

Finansdepartementet
Postboks 8005 Dep
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post til postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:
08/3016/SL EF/K
R

Dok. nr.: 135117

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@advokatforeningen.no
T +47 22035061

30.04.2012

Høringsuttalelse - forslag til presiseringer i ligningsloven § 6-15 om kontroll hos tredjemann og ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet mv.

1 Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 31. januar 2012 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Johan Kiær Engelschiøn, Mons Alfred Paulsen, Ingvild Vartdal og Hans Georg Wille.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2 Kommentarer til de enkelte forslagene

Advokatforeningen vil innledningsvis vise til at forslaget om presisering av ligningslovens § 6-15 reiser de samme spørsmål som ved speilkopiering av skattyters egne arkiv jf ligningslovens § 4-10. Det vises til at dette sist er tatt opp av Advokatforeningen i høringsuttalelse av 16. mars 2012 hvor Advokatforeningen i punkt IV, underpunkt 2, uttaler følgende:

”2. Ligningsmyndighetenes adgang til speilkopiering

Ligningsmyndighetenes adgang til såkalt speilkopiering (som ble innført ved endringslov 12. desember 2008 nr. 93) er etter Advokatforeningens syn betenkelig ut fra personvern hensyn. Forholdet til rekonstruering av slettede filer reiser også særskilte problemstillinger. Advokatforeningen har motforestillinger mot speilkopiering, og mener forholdet må gis en grundigere behandling.

Speilkopiering er egnet til å produsere betydelige mengder overskuddsinformasjon. Dette utgjør et svært stort problem hvor advokater blir undergitt tilsyn, jf. den lagrede informasjonens art (sensitive personopplysninger om klienter, klienters forretningshemmeligheter osv). Spesielt vil dette gjøre seg gjeldende hvor advokaten deler server med kontorfeller med egen virksomhet (kontorfellesskap). Det burde gjelde særskilte regler for speilkopiering hvor det er advokater som er underlagt tilsyn.”

Advokatforeningen er av den oppfatning at problemstillingene som reiser seg i forbindelse med blant annet speilkopiering bør sees i en større sammenheng og utredes grundigere i lys av den pågående debatten om skattyternes rettssikkerhet. Advokatforeningen mener at de prinsipielle problemstillingene blir enda mer fremtredende og gjennomgripende når det nå foreslås at speilkopiering av elektronisk arkiv også skal gjelde ved kontroll hos tredjemenn.

Når det gjelder den andre delen av forslaget knyttet til forslaget om ny forskrift er Advokatforeningen positiv til at bokettersynsforskriften fra 1983 nå moderniseres og at reglene på skatte- og avgiftsområdet samles og tilpasses dagens virkelighet. Tilsvarende gjelder forslaget om at forskriften også gjøres gjeldende for toll- og avgiftsområdet. Advokatforeningen kommentarer til de konkrete forslag til bestemmelser i forskriften fremgår nedenfor.

2.1 Forslaget om presisering av reglene om kontroll hos tredjemenn etter ligningslovens § 6-15

Departementets vurderinger og forslag fremgår av høringsnotatets punkt 3.1.

Advokatforeningen er ikke enig med departementet i at det er tale om en presisering av ligningslovens § 6-15. Etter Advokatforeningens syn er det mye som taler for at bestemmelsen ikke dekker en slik forståelse som departementet forutsetter. Det vises til Rt 2007 side 1612 avsnitt 43 og mindretallets syn i avsnitt 61. At departementet i forbindelse med endringen av ligningsloven § 4-10 ikke samtidig foreslo en tilsvarende endring i ligningslovens § 6-15 understreker dette poenget.

Advokatforeningen mener at det ikke bør vedtas ytterligere utvidelser av anvendelsesområdet for speilkopiering utover den lovendring som ble vedtatt i 2008 før det er foretatt en grundig og prinsipiell drøftelse av de viktige spørsmål dette reiser. Dette bør ses i sammenheng med de grunnleggende rettssikkerhetsspørsmål som det nå legges opp til vil bli drøftet samlet knyttet til forholdet mellom skattemyndighetene og skattyterne.

På et overordnet plan vil Advokatforeningen peke på at speilkopiering for senere gjennomgang utenfor skatteyters lokaler, må betraktes som et inngripende tiltak. Det kan vises til at skattemyndighetene typisk vil få i sin besittelse store mengder overskuddsinformasjon av fortrolig og taushetsbelagt karakter – derunder advokatkorrespondanse. Sannsynligheten for store mengder overskuddsinformasjon i disse tilfellene synes også å være større enn ved kontroll etter ligningslovens § 4-10. Advokatforeningen finner også grunn til å peke på at vedtak kan treffes og gjennomføres uten reell forhåndsvarsling (jf. også ligningsloven § 3-5 nr 1. annet punktum). I praksis vil man da kunne stå overfor tiltak med klare likhetstrekk til bevissikringer i straffe- og konkurranseprosessen.

På ovennevnte bakgrunn finner Advokatforeningen grunn til å bemerke at følgende problemstillinger ikke synes adressert i høringsnotatet på en tilfredsstillende måte:

a. Vilkårene for å treffe vedtak om speilkopiering

Etter lovforslaget stilles det ikke opp noen nærmere vilkår for å treffe vedtak om speilkopiering. Isolert sett synes ligningsloven da å åpne for at skattemyndighetene vil kunne kreve speilkopiering blant annet som ledd i rene stikkprøvekontroller, og uten at dokumentasjon er søkt tilveiebrakt gjennom mindre inngripende tiltak i første omgang. Dette er etter Advokatforeningens syn betenkelig.

Betenkelighetene ved lovforslagets vide adgang til å kreve speilkopiering, forsterkes som følge av at plikten til å begrunne vedtaket synes meget begrenset. Mangelen på krav om at vedtaket skal grunngis på en tilstrekkelig fyllestgjørende måte, vanskeliggjør en effektiv kontroll med at hjemmelen benyttes forholdsmessig, og innebærer en økt fare for myndighetsmisbruk.

b. Advokatkorrespondanse

Spørsmålet om behandlingen av advokatkorrespondanse reiser viktige og prinsipielle spørsmål ved speilkopiering som ikke er behandlet i høringsnotatet, verken generelt eller i relasjon til EMK.

Generelt vil Advokatforeningen påpeke at en konsekvens av lovforslaget kan bli en praksis der skattemyndighetene får i sin besittelse store mengder advokatkorrespondanse som ellers er underlagt beslagsfrihet etter EMK artikkel 8 og i straffeprosessen.

Advokatforeningen oppfatter det som en klar svakhet ved forslaget at dette forholdet ikke er drøftet nærmere.

c. EMK artikkel 8

Forholdet til EMK artikkel 8 er ikke berørt i notatet.

Utviklingen i rettspraksis fra EMD de senere år, innebærer at også juridiske personer tidvis kan påberope seg EMK artikkel 8. Rettspraksis knytter seg særlig til ulike kontroll-, og bevissikringstiltak, og etter Advokatforeningens syn er det på bakgrunn av foreliggende rettspraksis mest nærliggende å konkludere med at et vedtak om speilkopiering rettet mot et foretak, vil innebære et inngrep i foretakets rett til respekt for hjem og korrespondanse etter EMK artikkel 8 (1).

Etter EMK artikkel 8(2) må inngrep kunne anses som nødvendige i et demokratisk samfunn for å være lovlige. Etter rettspraksis innebærer dette at det må foretas en konkret forholdsmessighetsvurdering der formålet med det konkrete inngrepet må vurderes i lys av den inngripende karakter. I saker om bevissikring og dokumentbeslag, har EMD lagt stor vekt på tilstedeværelsen av "*safeguards against abuse*" som kan stenge for potensielt myndighetsmisbruk. På bakgrunn av EMDs rettspraksis, er det etter Advokatforeningens syn tvilsomt om lovforslaget stiller opp materielle og prosessuelle vilkår for å treffe og gjennomføre vedtak som lar seg forene med kravene etter EMK artikkel 8.

Advokatforeningen er kjent med at Bern Larsen Holding-saken (Rt. 2007 s. 1612) for tiden blir behandlet av EMD (*Application 24117/08*), og at forholdet mellom det foreliggende lovforslaget og EMK artikkel 8 antagelig vil være klargjort etter at EMD har kommet med sin avgjørelse i saken. Avgjørelsen er ventet i løpet av 2012.

Der kontrollundersøkelse med krav om speilkopiering skjer hos privatperson, vil kravene til begrunnelse av vedtaket og rettssikkerhetsgarantier være særlig strenge etter EMK artikkel 8. Etter Advokatforeningens syn vil slike kontroller lett komme i konflikt med kravene i EMK artikkel 8.

Advokatforeningen vil på ovennevnte bakgrunn gå i mot forslaget til endring/presisering av ligningslovens § 6-15.

2.2 Forskriftshjemler

Departementets vurderinger og forslag fremgår av høringsnotatets punkt 3.2.

Advokatforeningen har ingen kommentarer til disse forslagene.

2.3 Ny forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll

Departementets vurderinger og forslag fremgår av høringsnotatets punkt 3.3.

2.3.1

Advokatforeningen vil innledningsvis påpeke at det er viktig at det foreligger saksbehandlingsregler som skal sikre forutberegnelighet i forbindelse med kontroll og

etterkontroll slik det nå legges opp til. Hensynet til effektiv og formålstjenelige kontrollmekanismer som begrunner slike kontroller må imidlertid balanseres mot sentrale rettsikkerhetsprinsipper og behovet for å sikre og beskytte skattyterens og den avgiftspliktiges rettigheter. Hvor langt man skal gå i å gi myndighetene hjemmel til slik kontroll og hvor langt denne hjemmelen skal rekke, må veies mot, som påpekt foran, prinsipielle problemstillinger som fortjener en grundig og balansert vurdering.

Ettersom forskriften bygger på at det er hjemmel til de aktuelle kontrollhandlinger, går vi ikke nærmere inn på disse i denne gjennomgangen, men viser til Advokatforeningens generelle bemerkninger om dette foran.

2.3.2 Forslaget til ”§ 1 Virkeområde”

Advokatforeningen har ingen bemerkninger til forslaget til første ledd i bestemmelsen.

Forslaget til annet ledd i bestemmelsen viser til en godkjenningsordning for så vidt gjelder de skatteoppkrevere som skal ha myndighet til å kopiere elektronisk arkiv. Advokatforeningen har merket seg at det er en sentral forutsetning at disse skatteoppkreverne bare godkjennes hvis de oppfyller de strenge krav som gjelder til datasikring ved kopiering og som er nærmere omtalt i høringsnotatets punkt 3.3.3.

Advokatforeningen foreslår at denne sentrale forutsetningen for godkjenningen av skatteoppkrevere som skal gis myndighet til å kopiere elektronisk arkiv, skrives inn i forskriften.

2.3.3 Forslaget til ”§ 2 Legitimasjon”

Advokatforeningen har ingen bemerkninger til forslaget utover at forslaget naturlig bør forstås slik at legitimering må foretas på et tidlig stadium og før selve kontrollen iverksettes. Legitimasjonsplikten må forutsetningsvis også gjelde selv om den opplysningspliktige ikke eksplisitt krever dette.

Advokatforeningen foreslår at hvis den som har besluttet og som er ansvarlig for kontrollen ikke er tilstede ved stedlig kontroll så skal vedkommendes navn og kontaktinformasjon gjøres kjent for den opplysningspliktige slik at dette, om ønskelig, kan verifiseres. Det er mulig dette kronologisk passer best å ta inn i forslaget til § 3.

2.3.4 Forslaget til ”§ 3 Informasjon om plikter og rettigheter”

Advokatforeningen foreslår at det tas med en tilføyelse om at den opplysningspliktige også orienteres om hvilke konsekvenser det kan få at han unnlater å oppfylle sin opplysningsplikt ved ikke å medvirke til kontrollen.

I slike tilfeller er det lett for den opplysningspliktige å tro at kontrollpersonalet har rett til å kreve tilgang til lokaler mv, og at man i realiteten står overfor en ransakingssituasjon. Advokatforeningen mener derfor at det er viktig at den opplysningspliktiges rettsikkerhet på dette punkt ivaretas av den som utfører kontrollen, særlig ved uvarslet kontroll, ved at det klart og tydelig redegjøres ikke bare for hvilke rettigheter og plikter den opplysningspliktige har, men også at det tydelig trekkes en grense mot de tvangstilfellene som krever forutgående

domstolsbehandling etter reglene om ransaking og beslag i straffeprosesslovgivningen. I hvert fall bør dette gjelde der det kan være berettiget tvil om den opplysningspliktige har forstått dette.

2.3.5 Forslaget til ”§ 4 Kopiering”

2.3.5.1

I bestemmelsens første ledd understrekes formålet med de sikkerhetsmessige reglene som gjelder ved kopiering av arkiv/dokumenter. Advokatforeningen er enig i at dette bør fremgå klart av forskriften.

Advokatforeningen er videre opptatt av at ansvar synliggjøres, og at ansvarspulverisering unngås. Advokatforeningen mener derfor det også klart må fremgå hvem som er ansvarlig for gjennomføringen av en kontroll i det enkelte tilfelle, og at det er vedkommende som har det overordnede ansvar for at bestemmelsene etterleves av de som deltar. Den opplysningspliktige må ha rett til å vite hvem dette er og kunne henvende seg til vedkommende. Det vises her til merknadene til § 2 om at den opplysningspliktige bør få informasjon om hvem dette er før kontrollen tar til. Dette er særlig viktig i bevisstheten og ansvaret for de grunnleggende forutsetningene knyttet til beskyttelsen av den informasjon man får tilgang til i forbindelse med elektronisk kopiering av aktiv/dokument. Sikkerhetsansvaret må påhvile den ansvarlige for gjennomføringen av kontrollen. Det vises til de forskjellige sidene av dette ansvaret slik det er omtalt i høringsnotatet punkt 3.3.3.

For den opplysningspliktige er det også viktig at det er mulig å kunne forvise seg om at bestemmelsene faktisk blir fulgt. Det bør etter Advokatforeningen syn åpnes opp for at den opplysningspliktige på et tidspunkt kan kreve å få tilgang til en form for logg/rapport som viser hva og hvem som har gjort hva med det elektronisk kopierte arkivet/dokumentet. Advokatforeningen mener en slik, eventuelt etterfølgende, innsynsrett vil skjerpe fokus på oppfyllelse av kravene til behandling av materialet, slik dette fremgår av forskriften. Et slikt innsyn kan etter Advokatforeningens syn praktisk gjennomføres for eksempel i forbindelse med at materialet tilbakeleveres eller slettes, men bør også kunne skje underveis i langvarige saker.

2.3.5.2

Bestemmelsens annet ledd regulerer bruk av programvare som sikrer at materialet ikke kan manipuleres mv. Advokatforeningen mener at generering av sjekksummer må være gjennomført før kontrollen/gjennomgangen av materialet påbegynnes.

Advokatforeningen foreslår at dette klargjøres i siste setning.

2.3.5.3

Advokatforeningen påpeker at ved en forespørsel om samtykke må den opplysningspliktige gjøres oppmerksom på at han ikke plikter å gi et slikt samtykke.

2.3.5.4

Bestemmelsens fjerde ledd synes å bygge på at man kan kopiere hele arkivet hvis det ikke klart og tydelig og ”med en gang” fremstår slik at man kan skille mellom de forskjellige

opplysningspliktige. Advokatforeningen mener at bruken av ”umiddelbart” er uheldig og for subjektivt til at det kan brukes som vilkår for en kopi av hele arkivet. Advokatforeningen mener derfor at ”umiddelbart” må tas ut av bestemmelsen.

Hvis det umiddelbart fremstår som tvilsomt hvordan arkivet er bygget opp, vil dette kunne la seg avklare, og er det beviselig mulig, må dette etter Advokatforeningens oppfatning respekteres av myndighetene.

2.3.5.5

Advokatforeningen bemerker at lovforslaget ikke hjemler en rett for myndighetene til å ta bort utstyr fra den opplysningspliktiges lokaler. Det bør derfor fremgå av bestemmelsen at utstyr (lagringsmedium osv) bare kan borttas dersom den opplysningspliktige samtykker. Ved forespørsel om samtykke må den opplysningspliktige gjøres oppmerksom på at han ikke plikter å gi et slikt samtykke, se foran i punkt 2.3.5.3.

2.3.5.6

Advokatforeningen foreslår at det tas med en bestemmelse om at det kopierte materialet ikke kan kopieres videre. Dette følger naturlig av regelverket, men bør for ordens skyld klargjøres i forskriften.

2.3.6 Forslaget til ”§ 5 Tilgang til mottatte opplysninger”

Advokatforeningen mener at hensynet til den opplysningspliktige tilsier at vedkommende orienteres om at tilgangen til de kopierte opplysninger er lukket selv om dette skjer ved at han mottar kopi av kontrollrapporten.

Videre er saksbehandlingstiden et problem, og det er en kjent sak at en kontroll kan pågå i opptil flere år. Advokatforeningen mener derfor at det må være et krav at det elektroniske arkivet/dokumentet kun er tilgjengelig så lenge det er behov og at materialet kan lukkes straks det er gjennomgått selv om kontrollen ikke er avsluttet og kontrollrapporten ikke er skrevet. Det vises til at karakteren av opplysninger i slike tilfeller kan gå langt ut over det som er relevant for kontrollen, og da bør tilgangen tilsvarende begrenses så snart som overhode mulig. I noen tilfeller vil det også kunne bringes på det rene på et tidligere tidspunkt at deler av arkivet ikke er relevant, og Advokatforeningen mener at i slike tilfeller bør tilgangen til disse deler av arkivet lukkes når dette er avklart.

Advokatforeningen mener at ved gjenåpning bør det fremgå av bestemmelsens annet ledd at den opplysningspliktige skal varsles på forhånd.

2.3.7 Forslaget til ”§ 6 Klage og forsegling”

Forholdet til en eventuell domstolsprøving av et eventuelt endelig administrativt vedtak om utlevering/tilgang til elektronisk arkiv/dokument er ikke berørt i høringsnotatet.

Advokatforeningen mener at det bør inntas en bestemmelse om at den opplysningspliktige har rett til å bringe et vedtak om innsyn inn for domstolsprøving innen en gitt frist, og at myndighetene i mellomtiden ikke kan åpne materialet. Fristen kan for eksempel settes til 4 uker.

Bringes vedtaket inn for domstolene mener Advokatforeningen at det ikke kan åpnes av myndighetene før spørsmålet om innsyn er rettskraftig avgjort, med mindre domstolen beslutter noe annet. Bakgrunnen for dette er at en beslutning om å åpne materialet er et drastisk inngrep som er irreversibelt, og at en slik beslutning derfor bør treffes av domstolene, ikke av myndighetene selv.

2.3.8 Forslaget til ”§ 7 Rapport”

Advokatforeningen er enig i at kravet om skriving av utfyllende rapport for stedlig kontroll opprettholdes og har ingen kommentarer til forslaget med unntak av at rapporten også bør inneholde navn på hvem som er ansvarlig for kontrollen fra myndighetenes side. Det vises til kommentarene knyttet til dette foran i punkt 2.3.2 – 2.3.4.

Når det gjelder de øvrige kontrolltyper legges det opp til at myndighetene avgjør hvilken form for rapport som ansees nødvendig. Advokatforeningen legger til grunn at ved vurderingen av hva som må ansees nødvendig må formålet med rapportplikten være det sentrale for vurderingen. Advokatforeningen er enig i at dette kan variere etter den konkrete situasjonen og hvilke behov den involverte opplysningspliktige har i forbindelse med dette.

Advokatforeningen mener at det innledningsvis i en ”forenklet” rapport kort bør redegjøres for den valgte form.

2.3.9 Forslaget til ”§ 8 Tilbakelevering”

Advokatforeningen viser til det som er skrevet i punkt 2.3.6 annet avsnitt om saksbehandlingstidens betydning for tilbakeleveringsplikten. Advokatforeningen mener at det er viktig å praktisere bestemmelsen slik at hensynet til den opplysningspliktiges behov prioriteres høyt, også i forhold til det behov man måtte ha av hensyn til selve gjennomføring av kontrollen.

2.3.10 Forslaget til ”§ 9 Sletting”

Advokatforeningen har ingen kommentarer til bestemmelsens første og annet ledd.

I tilknytning til bestemmelsens tredje ledd er Advokatforeningen av den oppfatning at myndighetene må ha plikt til å slette de deler av et elektronisk arkiv og de elektroniske dokumenter som ikke gjelder den opplysningspliktige straks dette er brakt på det rene. Det er etter Advokatforeningens oppfatning ikke nødvendig å avvente endelig avgjørelse av saken før dette gjennomføres. Advokatforeningen foreslår at dette presiseres i bestemmelsen.

3 Avslutning

Advokatforeningen er i mot forslaget i høringsnotatet til endring/presisering av ligningslovens § 6-15.

Advokatforeningen har derimot flere konkrete innspill til ny forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.

Vennlig hilsen

Berit Reiss-Andersen
leder

Merete Smith
generalsekretær