrirmælum ríkissaksóknara ákveða hvaða mál sæta rannsókn lögreglu. Ef upp kemur ágreiningur um hvaða mál skuli sæta rannsókn lögreglu sker ríkissaksóknari úr þeim ágreiningi. Ákvörðun um hvort vísa beri máli til rannsóknar lögreglu í samræmi við fyrirmæli ríkissaksóknara er ekki kæránleg. Ríkissaksóknari getur gefið ríkisskattstjóra fyrirmæli um að vísa einstökum málum til lögreglu.

33. gr.

Mál sem ekki sæta meðferð hjá lögreglu.

Máli skal ekki vísað til lögreglu þegar þau viðmið eru uppfyllt er fram koma í 3. mgr. 110. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, 3. mgr. 31. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, 3. mgr. 20. gr. laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur eða 3. mgr. 41. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, enda þótt fjárhæð samanlagðra undandreginna eða vangreiddra skatta og gjalda vegna refsiverðra skattalagabrota nemi hærri fjárhæð en samtals 50 milljónum króna, svo fremi að ætluð sekt, sbr. 4. málsl. 2. mgr. 31. gr., nemi ekki hærri fjárhæð en 100 milljónum króna.

34. gr.

Endurákvörðun opinberra gjalda í málum sem vísað er til lögreglu.

Ef máli er vísað til lögreglu skv. 32. gr., tekur ríkisskattstjóri ákvörðun um hvort viðkomandi aðili sæti endurákvörðun opinberra gjalda og skatta vegna þeirra atvika er málið varðar eða hvort skattkrafa verði höfð uppi í sakamáli. Ríkisskattstjóri getur tekið ákvörðun hvenær sem er eftir að máli hefur verið vísað til lögreglu.

Lögregla skal upplýsa skattyfirvöld um niðurstöður rannsókna sinna í þeim málum sem vísað hefur verið til hennar svo fljótt sem verða má til að endurákvörðun opinberra gjalda geti farið fram, hafi endurákvörðun ekki átt sér stað. Jafnframt skal lögregla undir rannsókn sinni upplýsa ríkisskattstjóra um einstök atriði sem í ljós eru leidd ef að þeim fram komnum virðist nægur grundvöllur til endurákvörðunar. Ríkisskattstjóri og lögregla skulu setja sér vinnureglur samkvæmt þessari grein.

Teljast mál nægjanlega upplýst þegar því er vísað til lögreglu skv. 32. gr., til að grundvöllur sé til endurákvörðunar skv. 1. mgr., skal ríkisskattstjóri jafnan endurákvörðun, enda þótt sakarþætti málsins hafi verið vísað til lögreglu og rannsókn hans og mögulegri eftirfarandi málsmeðferð sé ólokið. Ella skal ríkisskattstjóri framkvæma endurákvörðun síðar undir rannsókn máls eða að henni lokinni að fram komnum nægum upplýsingum til grundvallar, sbr. 2. mgr. Telji lögregla ekki tilefni til að ljúka rannsókn máls eða felli hún mál niður að hluta eða öllu leyti skal senda málið til ríkisskattstjóra. Getur ríkisskattstjóri þá lagt á álag óháð því hvort endurákvörðun hafi þá þegar farið fram.

Ef máli er vísað til meðferðar hjá lögreglu verður ekki lagt á álag meðan mál er til rannsóknað eða saksóknar.

Fresta má endurákvörðunarþætti máls þar til rannsókn lögreglu er lokið, þar til ákæra hefur verið gefin út eða þar til endanlegur dómur um sakarþátt liggur fyrir ef óvissa er uppi um atvik eða úrlausn þeirra lagalegu atriða sem á reynir.

Leiði ákæra til sýknu eða sakfellingar með endanlegum dómi verður álag ekki lagt á við endurákvörðun opinberra gjalda vegna þeirra ákæruatriða sem þar komu fram. Sýkna vegna kröfu um refsingu kemur þó ekki í veg fyrir endurákvörðun opinberra gjalda og skatta. Lögregla skal upplýsa ríkisskattstjóra um niðurstöður dómstóla í þeim málum sem varða skattalagabrot.

Endurákvörðun sem fram fer áður en rannsókn lögreglu er lokið skal byggð á þeim gögnum og upplýsingum sem ríkisskattstjóra eru tiltæk við vísun málsins til lögreglu. Skattaðili skal ekki sæta rannsóknaraðgerðum ríkisskattstjóra samtímis rannsókn lögreglu og þyki athugasemdir skattaðila vegna boðunar endurákvörðunarþátta kalla á frekari rannsókn atvika skal boðun afturkölluð og endurákvörðun frestað, sbr. 5. mgr.

IX. KAFLI

Ýmis ákvæði, gildistaka.

35. gr.

Skráning með rafrænum hætti.

Ríkisskattstjóri skal skrá með rafrænum hætti öll mál sem tekin eru til rannsóknað, vísað er til embættisins sem og alla málsmeðferð. Jafnframt skal skrá ákvarðanir um refsimeðferð s.s. hvort máli skuli vísað til sakamálarannsóknað.

36. gr.

Gildistaka.

Reglugerð þessi, sem sett er samkvæmt heimild í 121. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, öðlast þegar gildi. Frá sama tíma fellur úr gildi reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna, með síðari breytingum, sbr. reglugerð nr. 334/2006.

Fjármála- og efnahagsráðuneytinu, 30. júní 2022.

F. h. r.

Helga Jónsdóttir.*Ingibjörg Helga Helgadóttir.***Fyrirvari**

Reglugerðir eru birtar í B-deild Stjórnartíðinda skv. 3. gr. laga um Stjórnartíðindi og Lögbirtingablað, nr. 15/2005, sbr. reglugerð um útgáfu Stjórnartíðinda nr. 958/2005.

Sé misræmi milli þess texta sem birtist hér í safninu og þess sem birtur er í útgáfu B-deildar Stjórnartíðinda skal sá síðarnefndi ráða.