

Høringsnotat

Forslag til presiseringer i ligningsloven § 6-15 om kontroll hos tredjemann,

forslag til ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet, samt

forslag om at det fastsettes tilsvarende bestemmelser i forskrift om gjennomføring av etterkontroll på toll- og avgiftsområdet.

1 Innledning og bakgrunn

Ved lov 12. desember 2008 nr. 93 ble det presisert i ligningsloven § 4-10 nr. 1 at det er adgang til å benytte alle eksisterende metoder for kopiering, herunder såkalt speilkopiering, for å sikre tilgang til elektronisk lagrede opplysninger hos skattyter under kontroll. Det ble også presisert at det er adgang til å kopiere virksomhetenes elektroniske arkiver for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes egne lokaler. Tilsvarende endringer ble samtidig gjort i folketrygdloven 24-5, skattebetalingsloven § 5-13, tolloven § 13-4 og merverdiavgiftsloven § 15-11. Samtidig med lovendringene ble tilsvarende endringer gjort i forskrift om omregistreringsavgift § 7, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2, jf. motorkjøretøy og båtavgiftsloven § 1 og forskrift om særavgifter § 5-9, jf. særavgiftsloven § 1.

Ligningsloven § 6-15 har bestemmelser om kontroll av tredjeparter, dvs. arbeidsgivere, kontraktsparter og andre som har plikt etter ligningsloven til å gi opplysninger om andre skattyteres forhold. Når kontrollmyndighetene utfører slike kontroller, gjelder de ofte både skattyterens egne forhold og opplysninger han sitter på om andre skattytere.

Finansdepartementet foreslår i dette høringsnotatet presiseringer i ligningsloven § 6-15 slik at det fremgår uttrykkelig av bestemmelsen at det ved kontroll av tredjeparter er adgang til å benytte alle eksisterende metoder for kopiering for å sikre tilgang til elektronisk lagrede opplysninger under kontroll, og at det er adgang til å kopiere virksomhetenes elektroniske arkiver for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene. Det innebærer at det ved kontroll av tredjeparter blir samme kopieringsadgang som ved kontroller av skattytters egne forhold med hjemmel i ligningsloven § 4-10 og de øvrige bestemmelsene som ble endret ved lovendringen i 2008.

I forarbeidene til lov 12. desember 2008 nr. 93, Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), er det forutsatt at Finansdepartementet i samarbeid med Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet skal gjennomgå og fastsette nye forskrifter og retningslinjer for å ivareta sikkerhetshensyn og rettsikkerhetsgarantier for skatte- og avgiftspliktige i forbindelse med oppbevaring og håndtering av kopiert materiale.

I tillegg til nye bestemmelser om håndtering av kopiert materiale, foreslår departementet i dette høringsnotatet betydelige oppdateringer og endringer i eksisterende regler. Det er også hensiktsmessig å samle saksbehandlingsreglene for kontroll i en felles forskrift for hele skatte- og avgiftsområdet.

På denne bakgrunn foreslår departementet en ny forskrift om gjennomføringen av kontroll på skatte- og avgiftsområdet. Med skatte- og avgiftsområdet menes de skatter og avgifter skatteetaten og skatteoppkreverne har kontrollansvar for. Forskriften vil avløse forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn m.v. (bokettersynsforskriften) som i dag gjelder for kontroll etter ligningsloven. I forslaget

til ny forskrift har departementet gjennomgående valgt å bruke uttrykket kontroll istedenfor bokettersyn.

For å få felles saksbehandlingsregler for kontroller på samtlige av skatteetatens forvaltningsområder foreslås nye bestemmelser i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav § 5-13 og i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift § 15-11, som vil gi hjemmel til å gjøre den foreslåtte forskriften om saksbehandlingsregler for skatte- og avgiftskontroll etter disse lovene.

Videre foreslår departementet å fastsette tilsvarende forskriftsbestemmelser om gjennomføring av etterkontroll på toll- og avgiftsområdet med hjemmel i tolloven § 13-4, forskrift om særavgifter § 5-9, jf. særavgiftsloven § 1, merverdiavgiftsloven § 15-11, forskrift om omregistreringsavgift § 7, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2, jf. motorkjøretøy og båtavgiftsloven § 1. Med toll- og avgiftsområdet menes toll og de avgiftene som toll- og avgiftsetaten har kontrollansvaret for. Videre menes det med etterkontroll det samme som med kontroll på skatte- og avgiftsområdet. Toll- og avgiftsmyndighetene bruker imidlertid også uttrykket kontroll om grensekontrollen, som ikke skal reguleres av denne forskriften. For å unngå sammenblanding brukes derfor uttrykket etterkontroll på dette området.

2 Gjeldende rett

2.1 Ligningsloven

Ligningsmyndighetenes hjemmel til å foreta kontroll hos skattyter og tredjepart følger av henholdsvis ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b og § 6-15 nr. 1, mens veilednings- og bistandsplikten for skattyter og tredjemann er regulert i ligningsloven §§ 4-10 nr. 3 og 6-15 nr. 2.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 b kan den som er selvangivelsespliktig pålegges å gi ligningsmyndighetene «adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.»

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 3 skal skattyteren eller en fullmektig for ham være til stede ved undersøkelse mv. som nevnt i nr. 1 yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler mv., når ligningsmyndighetene krever det.

Etter ligningsloven § 6-15 nr. 1 kan ligningsmyndighetene til enhver tid foreta kontroll hos dem som skal gi oppgaver eller opplysninger etter kapittel 6, dvs. opplysninger om andre enn den oppgavepliktige selv. Etter § 6-15 nr. 2 skal den oppgavepliktige legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. Når ligningsmyndighetene krever det, skal han eller en fullmektig for ham, være

tilstede ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler, arkiver mv.

Skattyteren eller den opplysningspliktige skal gis rimelig varsel om kontrollen, og har rett til å være til stede og uttale seg under undersøkelser som foretas i medhold av ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b eller § 6-15, forutsatt at dette kan gjennomføres uten at formålet med undersøkelsen settes i fare, jf. ligningsloven § 3-5 nr. 1.

Etter ligningsloven § 3-5 nr. 2 skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder den skattyter eller opplysningspliktige undersøkelsen foretas hos. Plikten til å skrive rapport eller protokoll omfatter undersøkelse etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a og b og § 6-15.

Etter ligningsloven § 3-6 nr. 1 første punktum kan den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter kapittel 4 og 6, klage over pålegget dersom han mener han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Det er regler om klageadgangen i § 3-6 nr. 2-4.

Forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn m.v. (bokettersynsforskriften) er gitt med hjemmel i ligningsloven § 3-14, jf. § 3-5, § 3-6, § 4-10 og § 6-15. Forskriften regulerer ulike forhold knyttet til gjennomføring av bokettersyn og undersøkelser. I § 1 er det gitt bestemmelser om at skattekontoret og Skattedirektoratet, eller den som disse gir særskilt fullmakt, kan beslutte det skal avholdes bokettersyn og undersøkelser som nevnt i ligningsloven § 4-10 nr. 1 og § 6-15 nr. 1. Ved bokettersyn og undersøkelser som nevnt i § 1 skal de som deltar i undersøkelsen legitimere seg overfor den opplysningspliktige, jf. § 2, og vedkommende skal orienteres om sin opplysningsplikt og om retten til å påklage pålegg om å medvirke ved undersøkelsen.

Ved klage over pålegg om utlevering av dokumenter etter ligningsloven § 3-6, skal aktuelle dokumenter plasseres i forseglet konvolutt, jf. § 4. Den som leder undersøkelsen kan, når han finner grunn til det, bestemme at konvolutten skal deponeres hos ham inntil klagen er avgjort. Gis klageren medhold, skal konvolutten overleveres klageren. Tas ikke klagen til følge, skal klageren underrettes. Dersom det ikke vil føre til nevneverdig forsinkelse, skal den opplysningspliktige gis anledning til å være til stede når forseglingen brytes. I § 5 er det regler om at den som leder undersøkelsen har ansvaret for at det blir utarbeidet en rapport og hva denne skal inneholde.

Rapporten fra undersøkelsen skal sendes den opplysningspliktige, med unntak av oversikten over opplysninger vedrørende andre skattytere, jf. § 6. Dokumenter som er utlevert eller sendt inn i medhold av §§ 4-10 og 6-15 skal i henhold til § 7 leveres tilbake så snart som mulig, eventuelt etter at det er tatt kopier av særskilte dokumenter som antas å få betydning for ligningen eller ligningskontrollen.

2.2 Merverdiavgiftsloven

Avgiftsmyndighetenes adgang til å gjennomføre kontroller mv. hos avgiftssubjektet følger av merverdiavgiftsloven § 15-11. Bestemmelsen gir hjemmel til å innhente opplysninger, avholde bokettersyn, foreta stedlig kontroll mv. hos avgiftssubjektet.

Etter merverdiavgiftsloven § 15-11 første ledd skal avgiftssubjektet uten opphold legge fram, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen, når avgiftsmyndighetene krever det. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Avgiftssubjektet plikter å gi fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen. Merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd omhandler avgiftssubjektets veilednings- og bistandsplikt. Videre fremgår det av annet ledd at avgiftsmyndighetene ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos avgiftsmyndighetene.

Merverdiavgiftsloven § 16-1 er hovedbestemmelsen om oppgave- og opplysningsplikt fra andre enn avgiftssubjektet. Det følger av fjerde ledd at § 15-11 får tilsvarende anvendelse for den som er pålagt plikt til å gi opplysninger og oppgaver etter § 16-1 første, annet og tredje ledd. Dette innebærer at næringsdrivende mv. ved kontroll etter § 16-1 plikter å legge fram regnskapsopplysninger mv. og yte nødvendig veiledning og bistand på samme måte som den oppgavepliktige selv.

Saksbehandlingsreglene ved bokettersyn på merverdiavgiftslovens område følger forvaltningsloven § 15. Forvaltningsloven § 15 gir blant annet bestemmelser om at ved en undersøkelse eller et bokettersyn som ikke blir utført på et offentlig kontor eller annet bestemt tjenestested, skal den som leder kontrollen uten oppfordring legitimere seg, meddele formålet med undersøkelsen og angi hjemmelen for den. Videre skal blant annet navnet på de personer som er til stede, undersøkelsens gjenstand, formål og lovhjemmel skrives ned eller protokolleres. Bestemmelsene foran gjelder bare der dette kan gjennomføres uten vesentlig ulempe eller uten at formålet med forretningen settes i fare. Den som undersøkelsen angår, har rett til å klage over beslutning om å fremme undersøkelsen mv., jf. fjerde ledd som også gir nærmere regler om klageadgangen.

I forvaltningsloven § 14 er det regler om klage over pålegg om å gi opplysninger. Blir avgiftssubjektet pålagt å gi opplysninger, har vedkommende rett til å klage over pålegget dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å gi opplysningene. Avgiftssubjektet skal gjøres oppmerksom på klageadgangen i forbindelse med pålegget.

2.3 Folketrygdloven

Skatteoppkreveren fører kontroll med at arbeidsgivere og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt etter folketrygdloven, jf. folketrygdloven § 24-5 første ledd.

Arbeidsgiveren plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget, jf. folketrygdloven § 24-4 annet og tredje ledd. Av § 24-5 annet ledd følger det at skatteoppkreveren eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren, kan foreta bokettersyn hos dem som plikter å beregne og betale arbeidsgiveravgift og kan kreve fremlagt arbeidsgiverens regnskap med bilag, kontrakter, korrespondanse eller andre dokumenter av betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også her elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Skattekontoret og Riksrevisjonen kan også foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

Etter § 24-4 tredje ledd kan skatteoppkreveren eller skattekontoret ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor. Departementet kan i forskrift fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.

Saksbehandlingen i saker om arbeidsgiveravgift følger ligningslovens regler, jf. folketrygdloven § 21-16, som bestemmer at for saker som behandles av ligningsmyndighetene etter kapittel 24 gjelder ikke bestemmelsene i kapittel 21 om saksbehandling i trygdesaker og heller ikke bestemmelsene i forvaltningsloven.

2.4 Skattebetalingsloven

Skattebetalingsloven § 5-13 gjelder for kontroll av skattetrekk samt lønns- og trekkoppgaver. Med hjemmel i denne bestemmelsen kan skatteoppkreveren foreta bokettersyn hos den som plikter å foreta trekk, og kan herunder kreve fremlagt skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Skattekontoret og Riksrevisjonen kan også foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

Ved bokettersyn og undersøkelser etter skattebetalingsloven gjelder forvaltningsloven §§ 14 og 15, jf. skattebetalingsloven § 3-1. For omtale av forvaltningsloven §§ 14 og 15, se punkt 2.2 om merverdiavgiftsloven.

Hjemmel for å føre kontroll med arbeidsgivers beregning av arbeidsgiveravgift følger av folketrygdloven § 24-5, jf. punkt 2.3 ovenfor.

Skatteoppkreveren eller skattekontoret kan ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor, jf. annet ledd. Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.

Saksbehandlingen i disse sakene følger reglene i ligningsloven, jf. omtalen ovenfor i punkt 2.3 om folketrygdloven.

2.5 Tolloven

Tolloven § 13-4 har regler om kontroll av dokumenter mv. Bestemmelsen er tatt inn i lovens kapittel 13 om alminnelige bestemmelser om tollkontroll.

Med hjemmel i § 13-4 første ledd første punktum kan tollmyndighetene foreta undersøkelse av bedriftslokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige, for å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter tolloven. Etter bestemmelsens annet punktum slår fast at tollmyndighetene ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollmyndighetene.

I tredje punktum fremgår det at når det kreves, skal den opplysningspliktige uten opphold gi innsyn i, legge frem, utlevere eller sende inn registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, og andre dokumenter av betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.

Om nødvendig kan det kreves hjelp av politiet til å få utlevert regnskapsmateriale, bøker dokumenter, varer mv., jf. bestemmelsens annet ledd. Tredje ledd bestemmer at første og annet ledd gjelder tilsvarende overfor importør, eksportør eller produsent ved kontroll av utferdigede fakturaer, opprinnelsesbevis eller andre særlige legitimasjonsdokumenter. Femte ledd fastslår at departementet kan gi forskrift om tollmyndighetenes kontroll etter § 13-4.

Tollforskriften § 13-4-1 har enkelte bestemmelser om kontroll av dokumenter mv. Første ledd slår fast at tollmyndighetene i det enkelte tilfelle bestemmer om det skal foretas kontroll av dokumenter og programvare, og i hvilken utstrekning og på hvilken måte dette eventuelt skal gjøres. Informasjonen skal så langt det er praktisk mulig gjennomgås på stedet, og overskuddsinformasjon skal så snart som mulig slettes eller leveres tilbake, jf. bestemmelsens annet ledd.

Videre gjelder saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven §§ 14 og 15 ved gjennomføring av kontroll av virksomheter etter tolloven, se omtale av bestemmelsene over i punkt 2.2 om merverdiavgiftsloven.

2.6 Særagiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Toll- og avgiftsmyndighetene har hjemmel til å foreta avgiftskontroller etter særagiftsforskriften § 5-9, jf. særagiftsloven § 1, forskrift om engangsavgift på motorvogner 19. mars 2001 nr. 268 § 8-2 annet ledd, forskrift om vektårsavgift 29. juni

2000 nr. 688 § 15 og forskrift om omregistreringsavgift 2. juli 1986 nr. 1430 § 7, jf. motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1.

I særavgiftsforskriften § 5-9 første ledd er det uttrykkelig fastsatt at toll- og avgiftsmyndighetene når som helst kan kontrollere den avgiftspliktiges regnskaper med tilhørende dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet. I henhold til annet ledd kan tilsvarende undersøkelser som nevnt i første ledd foretas hos produsent, importør, eksportør, forhandler mv. Det fremgår av fjerde ledd at virksomhetens eier, styre, daglig leder, samt øvrige ansatte plikter å yte nødvendig bistand og veiledning i forbindelse med undersøkelsen. Det er krav om at regnskapsmateriell og andre dokumenter som skal kontrolleres skal fremlegges, utleveres eller sendes tollvesenet uten opphold.

Forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 annet ledd har i hovedsak samme innhold som tolloven § 13-4 første ledd, jf. punkt 2.5 ovenfor. Etter bestemmelsens nr. 1 kan tollmyndighetene foreta kontroll av forretningslokaler, verksted o.l. hos den avgiftspliktige og enhver som importerer, forhandler, produserer, oppbygger eller endrer motorvogner. Bestemmelsens nr. 2 fastsetter hvilke dokumenter, herunder elektroniske, som kan kreves fremlagt eller sendt inn til gjennomsyn. I tredje ledd fremgår at adgangen i annet ledd også gjelder elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet.

Forskrift om vektårsavgift § 15 fastsetter i annet ledd bokstav a en adgang for tjenestemenn fra tollvesenet til i kontrolløyemed, når som helst å foreta kontroll av forretningslokaler, verksted og lignende hos den avgiftspliktige, og hos enhver som importerer, forhandler, produserer, foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy eller importerer/forhandler deler til kjøretøy. Annet ledd bokstav b fastsetter på samme vilkår en adgang til å kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse, herunder elektroniske dokumenter. I tredje ledd fremgår det at adgangen i annet ledd også gjelder elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet. Fjerde ledd fastsetter en bistands- og veiledningsplikt for den avgiftspliktige og firmaets eiere eller ansatte.

I forskrift om omregistreringsavgift § 7 første ledd bokstav a er det fastsatt at tjenestemenn fra tollvesenet i kontrolløyemed når som helst har adgang til å foreta regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige, samt hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktig kjøretøy. I bestemmelsens bokstav b fremgår at tjenestemennene på samme vilkår kan kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse, herunder elektronisk lagrede dokumenter. I

annet ledd fremgår det at adgangen etter første ledd også gjelder elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet.

3 Departementets vurderinger og forslag

3.1 Kontroll hos tredjemann etter ligningsloven kapittel 6

Etter ligningsloven kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium ved gjennomsyn av skattyters arkiv, jf. ligningsloven § 4-10. I forbindelse med lovendringene 12. desember 2008 ble det ikke vurdert om en bør lovregulere en tilsvarende adgang til kopiering til datalagringsmedium ved kontroll hos tredjemann etter ligningsloven kapittel 6.

Etter skattebetalingsloven § 5-13 først ledd annet punktum og folketrygdloven § 24-5 kan det foretas kopiering til datalagringsmedium ved gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen. Merverdiavgiftsloven § 16-1 antas også å gi tilstrekkelig hjemmel for at avgiftsmyndigheten skal kunne foreta kopiering til datalagringsmedium ved gjennomføring av kontroller hos tredjepart.

Departementet legger til grunn at ligningsmyndighetene også ved kontroll etter ligningsloven § 6-15 allerede har en viss adgang til å foreta kopiering til datalagringsmedium, men dette framgår ikke uttrykkelig av bestemmelsen.

Etter departementets vurdering er det uheldig at dette ikke fremgår klart av bestemmelsen. Rettssikkerhetshensyn, herunder hensynet til forutberegnelighet tilsier at adgangen til å kopiere klart bør fremgå av lovbestemmelsen om kontroll overfor tredjeparter.

Ligningsmyndighetenes kontroll gjelder ofte både skattyterens egne forhold (med hjemmel i ligningsloven § 4-10) og opplysninger skattyteren sitter på om andre skattyteres forhold (med hjemmel i ligningsloven § 6-15). Ved slike kontroller er det en klar fordel både for ligningsmyndighetene og skattyteren at det er felles regler som dekker hele kontrollen.

Etter departementets oppfatning har ligningsmyndighetene også samme behov for å benytte kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang i ligningsmyndighetenes lokaler ved kontrollvirksomhet ovenfor tredjeparter. De fleste virksomheter benytter i dag elektroniske media i stor utstrekning, både ved utarbeidelse og lagring av regnskapsdokumenter og andre dokumenter av betydning for ligningskontrollen, slik at kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang i ligningsmyndighetenes lokaler er en praktisk måte å gjennomføre kontroll på.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det også i ligningsloven § 6-15 presiseres at kopiering til datalagringsmedium hos tredjemann omfattes av bestemmelsen. Slik kontroll vil som hovedregel gjelde riktigheten av innberettede oppgaver, men kan også være kontroll av mer spesifikke opplysninger etter krav fra ligningsmyndighetene knyttet til opplysninger av betydning for en skattyters ligning. Behovet for å kopiere tredjemanns arkiv vil først og fremst være til stede når opplysningene pålegget gjelder er sammenblandet med andre opplysninger, slik at det ikke er mulig å fremlegge fullstendige opplysninger ved utskrift av lister e.l. Det kan også være tilfeller hvor ligningsmyndighetene mener at de ikke får utlevert fullstendige opplysninger, hvis det skal være overlatt til tredjeparten å påvise hvor opplysningene er lagret. For eksempel kan det være vanskelig å få relevant arkivmaterial dersom virksomheten bevisst forsøker å forlede ligningsmyndighetene ved å gjemme eller feilplassere viktig dokumentasjon elektronisk. Dette kan eksempelvis skyldes interessefelleskap mellom tredjepart og den skattyter en ønsker opplysninger om, eller at tredjepart har en egeninteresse i å skjule data. Særlig ved kontroll av større virksomheter kan det være en betydelig mengde elektronisk informasjon som skal gjennomgås selv om kontrollen er begrenset.

Forslag til endringer i ligningsloven § 6-15 er tatt inn i punkt 5.1.

3.2 Forskriftshjemler

Ligningsmyndighetene gjennomfører ofte felles kontroller for å etterprøve om den opplysningspliktige har oppfylt sine plikter etter ligningsloven, folketrygdloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven. Ved slike kontroller er det en klar fordel både for ligningsmyndighetene og skattyteren at det er felles saksbehandlingsregler som dekker hele kontrollen

I ligningsloven § 3-14 og folketrygdloven § 24-6 første ledd er det allerede hjemler til å fastsette forskrifter om saksbehandlingsregler. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det tas inn hjemler til å fastsette forskrifter om gjennomføringen av virksomhetskontroller i skattebetalingsloven § 5-13 tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 15-11 femte ledd.

Forslaget til forskriftshjemmel i merverdiavgiftsloven § 15-11 femte ledd vil også gjelde for toll- og avgiftsmyndighetenes kontroll av innførselsmerverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 13-3. Se punkt 5.2 og 5.3 for forslag til bestemmelser. På toll- og avgiftsområdet ellers er det allerede hjemler til å gi forskriftsbestemmelser om saksbehandlingsregler for gjennomføring av toll- og avgiftskontroll, se tolloven § 13-4, særavgiftsloven § 1 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1.

3.3 Ny forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll

3.3.1 Innledning

Forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn m.v. (bokettersynsforskriften) ble fastsatt for nesten tretti år siden, og er tilpasset tiden da opplysningspliktige oppbevarte dokumenter av betydning for ligningskontrollen på papir. Departementet foreslår at hovedinnholdet i forskriften videreføres i en ny forskrift om saksbehandlingsregler ved gjennomføringen av skatte- og avgiftskontroll. Det foreslås nødvendige oppdateringer og endringer som tilpasser teksten til lovendringene 12. desember 2008 nr. 98, samt at forskriften bygges ut med nødvendige bestemmelser om gjennomføring av elektronisk kopiering, tilgang til kopierte opplysninger, tilbakelevering og sletting av det kopierte materialet. Det foreslås at forskriften gjøres gjeldende for kontroll etter ligningsloven, folketrygdloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven.

Forslag til ny forskrift er tatt inn i punkt 5.4.

3.3.2 Nærmere om innholdet i forskriften

Gjeldende bokettersynsforskrift § 1 fastsetter hvem som har myndighet til å beslutte kontroll etter ligningsloven § 4-10 og § 6-15. I forslag til ny forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll § 1 "Virkeområde" foreslås det å vise til lovbestemmelsene om hvem som har myndighet til å beslutte kontroll.

I forbindelse med lovendringene 12. desember 2008, ble det som nevnt foran presisert også i bestemmelsene om arbeidsgiverkontroll at skatteoppkreveren eller skattekontoret skal kunne foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor. I Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) uttaler departementet at de antar at de fleste skatteoppkreverkontorene vil kunne ha problemer med å oppfylle de strenge kravene til datasikring ved kopiering. På denne bakgrunn er det i bestemmelsene om arbeidsgiverkontroll (skattebetalingsloven § 5-13 og folketrygdloven f§ 24-5) tatt inn bestemmelser om at departementet i forskrift kan fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte ved arbeidsgiverkontroller. Det foreslås derfor at det i § 1 i forslag til ny forskrift om gjennomføring av kontroll gis uttrykk for at myndighet til å kopiere elektroniske arkiv er begrenset til de skatteoppkreverne som Skattedirektoratet godkjenner.

Se forslag til § 1 i punkt 5.5 nedenfor.

Bokettersynsforskriftens bestemmelser om legitimasjon og informasjon om rettigheter og plikter, foreslås videreført i forslag til ny forskrift §§ 2 og 3.

Sikkerhetsmessige hensyn ved gjennomføring av kopiering, forsegling, tilbakelevering og sletting av arkiv/dokumenter foreslås regulert i ny forskrift §§ 4, 5, 6, 8 og 9. Forskriftsutkastet § 5 om tilgang til mottatte opplysninger gjelder bare for elektronisk

arkiv/dokument, mens §§ 4, 6, 8 og 9 om kopiering, forsegling, tilbakelevering og sletting også gjelder for papirdokumenter. Forslagene viderefører i hovedsak dagens bestemmelser, men med de nødvendige tilpasninger som kopiering av elektronisk dokumenter krever. Se nærmere om dette nedenfor i punkt 3.3.3.

Bestemmelsene i bokettersynsforskriften om utarbeidelse av rapport og oversendelse av rapport er i hovedsak videreført i forslag til ny forskrift § 7. Det foreslås enkelte tilpasninger i kravene til rapport, blant annet for å samordne de ulike forvaltningsområdene bokettersynsforskriften skal gjelde for. Kravene til utarbeidelse av rapport og oversendelse av denne til den opplysningspliktige, behandles nærmere nedenfor under punkt 3.3.4.

3.3.3 Forskriftsregulering av de sikkerhetsmessige sidene ved elektronisk kopiering av arkiv/dokument

3.3.3.1 Innledning

Et hovedmål med den nye forskriften er å ivareta den oppgavepliktiges rettssikkerhet. Kopiering av elektronisk lagrede dokumenter for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes lokaler, kan innebære større bevismessige og personvernmessige utfordringer enn gjennomsyn på stedet, og det er derfor viktig å ha klare retningslinjer for hvordan kopiert materiale skal behandles av skatte- og avgiftsmyndighetene. De personvernmessige sidene av selve adgangen til å kopiere elektroniske dokumenter for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes lokaler ble grundig drøftet i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 22.5.2.4, og vil ikke bli drøftet nærmere her.

Skatteetaten har allerede sikkerhetsinstrukser for selve oppbevaringen av all informasjon som gis til etaten og som innhentes av etaten. Skatteetatens styringssystem for informasjonssikkerhet og tilknyttede instrukser beskriver konkret sikkerhetsansvar og oppgaver tillagt ulike ansatte og/eller funksjoner i Skatteetaten, for eksempel brukere, ledere, driftspersonell og sikkerhetspersonell i denne sammenheng.

Ved kopiering av data vil Skatteetaten kunne få med overskuddsinformasjon, for eksempel av privat karakter. Dette gjelder uansett kopieringsmetode. Skatteetaten vil derved kunne få innsyn i sensitive personopplysninger, herunder taushetsbelagt materiale og ansattes private dokumenter, i tilfeller hvor de ansatte oppbevarer slike dokumenter på arbeidsgivers pc eller annet datalagringsmedium.

For å beskytte slik informasjon spesielt, fremgår det av gjeldende sikkerhetsinstrukser at elektronisk lagret informasjon som innhentes ved kopieringsformer som fører til at overskuddsinformasjon kommer med, skal lagres adskilt fra Skatteetatens produksjonsmiljø og dataene/opplysningene og/eller lagringsenheten skal oppbevares i lukkede, låsbare rom i brannsikre skap eller safer. Hverken maskinvare, programvare eller innhentet informasjon skal på noe tidspunkt være knyttet opp mot skatteetatens produksjonsnettverk.

Sikring av kopiert datainformasjon foretas i dag med datamaskiner som er definert og spesialisert til formålet. Det er kun ansatte som arbeider med sikring og analyse som har full tilgang til det kopierte materialet. Avhengig av sakens størrelse vil det være ca. 2-4 personer som har slik tilgang i en konkret sak. Det kopierte materialet oppbevares på frittstående lagringsenheter som er plassert i kontorlokaler med fysisk sikring og adgangskontroll eller dedikerte servere adskilt fra skatteetatens produksjonsnettverk. Maskinvaren som benyttes er utelukkende reservert til kontrollvirksomhet, og verken maskinvare, programvare eller innhentet informasjon er knyttet opp mot etatens produksjonsnettverk. Alt datamateriale som inneholder sensitiv informasjon oppbevares i lukkede, låsbare rom i brannsikre skap eller safer.

Forslaget til ny forskrift om saksbehandlingsregler for gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll er avgrenset mot innholdet i de interne sikkerhetsinstruksene omtalt her.

3.3.3.2 Hvordan kopiering skal gjennomføres

I etterkant av en kontroll er det viktig at det ikke kan sås tvil om at det kopierte materialet er identisk med originalen. Ved kopieringen skal det derfor benyttes teknikker og programmer som sikrer at kopi og original er identiske, og at opplysningspliktiges data ikke endres i prosessen. I de fleste kopieringsverktøy som benyttes til kontroll, er det innebygget en funksjonalitet som beregner sjekksummer. En sjekksum er en matematisk beregning etter en forhåndsdefinert logaritme, som gir filene et elektronisk "fingeravtrykk". Denne verdien vil endres dersom innholdet i filen endres. Dette muliggjør kontroll av dataenes integritet i ettertid. For å sikre dataenes konfidensialitet, kan eksempelvis kryptering/passordbeskyttelse nyttes. Departementet foreslår å ta inn en bestemmelse i ny forskrift § 4 første ledd at det ved kopiering av arkiv skal benyttes teknikker og programmer som sikrer dataenes konfidensialitet og integritet.

I ny forskrift § 4 annet ledd foreslår departementet at integriteten til *enkelt dokumenter* som kopieres til *redigerbare medium* alltid skal sikres ved at det beregnes sjekksummer ved kopieringen. Det er foreslått at dette kun skal gjelde kopiering til redigerbare medium. Kopiering til eksempelvis en CD-r som lukkes, vil dermed ikke omfattes av dette kravet, fordi data som er kopiert til denne typen medium, ikke vil kunne redigeres i ettertid.

Når det ikke er mulig å generere sjekksummer på kontrollstedet, må dette skje så snart som mulig etter at kopiering er foretatt, jf. forslaget til annet ledd annet punktum. Dette kan for eksempel være aktuelt ved direkte kopiering fra kassasystemer som ikke har funksjonalitet for å generere sjekksummer, tekniske problemer etc.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b, folketrygdloven § 24-5 tredje ledd, skattebetalingsloven 5-13 annet ledd og merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd, kan myndighetene ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang. I forslag til ny forskrift § 4 tredje, fjerde

og femte ledd foreslås det regler om hvordan selve kopieringen av elektronisk arkiv skal gjennomføres.

Som hovedregel skal kopiering skje hos den opplysningspliktige. Kopiering av store datamengder tar tid. Av praktiske hensyn foreslås det at skatte- og avgiftsmyndighetene kan gjennomføre kopiering i lokaler som disse disponerer dersom den opplysningspliktige samtykker. Lokaler som skatte- og avgiftsmyndighetene disponerer kan i tillegg til etatens egne kontorer for eksempel være hotellrom som benyttes når det gjennomføres kontroller fjernt fra kontrollørenes kontorsted. Departementet foreslår å ta inn i forskriften en bestemmelse om at dersom den opplysningspliktiges elektronisk utstyr/elektronisk medium tas bort fra opplysningspliktiges lokaler, så skal det nedtegnes i et dokument hvilket utstyr som tas bort og når og hvordan tilbakelevering av utstyret skal skje. Skattyter og skatte- og avgiftsmyndighetene skal undertegne dokumentet.

I Bernh. Larsen Holding-saken, Rt. 2007 side 1612, omfattet arkivet som var gjenstand for kontroll etter ligningsloven § 4-10 flere skattytere. Høyesterett la ved behandlingen av denne saken til grunn at ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b ikke er slik å forstå at skattyters egen anvisning av hvilke arkivdeler som angår ham er bindende for ligningsmyndighetene. Ligningsmyndighetene kan på sin side ikke kreve adgang til arkiver som helt ut tilhører andre virksomheter. Departementet foreslår å regulere dette i ny forskrift § 4 fjerde ledd.

3.3.3.3 Tilgang til kopierte opplysninger

I ny forskrift § 5 foreslår departementet at det tas inn bestemmelser om tilgang til og lukking av tilgang til elektroniske arkiver. Det foreslås at skatte- og avgiftsmyndighetene skal ha tilgang til arkivet frem til kontrollrapporten er ferdigstilt.

Lukking av tilgang innebærer at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke kan kjøre søk eller foreta annen gjennomgang av kopien av det elektroniske arkivet. Dette kan eksempelvis skje gjennom nedlåsing av lagringsmedium, lukking av tilganger/autorisasjon eller kryptering. Departementet foreslår at det i ny forskrift § 5 første ledd presiseres at når tilgangen er lukket skal myndigheten ikke kjøre søk eller foreta annen gjennomgang av kopien av det elektroniske arkivet.

Dersom data må verifiseres på et senere tidspunkt, saksbehandlingen viser behov for ytterligere dokumentasjon eller at opplysninger fra opplysningspliktige må bekreftes eller avkreftes, bør det være en viss adgang til å gjenåpne tilgangen. Dette foreslås regulert i § 5 annet ledd. Den opplysningspliktige skal da varsles om at slik gjenåpning finner sted, se utkast til forskrift § 5 annet ledd siste punktum.

3.3.3.4 Klage og forsegling I ny forskrift § 6 første ledd foreslås det regler om forsegling av dokument eller lagringsmedium ved klage over pålegg om utlevering av dokumenter etter ligningsloven § 3-6 og forvaltningsloven § 14. Bestemmelsen skal sikre at

opplysninger som kreves utlevert, bevarer sitt originale innhold mens klagen over utleveringspålegget behandles. Skatte- og avgiftsmyndighetene har ikke innsyn i eller tilgang til opplysningene før klagen er behandlet. Forslaget viderefører i hovedsak dagens bestemmelse i bokettersynsforskriften, med de nødvendige tilpasninger som kopiering av elektroniske dokumenter og arkiv krever.

Påklages pålegg om utlevering av papirdokumenter, skal de aktuelle dokumenter etter gjeldende rett plasseres i forseglet konvolutt, jf. bokettersynsforskriften § 4. Departementet kan ikke se at det er behov for et krav om forsegling i konvolutt. Et slikt krav følger heller ikke av ligningsloven, folketrygdloven, skattebetalingsloven eller merverdiavgiftsloven. Det er tilstrekkelig at dokumentet forsegles.

For dokumenter som er lagret elektronisk, eller der myndighetene foretar kopiering av arkiv til datalagringsmedium for senere gjennomgang, foreslår departementet at lagringsmediet, enheten det sitter i eller kopi av lagringsmediet forsegles.

I ny forskrift § 6 annet ledd foreslås det at den som leder undersøkelsen, når han finner grunn til det, kan bestemme at forseglet materiale skal deponeres hos skatte- og avgiftsmyndighetene inntil klagen er avgjort.

Får opplysningspliktig medhold i klagen, returneres forseglet materialet til den opplysningspliktige. Er forseglet materiale lagret på medium som tilhører skatte- og avgiftsmyndighetene, skal den opplysningspliktiges data slettes etter regler foreslått i ny forskrift § 9 fjerde ledd. Dersom den opplysningspliktige ikke får medhold i klagen, skal den opplysningspliktige underrettes om dette. Dersom det ikke vil føre til nevneverdig forsinkelse, skal den opplysningspliktige gis anledning til å være til stede når forseglingen brytes.

3.3.3.5 Tilbakelevering og sletting

I forslag til ny forskrift §§ 8 og 9 foreslås det regler om tilbakelevering og sletting. I § 8 første ledd første punktum foreslår departementet å videreføre krav om at papirdokumenter skal leveres tilbake så snart som mulig, eventuelt etter at det er tatt kopier av særskilte dokumenter som antas å ha betydning for kontrollen. Tilsvarende foreslås for utlånte elektroniske lagringsmedier. I noen tilfeller vil myndighetene ha behov for å beholde et originaldokument lenger, for eksempel for å få bekreftet at dokumentet er ekte. Dersom det er behov for å beholde originaldokumenter utover rimelig tid, foreslår departementet at den opplysningspliktige skal gis en kopi dersom den opplysningspliktige krever det. Se forslag til § 8 første ledd annet punktum.

Det er av stor betydning at sletting av kopierte data skjer på en slik måte at en rekonstruksjon av dataene ikke er praktisk mulig. Dette kan for eksempel gjøres ved overskriving av data eller knusing eller degaussing (avmagnetisering) av lagringsmedium. Departementet foreslår å ta inn en bestemmelse om dette i ny forskrift § 9 første ledd. Dersom selskapet ønsker det, kan en representant for virksomheten

være til stede ved slettingen. Dette fremgår av forslaget til § 9 første ledd annet punktum.

Skatte- og avgiftsmyndighetene vil ha behov for å beholde kopier av elektroniske arkiv til saken er endelig avgjort, for å kunne bevise dataenes integritet. I § 9 annet ledd foreslår departementet derfor at arkivet skal slettes senest når saken er endelig avgjort. En sak anses som endelig avgjort når frist for endring og søksmålsfristen er utløpt, eller når det foreligger rettskraftig dom, og kravet er betalt.

Ved kopiering av elektronisk arkiv hvor arkivet er innrettet slik at myndighetene ikke umiddelbart kan skille hvilke dokumenter som gjelder hvilke opplysningspliktige, vil det være behov for å beholde alt det kopierte materialet, også det som ikke angår den skattyter som kontrollen retter seg mot, til saken er endelig avgjort. Departementet foreslår å regulere dette i ny forskrift § 9 tredje ledd.

3.3.4 Krav til rapport

Etter forvaltningsloven § 15 annet ledd er det krav om at navnet på de personer som er til stede, undersøkelsens gjenstand, formål og lovhjemmel skal skrives ned eller protokolleres.

Ligningsloven § 3-5 nr. 2 stiller krav om at det skal skrives rapport eller protokoll ved undersøkelser etter ligningsloven § 4-10 og § 6-15, som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt gjelder den skattyter eller den opplysningspliktige som undersøkelsen foretas hos.

I forarbeidene til ligningsloven, Ot. prp. nr. 29 (1978-79), er det bl.a. uttalt følgende om bestemmelsen:

”Mens forvaltningslovens regler om protokollasjon gjelder hvem som var til stede, hva saken gjelder og lovhjemmelen, foreslår departementet en regel om protokollasjon av «de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder den skattyter eller opplysningspliktige undersøkelsen foretas hos». Under spesielle undersøkelser blir det ofte innhentet faktiske opplysninger som grunnlag for kontrollmeldinger til bruk ved andres ligning. Slike opplysninger kreves ikke tatt inn i protokollen med mindre de har betydning for den skattyter eller opplysningspliktige som undersøkelsen foretas hos, dvs. for hans egen ligning eller for bedømmelsen av om han har oppfylt sin opplysningsplikt.

*Den påbudte protokoll (rapport) skal inneholde de faktiske opplysninger som takstmannen, revisoren eller andre som foretar forretningen, vil legge vekt på. Interne råd, vurderinger, fortolkningsdrøftelser ol. bør ikke tas med i selve protokollen (rapporten), men i en tilråding hvor protokollen følger som vedlegg.
(...)*

Protokollen eller rapporten som er foreskrevet etter nr. 2 forutsettes å inneholde bare faktiske opplysninger, mens vurderinger og tilrådinge forutsettes avgitt separat,

med protokollen eller rapporten som vedlegg. Skattyteren vil etter § 3-4 få rett til å gjøre seg kjent med protokollen på eget initiativ. Hvis den får betydning som grunnlag for å fravike skattyterens egne opplysninger, skal han etter § 8-3 nr. 1 gjøres kjent med den på ligningsmyndighetens initiativ, som ledd i varslet om fravik.”

I praksis synes det ofte å ha blitt lagt til grunn at reglene i ligningsloven § 3-5 nr. 2 og bokettersynsforskriften medfører at ligningsmyndighetene i utgangspunktet må skrive en utfyllende rapport når skattyter pålegges å gi opplysninger etter § 4-10, både ved stedlig kontroll og annen kontrollundersøkelse. Departementet legger til grunn at kravet om skriving av rapport eller protokoll i § 3-5 nr. 2 for andre kontroller enn stedlige tilsyn vil være oppfylt når det kan dokumenteres hvilke handlinger ligningsmyndighetene har foretatt seg.

Departementet ser ikke gode grunner for at det må utarbeides en utfyllende rapport når den opplysningspliktige tilskrives med brev og han deretter sender inn opplysningene. I slike situasjoner vil korrespondansen journalføres og den opplysningspliktige vil selv vite hvilke opplysninger som er sendt inn til ligningsmyndighetene. Etter departementets oppfatning er hovedformålet med en rapport at den opplysningspliktige skal få oversikt over hva ligningsmyndighetene har gjort og hvilke opplysninger de har funnet og innhentet. Det reelle behovet for en utfyllende rapport er dermed knyttet til stedlig kontroll. Tilsvarende gjelder for de øvrige forvaltningsområdene.

Departementet foreslår at kravet til rapportskriving videreføres, men at kravet til innholdet i rapporten ved annen kontrollundersøkelse enn stedlig kontroll tilpasses de undersøkelser som er foretatt. Departementet foreslår at det tas inn en egen bestemmelse om utarbeidelse av rapport i § 7 i forslag til ny forskrift. Forvaltningslovens krav om å nedtegne formål og lovhjemmel i rapporten foreslås tatt inn i bestemmelsens første ledd nr. 1, slik at rapporten skal inneholde opplysninger om når undersøkelsen fant sted, formålet og lovhjemmel for undersøkelsen.

Etter gjeldende bokettersynsforskrift § 5 nr. 4 skal det gis en oversikt over dokumenter m.v. som ble utlevert til myndighetene ved undersøkelsen. Med oversikt menes ikke en fullstendig dokumentliste, men en angivelse av type dokumenter som er utlevert i forbindelse med ettersynet. Er det utlevert datalagringsmedium skal også dette fremgå av rapporten. Bestemmelsene foreslås videreført i ny forskrift § 7 nr. 4.

I ny forskrift § 7 annet ledd foreslår departementet å videreføre dagens § 6 i bokettersynsforskriften, slik at det i tilfeller hvor det blir utarbeidet en rapport etter ny forskrift § 7, så skal denne sendes den opplysningspliktige. Dette gjelder likevel ikke eventuelle opplysninger som gjelder andre opplysningspliktige. Dette innebærer at rapport alltid vil bli sendt etter at det er avholdt stedlig kontroll. Etter departementets forslag vil det ved andre typer undersøkelser enn stedlige tilsyn bli opp til skatte- og avgiftsmyndighetene å avgjøre hvilken form for rapport som anses nødvendig.

3.4 Nye forskriftsbestemmelser om gjennomføring av etterkontroll på toll- og avgiftsområdet

På toll- og avgiftsområdet er det også hjemmel til å kopiere elektronisk arkiver for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes lokaler, se nærmere om dette under punkt 2.5 og 2.6 om gjeldende rett. Tilsvarende som på skatte- og avgiftsområdet, er det behov for nye forskriftsbestemmelser for å ivareta sikkerhetshensyn og rettsikkerhetsgarantier for toll- og avgiftspliktige i denne sammenheng.

Regler for saksbehandling ved etterkontroll av virksomheter på toll- og avgiftsområdet fremgår i lov, forskrifter, interne retningslinjer og instruks. Eksempelvis fremgår krav om at tjenestemann uten uniform skal legitimere seg i "Instruks for organisasjon og saksbehandling, samt diverse personalmessige forhold". Det er ikke noen egen forskrift om saksbehandlingsregler for denne typen kontroller.

Departementet foreslår at tilsvarende bestemmelser som foreslås i ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet, jf. punkt 3.3 og 5.5, forskriftsfestes på toll- og avgiftsområdet.

Toll- og avgiftsmyndighetene vil utarbeide særskilte retningslinjer for selve håndteringen og oppbevaringen av informasjon som gis og innhentes ved etterkontroller, tilsvarende de retningslinjer som fremgår i Skatteetatens sikkerhetsinstrukser. Se nærmere punkt 3.3.3.1.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha merkbare økonomiske eller administrative konsekvenser for de skatte- eller avgiftspliktige. For skatte- og avgiftsmyndighetene vil omfanget av sikkerhetsrutiner og ivaretagelse av de foreslåtte saksbehandlingsreglene rundt gjennomføringen av kontroll på øvrige områder enn ligningsloven, kunne medføre noe økt ressursbruk. Det samme gjelder for toll- og avgiftsmyndighetene.

5. Forslag til lovendringer og forslag til ny forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll

5.1 Ligningsloven

§ 6-15 annet ledd skal lyde:

Den oppgavepliktige skal legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.* Når ligningsmyndighetene krever det, skal han eller en fullmektig for ham, være tilstede

ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til bedriftslokaler, arkiver m.v. *Ligningsmyndighetene kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.*

5.2 Skattebetalingsloven

I § 5-13 foreslås som nytt tredje ledd:

Departementet kan gi forskrifter om kontroll og gjennomsyn av virksomhetens arkiver (gjennomføringen av kontroll av arbeidsgivere).

5.3 Merverdiavgiftsloven

I § 15-11 foreslås som nytt femte ledd:

Departementet kan gi forskrifter om kontroll og gjennomsyn av virksomhetens arkiver (gjennomføringen av kontroll av avgiftssubjektet).

5.4 Ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet

§ 1. Virkeområde

Denne forskriften gjelder når Skattedirektoratet, skattekontoret, eller skatteoppkreveren foretar kontroll som nevnt i ligningsloven §§ 4-10 og 6-15, merverdiavgiftsloven §§ 15-11 og § 16-1, folketrygdloven § 24-5 og skattebetalingsloven § 5-13. Forskriften gjelder også når annen offentlig myndighet har fått fullmakt til å foreta kontroll etter bestemmelsene nevnt foran.

Myndighet til å kopiere elektronisk arkiv er begrenset til de skatteoppkreverne som Skattedirektoratet godkjenner.

§ 2. Legitimasjon

Ved kontroll som nevnt i § 1 hos skatte- eller avgiftspliktige skal de som deltar i kontrollen vise legitimasjon overfor den opplysningspliktige.

§ 3. Informasjon om plikter og rettigheter

Den opplysningspliktige skal orienteres om sin opplysningsplikt og om sin rett til å påklage pålegg om å medvirke ved undersøkelsen.

§ 4. Kopiering

Når myndighetene kopierer skal det benyttes teknikker og programvare som sikrer dataenes konfidensialitet og integritet.

Når myndighetene kopierer elektroniske dokumenter til redigerbart medium skal det som hovedregel benyttes programvare som genererer sjekksummer ved kopieringen. Dersom det ikke blir benyttet en slik programvare ved kopieringen, skal det genereres sjekksummer så snart som mulig etter at kopiering er foretatt.

Kopiering av elektronisk arkiv skal fortrinnsvis skje hos opplysningspliktige, men kan skje i lokaler som myndigheten disponerer dersom opplysningspliktige samtykker.

Bruker flere opplysningspliktige samme elektroniske arkiv og arkivet er innrettet slik at myndigheten ikke umiddelbart kan skille mellom hvilke dokumenter som gjelder hvilke opplysningspliktige, kan hele arkivet kopieres.

Dersom opplysningspliktiges utstyr som inneholder elektronisk arkiv tas bort fra opplysningspliktiges lokaler i forbindelse med kopieringen, skal det nedtegnes i et dokument hvilket utstyr som tas med og når og hvordan tilbakelevering skal skje. Opplysningspliktig og skatte- og avgiftsmyndighetene skal undertegne dokumentet.

§ 5 Tilgang til mottatte opplysninger

Tilgangen til kopier som myndigheten har tatt av elektroniske arkiv skal lukkes senest når rapport etter skatte- og avgiftskontroll er ferdigstilt. Når tilgangen er lukket, skal myndigheten ikke kjøre søk eller foreta annen gjennomgang av kopien av det elektroniske arkivet.

Tilgangen til elektroniske arkiv kan åpnes igjen for å bekrefte eller avkrefte opplysninger fra opplysningspliktige, for å verifisere tidligere uttrukne data eller hvis saksbehandlingen viser at det er behov for ytterligere opplysninger eller dokumentasjon. Ved gjenåpning skal opplysningspliktige varsles.

§ 6 Klage og forsegling

Ved klage over pålegg om gjennomsyn av virksomhetens arkiver, skal pålegget etterkommes selv om klagen ikke er avgjort.

Ved klage over pålegg om utlevering av papirdokumenter, elektronisk lagrede dokumenter, programmer eller programsystemer skal arkivet, dokumentet, lagringsmediet, enheten det sitter i eller kopi av lagringsmediet forsegles.

Forseglet materiale skal deponeres hos myndigheten til klagen er avgjort.

Gis klageren medhold, skal det forseglede materialet overleveres klageren dersom det tilhører klageren. Dersom forseglet materiale er lagret på lagringsmedium som tilhører myndigheten, skal opplysningspliktiges data slettes som beskrevet i § 9. Dersom det ikke vil føre til nevneverdig forsinkelse, skal den opplysningspliktige gis anledning til å være til stede når forseglingen brytes.

Gis klageren ikke medhold, skal klageren underrettes.

§ 7 Rapport

Den som leder kontrollen har ansvaret for at det blir utarbeidet rapport. Ved stedlig kontroll skal rapporten inneholde:

1. opplysninger om når kontrollen fant sted, formålet og lovhjemmel for kontrollen,
2. opplysninger om varsel til den opplysningspliktige forut for kontrollen,

3. hvem som var til stede ved kontrollen og hvem som var den skatte- og avgiftspliktiges kontaktperson,
 4. oversikt over dokumenter, datalagringsmedium m.v. som ble utlevert til myndighetene ved kontrollen,
 5. oversikt over de faktiske forhold av betydning for kontrollen, med oppdeling på henholdsvis faktiske opplysninger vedrørende den opplysningspliktige som kontrollen ble avholdt hos og opplysninger vedrørende andre opplysningspliktige,
 6. opplysninger om andre særlige forhold.
- Ved andre kontrollundersøkelser tilpasses kravet til rapport den kontrollen som er foretatt.

Rapporten skal sendes den opplysningspliktige, med unntak av eventuelle opplysninger vedrørende andre opplysningspliktige.

§ 8 Tilbakelevering

Papirdokumenter skal tilbakeleveres så snart som mulig, eventuelt etter at det er tatt kopier av dokumenter som antas å få betydning for kontrollen. Dersom det er behov for å beholde originaldokumenter utover rimelig tid, kan den opplysningspliktige kreve å få en kopi av dokumentene.

Utlånte elektroniske lagringsmedier skal tilbakeleveres så snart det ikke lenger er behov for dem av hensyn til kontrollen.

§ 9 Sletting

Sletting skal skje på en slik måte at en rekonstruksjon av dataene ikke er praktisk mulig. En representant for virksomheten kan kreve å være tilstede ved slettingen.

Kopier av elektroniske arkiv skal senest slettes når saken er endelig avgjort. Saken ansees som endelig avgjort når frist for endring og søksmålsfristen er utløpt, eller når det foreligger rettskraftig dom, og kravet er betalt.

Ved kopiering av elektronisk arkiv hvor arkivet er innrettet slik at myndighetene ikke umiddelbart kan skille hvilke dokumenter som gjelder hvilke opplysningspliktige, skal dataene senest slettes når sakene er endelig avgjort.