



Í Skattatíðindum er sem fyrr fjallað á einfaldan og hnitmiðaðan hátt um það helsta sem er á döfinni í málefnum tengdum sköttum. Í tölublaðinu að þessu sinni er m.a. fjallað um nýleg lagafrumvörp, áhugaverða dóma, álit umboðsmanns Alþingis á stimpilgjaldi skjala við skiptingu félaga, úrskurð yfirkattanevndar varðandi frádráttarbærni taps CFC-félaga og grein KPMG um refsíabyrgð stjórnenda vegna vanskila vörsluskatta.

Lagafrumvörp

Verkefni YSKN og málskot til dómstóla

Í stjórnarfrumvarpi sem lagt var fram þann 6. nóvember sl. eru lagðar til lagabreytingar er einkum varða verkefni og úrskurðarvald yfirkattanevndar en jafnframt eru lög skerpt að því leyti að heimilt sé að bera alla þætti skattaákvæðana undir dómstóla hvenær sem er.

Frumvarpið er afrakstur vinnu sem hófst með skipun nefndar um athugun á stjórnsýslu skattamála. Skilaði nefndin af sér skýrslu til ráðherra þann 20. desember 2013 sem birt var opinberlega. Í framhaldinu var skipaður starfshópur til að skoða nánar einstakar ábendingar nefndarinnar og skilaði sá hópur af sér drögum að lagafrumvarpi.

Meginefni þeirra breytinga sem frumvarpið mælir fyrir um er lýst þannig í frumvarpinu:

1) Yfirkattanevnd tekur við verkefnum ríkistollanevndar og ríkistollanevnd er lögð niður.

2) Úrskurðarvald yfirkattanevndar er endurskilgreint bæði vegna breytts hlutverks nefndarinnar og annarra breytinga á ýmsum lögum um skatta og gjöld.

3) Fellt er brott úr lögum um virðisaukaskatt það skilyrði að ágreining um skattskyldu og skattfjárhæð virðisaukaskatts megi einungis bera undir dómstóla ef yfirkattanevnd hefur áður úrskurðað um ágreininginn.

4) Skýrt er kveðið á um það í lögum að bera megi ákvarðanir um alla þætti skattamála undir dómstóla.

Breytingar á ýmsum skattalögum

Í stjórnarfrumvarpi sem lagt var fram á Alþingi þann 4. nóvember sl. eru lagðar til margvíslegar breytingar á skattalögum. Í greinargerð frumvarpsins segir að tilefnið hafi verið yfirferð

Efni Skattatíðinda

Lagafrumvörp

Tvö frumvörp liggja fyrir á Alþingi

Tvö lagafrumvörp hafa verið lögð fram á Alþingi sem mæla fyrir lítills háttar breytingum.

Dómar

Sala samskonar eigna

Viðskipti með bréf í bresku hlutafélagi, sem greiddi arð jafnháan kaupverðinu stuttu síðar samhliða því að bréfin urðu verð- og réttiindalaus, ekki talin samskonar almennum hlutabréfaviðskiptum. Meint tap kom því ekki til frádráttar hagnaði af sölu hlutabréfa á því ári. **Bls. 2**

Uppgjör afleiðusamninga

Talið var óheimilt að jafna saman hagnaði og tapi afleiðusamninga innan ársins líkt og gildir um söluhagnað samskonar eigna. Ekki taldar forsendur til að svipta endurskoðanda löggildingu vegna vanrækslu við framtalsgerð. **Bls. 2**

Bann við tvöfaldri refsingu

Álag vegna vanskila vörsluskatta sem lagt er á félag og eftirfarandi saksókn stjórnarmanns brýtur ekki gegn banni við tvöfaldri málsmeðferð enda er ekki um að ræða sama aðilann. **Bls. 3**

Álit umboðsm. Alþingis Stimpilgjald skjala við skiptingu

Skjöl er varða umskráningu þinglýsts eiganda vegna skiptingar félaga falla utan gjaldskyldu stimpilgjaldslaga nr. 36/1978 (brottfallin). **Bls. 3**

Úrskurðir YSKN

Frádráttur taps CFC-félags

Yfirkattanevnd staðfestir að fram að gildistöku laga nr. 45/2013 hafi tap CFC-félags verið frádráttarbært tekjum eiganda þess. **Bls. 3**

Útgefið efni

Refsíabyrgð stjórnenda vegna vanskila vörsluskatta

Framkvæmdastjóri ber allt að því hlutlæga refsíabyrgð á vörslusköttum en stjórnarmenn aðeins ábyrgð að svo miklu leyti sem það sannast að þeir hafi komið að daglegri stjórn eða ákvörðunum um hvað skuli greiða af skuldum félags. **Bls. 4**

fjármála- og efnahagsráðuneytisins á ákveðnum atriðum sem talin hafi verið þörf á að samræma, einfalda og skýra með gleggri hætti til að styrkja framkvæmdina og auka réttaröryggi.

Að mestu er um að ræða smávægilegar breytingar en helstu breytingum er lýst að neðan.

1) Staðgreiðsla skatts vegna afleiðusamninga.

Nýlega var sú lagabreyting gerð að tekjur/gjöld af uppgjöri afleiðusamninga teljast vera söluhagnaður/tap í stað vaxtatekna/gjalda. Við þessa breytingu féll á brott staðgreiðsluskylda skatts af uppgjöri afleiðusamninga. Í frumvarpinu er lagt til að staðgreiðsluskylda skatts verði komið aftur á hvað varðar erlenda aðila sem njóta slíkra tekna.

Sú spurning vaknar hvort það samræmist skuldbindingum Íslands að EES samningnum að ríkari skylda til að sæta afdrætti skatts í staðgreiðslu sé lögð á erlenda aðila en innlenda.

2) Skilgreining á tengdum aðilum skv. milliverðlagsreglum.

Í 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga er fjallað um verðlagningu í viðskiptum milli tengdra lögaðila. Í a-c lið 4. mgr. er að finna upptalningu á aðilum sem falla undir þá skilgreiningu. Samkvæmt c-lið teljast lögaðilar tengdir ef „*þeir eru beint eða óbeint í meirihlutaeigu eða undir stjórnunarlegum yfirráðum einstaklinga sem eru tengdir sifjaréttarlegum böndum, t.d. einstaklinga í hjónabandi eða staðfestri samvist, systkina og einstaklinga sem eru skyldir í beinan legg. Sama á við um einstaklinga sem tengjast fjárhagslegum böndum í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar.*“ (leturbr. Skattatíðinda). Í frumvarpinu er lagt til að síðasti málsliðurinn (sá undirstrikaði) verði felldur brott þar sem hann sé of matskenndur.

3) Hækkun skatthlutfalls aðila með takmarkaða skattskyldu.

Menn heimilisfastir erlendis sem njóta frá íslenskum aðilum launa fyrir störf,

þ.m.t. stjórnar-, endurskoðenda- eða nefndarstörf, eftirlauna, biðlauna, lífeyris, styrkja eða hliðstæðra greiðslna skulu greiða 20% tekjuskatt af þeim greiðslum í stað 18% verði frumvarpið að lögum. Sama á við um erlendis heimilisfasta menn sem fá greiðslu fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi.

4) Skattaleg meðferð á eftirgjöf skulda einstaklinga og rekstraraðila.

Lagt er til að bráðabirgðaákvæði XLIV tekjuskattslaga, sem kveður á um ívilnandi skattalega meðhöndlun eftirgjafar skulda að vissum skilyrðum uppfylltum, verði framlengt út árið 2014, þ.e. það taki til skulda sem gefnar eru eftir á árinu 2014 vegna greiðsluerfiðleika.

Dómar

Sala samskonar eigna

Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 279/2014, uppkveðnum þann 16. október 2014, voru málavextir að hjón höfðu hagnast um 2.500 m.kr. af sölu hlutabréfa í Glitni á árinu 2007 en á sama ári vildu þau meina að þau hefðu orðið fyrir sölutapi að fjárhæð um 965 m.kr. vegna viðskipta með bréf í breska félaginu Melrose Plc. Í málinu var deilt um hvort hjónunum væri heimilt að draga meint sölutap frá hagnaðinum en 24. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, heimilar frádrátt sölutaps á móti söluhagnaði sams konar eigna.

Hæstiréttur tók til skoðunar hvort bréfin í Glitni banka hf. og Melrose Plc teldust sams konar í skilningi ákvæðisins. Fram kom að bréf breska félagsins voru skráð í Kauphöllina í London og í arðgreiðsluáætlun félagsins hafi verið stefnt að arðgreiðslu til hluthafa með þeim hætti að fyrir hver tvö almenn hlutabréf yrði gefið út eitt nýtt hlutabréf og tvö C-hlutabréf. Nýju bréfunum var ætlað að vera skráð í kauphöllina og leysa hin eldri af hólmi með sömu réttindum. C-hlutabréfin, óskráð og með takmörkuð réttindi, voru ætluð til útgreiðslu arðs til hluthafa og í framhaldi þess áttu þau

sjálfkrafa að breytast í nánast verðlaus og réttindalaus eftirleguhlutabréf. Ákvörðun um útgreiðslu á grundvelli arðgreiðsluáætlunar Melrose Plc. var tekin á hluthafafundi þann 14. ágúst og keyptu hjónin þann 16. sama mánaðar C-hlutabréf fyrir um 965 m.kr. fyrir milligöngu Glitnis banka hf. Þann 23. sama mánaðar breyttust bréfin í eftirleguhlutabréf samhliða því að arður féll til og voru bréfin seld samdægurs á 10 pund. Arður var síðan greiddur út 31. sama mánaðar að fjárhæð 955 m.kr.

Hæstiréttur tók fram að viðskipti með hlutabréf væru í eðli sínu áhættufjárfesting og ætti það við um kaupin á hlutabréfunum í Glitni hf. Hins vegar hefðu kaupin á C-hlutabréfunum ekki falið í sér hefðbundin hlutabréfaviðskipti, með þeirri áhættu sem slíkum viðskiptum fylgja, heldur hafi í viðskiptunum falist kaup á kröfu sem veitti skilyrðislausan rétt til arðs úr félaginu í eitt skipti. Þá voru eftirleguhlutabréfin talin hafa veitt réttindi sem væru alls óskyld þeim réttindum sem hlutabréfin í Glitni hf. veittu. Bréfin sem hjónin seldu voru þannig ekki talin sams konar í skilningi 24. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og tapsfrádrætti því hafnað.

Jöfnun taps móti hagnaði af afleiðusamningum

Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 538/2013, var skorið úr um hvort skattaðila, og endurskoðanda sem aðstoðaði við framtalsgerðina, skyldi gerð refsing vegna rangrar framtalsgerðar sem hafði í för með sér að fjármagnstekjur voru vanframtaldar. Um var að ræða uppgjör af framvirkum samningum um hlutabréf, en skattaðilinn hafði gert nokkra slíka samninga og höfðu þeir ýmist verið gerðir upp með tapi eða hagnaði innan ársins. Framtalsgerðin var með þeim hætti að tap einstakra samninga var jafnað á móti hagnaði annarra og þannig aðeins nettó hagnaður talinn fram til skattskyldra tekna. Margir úrskurðir yfirskattanefndar hafa fallið sem og nýlegur dómur Hæstaréttar í máli nr. 416/2013, þar sem staðfest hefur verið

að einstaklingum hafi verið óheimilt að jafna tapi af einstaka samningum á móti hagnaði af öðrum samningum. Ástæðan er sú að skv. þágildandi lögum var litið á tekjur og gjöld af uppgjöri afleiðusamninga sem vaxtatekjur/gjöld en engin heimild stóð til þess að jafna saman slíkum tekjum og gjöldum í skattskilum einstaklinga (með lögum nr. 142/2013, sem tóku gildi 1. jan. 2014, var þessu breytt og nú er farið með uppgjör sem söluhagnað eða sölutap).

Ígildi ásetnings

Saknæmisskilyrði fyrir því að mönnum verði gerð refsing vegna rangra framtalsskila er stórkostlegt hirðuleysi eða ásetningur. Í forsendum Hæstaréttar var sérstaklega tekið fram að skattaðilinn hafði áður látið reyna á skattskyldu hagnaðar framvirkra samninga fyrir yfirskattanefnd þar sem niðurstaðan var að slíkt væri óheimilt. Vegna þessa segir Hæstiréttur að skattaðilanum hafi átt að vera vel kunnugt hvernig tekjurnar skyldu vera taldar fram og því beri „að minnsta kosti“ að virða það honum til stórkostlegs hirðuleysis að skýra rangt frá. Hér gefur Hæstiréttur í skyn að um ígildi ásetnings hafi verið um að ræða. Að þessu leyti eru málsatvik ólík þeim sem fjallað var um í dómi Hæstaréttar í máli nr. 416/2013 (Ragnar Þórisson) en þar var það eitt, að hafa ekki kynnt sér efniskattframtals sem fagaðili var fenginn til að útbúa og þær upplýsingar sem hann hafði með höndum, talið honum til stórfellds hirðuleysis.

Svipting löggildingar endurskoðanda
Af hálfu ákærvaldsins var farið fram á að endurskoðandinn, sem veitti ráðgjöf við framtalsgerðina, yrði sviptur löggildingingu til endurskoðunarstarfa, með vísan til 2. mgr. 68. gr. hegningarlaga. Í niðurstöðu héraðsdóms, sem staðfest var af Hæstarétti, kom fram að í lögum um endurskoðendur væri framtalsgerð ekki meðal lögbundinna hlutverka endurskoðenda. Orðrétt sagði: „*Samkvæmt þessu telja lögin ekki framtalsgerð meðal hlutverka endurskoðenda. Með því að heimildin í 2. mgr. 68. gr. almennra hegningarlaga*

er íþyngjandi verður að skýra hana þröngt og með vísun til þess og þess sem segir í framangreindum lögum um endurskoðendur, er ekki fallist á að hætta sé á að ákærði ... muni fremja brot í stöðu sinni eða starfsemi!“ Samkvæmt þessu verður ekki séð að endurskoðendur geti að óbreyttum lögum verið sviptir réttindum vegna vanrækslu við skattframtalsgerð þar sem hún telst ekki meðal lögbundinna hlutverka þeirra.

Bann við tvöfaldri refsingu

Í dómi Héraðsdóms Reykjaness í máli nr. S-111/2014, var maður ákærður vegna vanskila vörsluskatta (VSK) í rekstri félags. Meðal þeirra varna, sem maðurinn byggði kröfu sína um sýknu á, var að saksókn á hendur honum fæli í sér endurtekna málsmeðferð um refsiverða háttsemi (ne bis idem) sem andstæð væri ákvæðum Mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. samnefnd lög nr. 62/1994. Taldi hann sig hafa sætt refsingu þegar ríkisskattstjóri úrskurðaði um álag á vanskil virðisaukaskatts og því væri óheimilt að láta hann sæta refsingu á nýjan leik vegna sömu atvika. Héraðsdómur vitnaði m.a. í dóm Mannréttindadómsstólsins í máli Zolotukhin gegn Rússlandi þar sem fram kemur að þrjú skilyrði þurfi að vera uppfyllt svo um endurtekna málsmeðferð gæti verið að ræða, þ.e. 1) að málsatvik séu þau sömu, 2) að brotamaður sé hinn sami, og 3) að þeir lögvörðu hagsmunir sem vegið sé að séu þeir sömu. Niðurstaða héraðsdóms var sú að saksókn gegn mannum fæli í sér brot gegn framangreindri reglu og sýknaði manninn.

Athyglisvert er að bera þessa niðurstöðu héraðsdóms saman við nýlegan dóm Hæstaréttar í máli nr. 295/2014, þar sem tveir stjórnarmenn, sem ákærðir voru fyrir vanskil vörsluskatta, færðu m.a. fram þessa sömu málsástæðu fyrir sýknukröfu sinni. Málsástæðunni var hafnað af Hæstarétti með þeirri einföldu ábendingu að það hefði verið félagið sem sætti álaginu en stjórnarmenn þess

voru ákærðir og því hafi ekki verið um að ræða sömu aðila sem sættu álagi og saksókn. Samkvæmt niðurstöðu Hæstaréttar má gera ráð fyrir að dómi héraðsdóms í máli nr. S-111/2014 verði snúið í Hæstarétti enda var það félag sem sætti álaginu en stjórnarmaður þess var saksóttur.

Álit umboðsm. Alþingis

Stimpilgjald skjala við skiptingu

Á árinu 2012 kærði KPMG ehf. til fjármálaráðuneytisins, fyrir hönd umbjóðanda síns, ákvörðun sýslumanns um innheimtu stimpilgjalds af skjali sem lagt var fram til leiðréttingar á þinglýstum eiganda tiltekinna fasteigna vegna skiptingar félags og samruna þess við annað félag. Í kærinni var vísað í fordæmi dóms Hæstaréttar í máli nr. 306/2004 þar sem því var slegið föstu að samruni tveggja félaga fæli ekki í sér að raunveruleg eigendaskipti að fasteignum félags sem slitið er við samruna heldur renni þær saman við eignir yfirtökufélagsins. Þar sem ekki væri um að ræða raunverulega eignayfirfærslu félli samruni utan gildissviðs þágildandi stimpilgjaldlaga nr. 36/1978. Í kærinni var í meginatriðum byggt á því að skipting væri í eðli sínu samruni að hluta og fæli, að sama skapi og samruni, ekki í sér raunverulega eignayfirfærslu milli félaga. Í úrskurði ráðuneytisins var rökum KPMG ehf. hafnað.

Umbjóðandi KPMG ehf. vildi ekki una niðurstöðunni og kvartaði til umboðsmanns Alþingis. Álit umboðsmanns var að úrskurður ráðuneytisins hafi ekki verið byggður á réttum grundvelli þar sem lagt hafi verið til grundvallar að félag, sem skipt hafi verið, hafi fengið endurgjald fyrir fasteignir sem það átti við sameiningu við annað félag. Mæltist hann því til þess við ráðuneytið að málið yrði tekið upp að nýju.

Í úrskurði ráðuneytisins um endurupptöku málsins var fallist á upphafleg rök KPMG ehf. um að skjölin hafi ekki verið stimpilgjaldskyld þar sem ekki hafi verið um raunverulega

eignayfirfærslu að ræða, sbr. tilvitnaðan dóm Hæstaréttar. Orðrétt segir „Umskráning fasteigna í kjölfar skiptingar og samruna var því ekki stimpilgjaldskyld í tíð eldri laga um stimpilgjald.“

KPMG ehf. hefur lengi haldi því fram að skjöl, vegna skráningar eigna vegna skiptingar félaga, hafi verið undanþegin stimpilgjaldi skv. nú brottfeldum stimpilgjaldslögum nr. 36/1978. Nú þegar þetta hefur fengist staðfest er ljóst að þeir sem greitt hafa stimpilgjald af umskráningu eigna vegna skiptinga á síðastliðnum fjórum árum eiga kröfu á ríkissjóð um endurgreiðslu ásamt vöxtum og dráttarvöxtum frá því tímamarki sem óskað er eftir endurgreiðslu.

Úrskurðir YSKN

Frádráttur taps CFC-félags

Í 57. gr. a. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt er fjallað um skattlagningu svokallaðra CFC félaga („Controlled Foreign Company“), eða félaga, í eigu íslenskra félaga, sem stofnsett eru á lágskattasvæðum, að vissum skilyrðum uppfylltum. Ákvæðið mælir fyrir um að hagnaður slíkra erlendra félaga skuli skattleggjast með hagnaði íslenska eiganda þess án tillits til úthlutunar. Reglan er undantekning á þeirri meginreglu að í skattalegu tilliti myndist tekjur af eignarhlut í félagi fyrst við úthlutun arðs. Skattaðilinn sem um ræddi í málinu átti félög staðsett í lágskattaríkjum sem höfðu ýmist skilað hagnaði eða tapi á rekstrarárinu. Í málinu var um það deilt hvort tap CFC félags væri frádráttarbært skattskyldum tekjum hins íslenska eiganda, með sama hætti og hagnað bar að telja til tekna. Afstaða ríkisskattstjóra var sú að svo væri ekki heldur mætti tap hvers CFC-félags aðeins nýta á móti framtíðarhagnaði þess sama félags. Ákvæði 57. gr. a. tekjuskattslaga gerði ráð fyrir tapsfrádrætti án þess að slíkar takmarkanir kæmu fram sem ríkisskattstjóri byggði á. Með lögum nr. 45/2013, sem tóku gildi 11. apríl 2013,

voru hins vegar gerðar breytingar á ákvæðinu í samræmi við málflytning ríkisskattstjóra.

KPMG ehf. kærði, f.h. umbjóðanda síns, álagningu ríkisskattstjóra og byggði m.a. á því að orðalag ákvæðis 57. gr. a. hefði, fyrir lagabreytinguna, heimilaði tapsnýtingu CFC-félaga og væri það í samræmi við norsku CFC-löggjöfina sem var fyrirmynd þeirrar íslensku. Yfirsattanevnd féllst á þau rök og tók m.a. fram að það „*hefði þurft að koma sérstaklega fram í lögumum ef ætlunin hefði verið sú að sá tapsfrádráttur, sem lögin gera sjálf ráð fyrir berum orðum, væri einvörðungu heimill á móti hagnaði hins erlenda lögaðila sem síðar kynni að koma til skattlagningar hér á landi [..]*“

Eitt í málinu þykir rétt að taka til nánari umfjöllunar. Í úrskurði ríkisskattstjóra og í kæru til yfirsattanevndar var deiluefni málsins hvort tap CFC-félags væri frádráttarbært tekjum eiganda. Í langri kröfugerð ríkisskattstjóra fyrir yfirsattanevnd í tilefni kæru úrskurðarins, var hins vegar byggt á allt annarri málsástæðu, þ.e. að á því ári sem tap er á CFC-félagi telst það ekki vera staðsett á lágskattasvæði og því sé tapsfrádrátturinn ekki frádráttarbær. Það að draga fram nýja málsástæðu á þessu stigi er með öllu óásættanlegt. Í athugasemdum KPMG ehf. við kröfugerð ríkisskattstjóra var farið fram á að þessari nýju málsástæðu yrði vísað frá. Ennfremur var því haldið fram að hin nýja málsástæða, sem var ósamrýmanleg fyrri málsástæðu ríkisskattstjóra, væri til marks um að ríkisskattstjóri teldi úrskurð sinn byggðan á röngum grundvelli og því bæri að ógilda hann. Um þetta sagði yfirsattanevnd það eitt „*að nokkru leyti megi taka undir þessar aðfinnslur kæranda*“ og í framhaldi leysti hún efnislega úr hinni nýju málsástæðu sem hún taldi ekki eiga við. Því næst var farið í að leysa úr málinu „*miðað við þann grundvöll sem lagður var við meðferð þess hjá ríkisskattstjóra.*“

Framangreind afgreiðsla verður vart skilin örðuvísi en svo að kröfugerð fyrir

yfirsattanevnd gefi ríkisskattstjóra tækifæri á að koma að nýjum málsástæðum til viðbótar þeim sem úrskurður hans byggist á. Skiptir þá jafnvel engu máli þótt þær séu í andstöðu við þær málsástæður sem úrskurður ríkisskattstjóra byggist á.

Að mati KPMG ehf. er vandséð að þetta fáist staðist. Þá er ekki nóg að ríkisskattstjóri geti sett fram frekari rökstuðning í kröfugerð við sinn eigin úrskurð heldur er framkvæmdin með þeim hætti að hann getur fært rök fram í tvígang með því að leggja fram svokallaða framhaldskröfugerð. Ekki er óalgengt að hefðbundið skattamál krefjist því ritunar sex bréfa af hálfu skattaðila, þ.e. tveggja svarbréfa við fyrirsprungnum (sem eru oft mun fleiri), andmæli við boðuðum breytingum, kæru á úrskurði og athugasemdir við kröfugerð ríkisskattstjóra í tvígang. Vandséð er hverju rökstuðningur í kröfugerðar af hálfu ríkisskattstjóra skilar málsmeðferðinni en algengt er að hún flæki málið þegar ný rök eru dregin fram í dagsljósið. Raunar mætti halda því fram að frá gildistöku laga nr. 136/2009, þar sem skattstjóraembættin voru sameinuð undir hatt ríkisskattstjóra, sé enginn, eða a.m.k. takmarkaður, tilgangur lengur með aðkomu ríkisskattstjóra að kærum til yfirsattanevndar. Upphaflegur tilgangur var sá að samræma afgreiðslu mála milli skattstjóraembættanna en frá því þau voru sameinuð er það óþarft.

Greinaskrif

Refsiábyrgð stjórnenda vegna vanskila vörsluskatta

Þegar kemur að því að meta refsíábyrgð manna vegna vanskila á vörslusköttum (staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatti) eru tvö skilyrði sem þurfa að vera uppfyllt. Annars vegar þarf athafnaleysi (vanskilin) að falla undir háttsemi sem refsiverð er skv. lögum og hins vegar þarf athafnaleysið að teljast manni til stórfellds hirðuleysis eða ásetnings (sagnæmi). Fjölmarginir dómar staðfesta að fyrra skilyrðið telst uppfyllt með því einu að vörslusköttum

sé ekki skilað í ríkissjóð á réttum tíma og skiptir þá engu máli þótt einhverjar afsökunarástæður liggi að baki vanskilum eða síðbúnum skilum, s.s. samkomulag við innheimtumann ríkissjóðs. Mat á síðarnefndu skilyrði ræðst að miklu leyti af ákvæðum löggjafar um hluta- og einkahlutafélög þar sem kveðið er á um ríka eftirlits- og athafnaskyldu stjórnenda, þ.e. félagsstjórnar og framkvæmdastjóra. Stjórnendur þurfa þannig að vera meðvitaðir um að athafnaleysi kann að fylgja refsíabyrgð þegar félag hefur með höndum innheimtu og skil á vörslusköttum.

Í nýlegum dómi Hæstaréttar (Hrd.) í máli nr. 295/2014, uppkveðnum 30. okt. sl. voru tveir stjórnarmenn félags sýknaðir af ákæru um vanskil vörsluskatta. Dómurinn er sá þriðji sem kveðinn hefur verið upp á tæplega eins árs tímabili þar sem stjórnarmenn hafa verið sýknaðir af slíkum ákærum. Í kjölfar dómanna hefur borið á umræðu um að Hæstiréttur hafi breytt um stefnu og vikið frá fyrri dómaframkvæmd sem hafi lagt allt að því hlutlæga ábyrgð á stjórnarmenn vegna vangreiddra vörsluskatta, þ.e. að stjórnarmenn beri refsíabyrgð óháð saknæmi. Að mati höfunda verður ekki séð að hinir nýföllu dómur felji í sér stefnubreytingu enda byggja þeir á fordæmi dómstólsins frá 31. maí 2007 í máli nr. 392/2006, líkt og fram kemur í tveimur dómanna.

Ef dómaframkvæmd síðustu ára er skoðuð má sjá að framkvæmdastjóri ber allt að því hlutlæga refsíabyrgð á vörslusköttum. Ekki er þó rétt að tala

um hlutlæga ábyrgð heldur fremur að hlutafélagalög leggi það ríkar skyldur á herðar framkvæmdastjóra, sé hann ráðinn, að honum beri að sjá til þess og tryggja að vörslusköttum sé skilað. Sé það ekki gert er það metið honum til stórfellds hirðuleysis eða ásetnings. Hvað refsíabyrgð stjórnarmanna varðar skiptir sköpum hvort framkvæmdastjóri hafi verið ráðinn við mat á því hvort athafnaleysi teljist honum til stórfellds hirðuleysis eða ásetnings.

Hér að neðan má finna lauslega umfjöllun um dómaframkvæmd síðustu ára og ályktanir sem af henni þykir mega draga:

Ef framkvæmdastjóri er ráðinn ber hann refsíabyrgð sé vörslusköttum ekki skilað til innheimtumanns en stjórnarmenn bera aðeins ábyrgð að svo miklu leyti sem það sannast að þeir hafi komið að daglegri stjórn eða ákvörðunum um hvað skuli greiða af skuldum félags, sbr. Hrd. í málum nr. 392/2006, 354/2013, 388/2013 og 295/2014. Í máli nr. 354/2013 lá fyrir að einn stjórnarmanna, sem jafnframt var framkvæmdastjóri, stýrði rekstrinum en hafði fengið son sinn og eiginkonu til að taka sæti í stjórn þar sem hann taldi formskilyrði krefðust a.m.k. þriggja stjórnarmanna. Framkvæmdastjórinn játaði sök og var sakfelldur. Hinir stjórnarmennirnir voru sýknaðir enda lá ljóst fyrir að þeir hefðu ekki annast fjármál eða skattskil félagsins eða stýrt því hvað skyldi greiða af skuldum félagsins.

Skráður framkvæmdastjóri ber refsíabyrgð jafnvel þótt sannað sé að

skráningin hafi verið til málamynda og hann hafi ekkert komið að rekstri félags, sbr. Hrd. í málum nr. 242/1999 og 413/2011. Í síðarnefndum dómi var stjórnarmaður sakfelldur en hann játaði að hafa haft með höndum umsjón með daglegum rekstri félagsins og vitnaði um að framkvæmdastjórinn hefði ekki komið að rekstrinum. Um ábyrgð framkvæmdastjórans sagði Hæstiréttur einfaldlega að ekki yrði „fram hjá þeim skyldum lítið sem að lögum hvíla á skráðum framkvæmdastjóra einkahlutafélags.“ Þá má nefna að framkvæmdastjóri losnar almennt ekki undan skyldum sínum þótt hann ráði fjármálastjóra til að sjá um skil opinberra gjalda, sbr. Hrd. í máli nr. 379/2013.

Ef framkvæmdastjóri er ekki ráðinn virðist sem formaður stjórnar beri refsíabyrgð á vanskilum vörsluskatta nema það sannist að aðrir hafi haft með höndum daglega stjórn og ákvarðanatöku um greiðslu skulda félags, sbr. Hrd. í máli nr. 392/2006. Í málinu voru báðir stjórnarmenn félags ákærðir en framkvæmdastjóri var ekki starfandi. Hæstiréttur vísaði til þess að stjórnarformaðurinn hefði haft umsjón með útvegum fjár til rekstrarins auk þess sem ráðstöfun fjár hafi verið ákveðin í samráði við hann. Var hann því sakfelldur með eftirfarandi orðum: „Í ljósi þessa og þeirra skyldna, sem hvíla á formanni stjórnar félags þar sem ekki starfar framkvæmdastjóri...“ Hinn stjórnarmaðurinn var sýknaður enda talinn hafa lítið sem ekkert komið að málefnum félagsins á umræddu tímabili.

Hafðu samband:

Soffía Eydís Björgvinsdóttir

Partner á skatta- og lögfræðisviði

s: 545 6089

n: sbjorgvinsdottir@kpmg.is

Vilmar Frey Sævarsson

Lögfræðingur á skatta- og lögfræðisviði

s: 545 6146

n: vsaevvarsson@kpmg.is

Nýjustu skattatíðindi má ávallt nálgast á slóðinni www.skattatidindi.is

Í bæklingi þessum koma fram almennar upplýsingar sem er ekki ætlað að lýsa aðstæðum tiltekinna fyrirtækja eða einstaklinga. Enginn ætti að gripa til aðgerða á grundvelli þessara upplýsinga nema tengja þær aðstæðum sínum eða leita faglegrar aðstoðar um það tilvik sem um ræðir.

© 2014 KPMG ehf., íslenski aðilinn að KPMG International Cooperative ("KPMG International"), svissnesku samvinnufélagi. Öll réttindi áskilin.