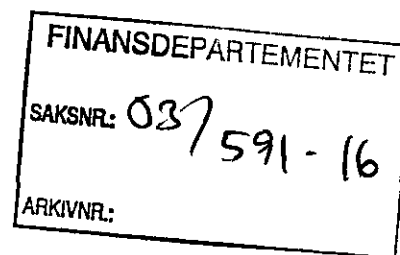




DET KONGELIGE  
JUSTIS- OG POLITIDEPARTEMENT

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO



Deres ref  
03/591 SL heg/KR

Vår ref  
2003/2283 U-A BUL/ero

Dato  
17.06.2003

### Høring - NOU 2003: 7 Tilleggsskatt mm.

Justisdepartementet viser til Finansdepartementets brev av 17. mars 2003.

Vi har følgende merknader:

#### 1. Generelt

Justisdepartementet er i utgangspunktet positiv til de forslag til endringer som foreslås i ligningsloven, blant annet på bakgrunn av den senere tids utvikling i praktiseringen av Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK), og da særlig Høyesteretts plenumsavgjørelser 3. mai 2002. Departementet støtter de forslag som utvalgets flertall går inn for når det gjelder et fremtidig sanksjonssystem.

#### 2. Bevissikring

Justisdepartementet ser det praktiske behovet for at det tas inn regler om bevissikring i ligningsloven. Samtidig er det grunn til å utvise en viss tilbakeholdenhet med å gi forvaltningen vidtrekkende hjemler for bruk av tvangsmidler. Som påpekt av Saksjonsutvalget i NOU 2003: 15 Fra bot til bedring (på side 194), krever det spesialkompetanse å anvende tvangsmidler på en forsvarlig måte, og det hefter også andre betenkeligheter ved å tillegge forvaltningen tradisjonelle politioppgaver. Justisdepartementet stiller seg på denne bakgrunnen kritisk til å gi ligningsmyndighetene adgang til bevissikring, som har sterke likhetstrekk med de straffeprosessuelle tvangsmidlene ransaking og beslag.

Under enhver omstendighet må slike hjemler utformes på en måte som tilfredsstiller de krav som kan utledes av EMK, herunder artikkel 8, samt av grunnleggende

Postadresse  
Postboks 8005 Dep  
0030 Oslo

Kontoradresse  
Akersgt. 42

Telefon - sentralbord  
22 24 90 90  
Org. nr. 972 417 831

Plan- og  
administrasjonsavdelingen  
Telefaks  
22 24 95 34

Saksbehandler  
Bård Uleberg  
22 24 51 40

rettssikkerhetsgarantier.

Etter Tilleggsskatteutvalgets forslag skal ligningsmyndighetene med rettens samtykke kunne foreta bevissikring når det er "grunn til å anta at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt eller straff etter denne lov er oppfylt", jf. utkastet § 4-11 nr. 1. I dette ligger "et visst krav til sannsynliggjøring, men ikke noe vilkår om sannsynlighetsovervekt" (se utredningen side 139). Politiet kan ikke foreta ransaking med mindre noen med skjellig grunn kan mistenkes for en handling som etter loven kan medføre frihetsstraff, jf. straffeprosessloven § 192, noe som i praksis er tolket som et krav om sannsynlighetsovervekt. Dersom Tilleggsskatteutvalgets forslag følges opp, vil derfor ligningsmyndighetene kunne gå til bevissikring ved mistanke om straffbare forhold i en del tilfeller hvor politiet ikke har anledning til å ta i bruk like inngripende virkemidler. Justisdepartementet oppfatter det som uheldig om ligningsmyndighetene skal kunne gå til bevissikring på bakgrunn av en mistanke som ikke er godt nok fundert til å gi politiet rett til å gjøre det samme.

Argumentet om at et krav om skjellig grunn til mistanke (sannsynlighetsovervekt) vil "innebære en unødvendig begrensning i bestemmelsens anvendelsesområde" (se utredningen side 139), er ikke overbevisende. At et krav om sannsynlighetsovervekt for å gå til ransaking kan oppleves som en hemsko i forbindelse med etterforskning av mulige straffbare forhold, er ikke enestående for dette saksområdet. Politiet opplever det trolig slik i en rekke saker. Poenget er at denne ulempen må veies opp mot andre hensyn, herunder hensynet til den bevissikringen går ut over. I straffeprosessloven har lovgiver løst dette ved å tillate ransaking i saker hvor det foreligger skjellig grunn til mistanke om at en straffbar handling med en viss alvorlighetsgrad er begått. Justisdepartementet har vanskelig for å se at denne avveiningen bør falle vesentlig annerledes ut i saker hvor ligningsmyndighetene undersøker om det er grunnlag for å reagere med tilleggsskatt eller straff, og foreslår at passusen "grunn til å anta" i utkastet § 4-11 nr. 1 endres til "skjellig grunn til å anta". Et alternativ kunne ha vært å innta et krav om "rimelig grunn" i § 4-11 nr. 1, etter mønster fra den tilsvarende bestemmelsen om bevissikring i konkurranseloven § 6-2. Konkurranselovutvalget foreslår å videreføre denne bestemmelsen i utkastet til ny konkurranselov § 6-1, og presiserer at heller ikke dette vilkåret innebærer noe krav om sannsynlighetsovervekt. Det er tilstrekkelig at konkurransetilsynet "har indikasjoner på ulovligheter i markedet", se NOU 2003: 12 Ny konkurranselov, side 239. Dette bryter imidlertid med vanlig straffeprosessuell terminologi, hvor "rimelig grunn" gjerne oppfattes som synonymt med "skjellig grunn". Allerede av denne årsak finner Justisdepartementet ikke å kunne anbefale formuleringen "rimelig grunn".

Forslaget om å gi ligningsmyndighetene en bevissikringsadgang reiser også flere uavklarte spørsmål, særlig med hensyn til gjennomføringen av bevissikringsaksjoner, som etter Justisdepartementets syn bør drøftes mer utførlig, enten i forarbeidene eller i lovteksten. Det vises til Konkurranselovutvalgets langt mer grundige redegjørelse for forslaget til ny konkurranselov § 6-1 (se NOU 2003. 12 side 192-204 og 239-241).

Et av spørsmålene som bør drøftes, er hvilken prosedyre som skal følges når skattyteren pretenderer at dokumenter eller datafiler som ligningsmyndighetene vil beslaglegge, har opplysninger som vedkommende ikke har vitneplikt om, som bl.a. i straffeprosessloven § 205 tredje ledd annet punktum. Et annet spørsmål er hvilket lovverk som skal gjelde når et spørsmål ikke er løst i § 4-11 eller i de regler som denne bestemmelsen viser til – straffeprosessloven eller tvistemålsloven.

Retten til å la seg bistå av advokat reiser også spørsmål som bør omtales mer utførlig.

Etter forvaltningsloven § 12 har en part rett til å la seg bistå av advokat eller annen fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen. Dette gjelder også ved granskning mv., jf. forvaltningsloven § 15. I forbindelse med praktiseringen av den tilsvarende bestemmelsen i konkurranseloven § 6-2 har det på bakgrunn av praksis fra EF-domstolen vært reist spørsmål om bevissikringen kan begynne før advokaten eller fullmektigen har kommet til stedet hvor bevissikringen skal finne sted. I henhold til EF-domstolens praksis kan virksomheten kreve at kontrollen ikke starter før advokaten har kommet til stedet. Det kan imidlertid settes som vilkår at dette ikke medfører at kontrollen utsettes uforholdsmessig. I utkastet til ny konkurranselov er det foreslått av flertallet i utvalget å lovfeste retten til å la seg bistå av advokat, jf. NOU 2003: 12 Ny konkurranselov s. 201. Som hovedregel skal bevissikringen ikke kunne starte før advokaten er kommet til stedet, men kontrollen kan likevel begynne dersom det av hensyn til bevissikringen er nødvendig å begynne uten opphold eller dersom bevissikringen blir unødig forsinket.

Reglene om bevissikring reiser også spørsmål i forhold til EMK artikkel 8, jf. også utredningen s. 69-70. I vurderingen av om ransaking (eller bevissikring) vil være lovlig vil EMD legge vekt på bl.a. om ransaking har skjedd etter avgjørelse fra retten og om det foreligger skjellig grunn til mistanke. Hvorvidt en slik ransaking har skjedd som ledd i en straffesak eller som ledd i en forvaltningssak, vil etter vårt synspunkt ikke være relevant så lenge ransakingen eller bevissikringen kan gjennomføres ved tvang. Det vises her til saken Tamosius mot UK (A nr. 62002/00), som gjaldt ransaking i forbindelse med en skattesak. Denne saken ble avvist av EMD, bl.a. med den begrunnelse at ransakelsesordren var utstedt av en dommer, og at det var et krav etter nasjonal rett at det måtte foreligge skjellig grunn til mistanke. Det vises til avvissningsavgjørelsen s. 9 hvor det uttales:

"In the present case, The Court notes that the search was carried out under a warrant issued by a judge, who was required by law to be satisfied that there was reasonable ground for suspecting that the commission of a tax fraud had occurred and that evidence might be found at the premises to be searched."

Etter Justisdepartementets syn bør en tilsvarende presisering vurderes inntatt i forslaget til ny § 4-11 i ligningsloven.

### **3. Gebyr ved unnlatt eller forsinket levering av selvangivelse mv.**

Etter forslaget § 10-1 skal skattyter ilegges gebyr ved forsinket levering av selvangivelse, næringsoppgave eller skjema som trer i stedet for selvangivelse. En tilsvarende ordning er foreslått ved unnlatt levering, jf. forslaget § 10-2. Forslaget § 10-4 legger opp til at det i begge tilfeller skal ilegges et standardisert gebyr uten hensyn til skattyters inntekts- og formuesforhold, likevel slik at gebyret skal være noe høyere ved unnlatt levering enn ved forsinket levering. Ved forsinket levering er gebyret også gjort avhengig av om forsinkelsen overstiger én måned eller ikke. Etter gjeldende rett reageres det med forsinkelsesavgift ved forsinket levering og med tilleggsskatt ved unnlatt levering av selvangivelse mv. Både forsinkelsesavgiften og tilleggsskatten fastsettes med utgangspunkt i skattyterens formue og inntekt.

Justisdepartementet har merket seg ved at utvalget skiller mellom brudd på plikten til å innlevere selvangivelse mv. til riktig tid og i riktig form, som etter flertallets forslag bare skal kunne sanksjoneres med et standardisert gebyr, og brudd på plikten til å gi ligningsmyndighetene korrekte og fullstendige opplysninger. Hvis også denne siste plikten er brutt, noe som nesten alltid vil være tilfelle dersom skattyter helt har unnlatt å inngi selvangivelse mv., skal ligningsmyndighetene kunne reagere med tilleggsskatt i tillegg til gebyret. Ved forsinket levering vil det på den annen side, dersom flertallets forslag tas til følge, som regel bare være grunnlag for å reagere med et standardisert gebyr. Fordi et slikt gebyr skal fastsettes uavhengig av skattyters formue og inntekt, kan det være grunn til å frykte at den preventive effekten av gebyret vil være begrenset, særlig i forhold til større virksomheter og skattytere med høy formue og inntekt. Gebyrets størrelse vil for disse gruppene ofte kunne fortone seg som bagatellmessig, sett i forhold til kostnadene som kan tenkes knyttet til å oppfylle oppgaveplikten i rett tid.

Selv om en ordning med standardiserte gebyrer innebærer visse betenkeligheter, jf. ovenfor, stiller Justisdepartementet seg likevel bak forslaget fra utvalgets flertall på dette punktet. Det er grunn til å anta at de fleste skattytere med høy inntekt og formue vil søke å unngå å bli ilagt et gebyr, selv om dette er relativt beskjedent i størrelse. I ordningen med standardiserte gebyrer ligger det dessuten en betydelig effektivitetsgevinst, særlig fordi ligningsmyndighetene ikke behøver å foreta beregninger for å fastsette sanksjonens størrelse. Med de relativt beskjedne gebyrene som er foreslått, kommer heller ikke de krav som EMK artikkel 6 stiller til saksbehandlingen, til anvendelse.

Utvalget har ansett gebyr for forsinket og unnlatt levering av selvangivelse mv. for å falle utenfor anvendelsesområdet til EMK artikkel 6, i alle fall dersom gebyret er begrenset oppad til 10 000 – 15 000 kroner. Justisdepartementet deler utvalgets syn på dette spørsmålet. Dersom utvalgets forslag om standardisert gebyr ikke følges opp, er det grunn til å vurdere forholdet til EMK artikkel 6 på nytt, særlig dersom ordningen blir slik at gebyret beløpsmessig kan komme til vesentlig å overstige de beløp som forslaget legger opp til.

Dersom utvalgets forslag følges opp, bør det presiseres hvorvidt levering av selvangivelse mv. nøyaktig én måned etter fristens utløp skal anses som "under en måned" eller "over en måned" etter fristens utløp. Slik lovteksten nå er formulert er det ikke klart hvilken kategori en slik forsinkelse faller inn under. Dette er heller ikke presisert i motivene. Lovteknisk kan det også være grunn til å vurdere om de eksakte beløpene som er foreslått inntatt i lovteksten, bør erstattes med henvisninger til R (rettsgebyret), G (folketrygdens grunnbeløp) eller en annen beløpsstørrelse som endrer seg i takt med pris- og kostnadsutviklingen i samfunnet for øvrig.

Avslutningsvis kan det være grunn til å peke på at reaksjonen som av Tilleggsskatteutvalget er kalt gebyr ved forsinket levering av selvangivelse mv., av Sanksjonsutvalget er foreslått gitt betegnelsen tvangsmulkt, se NOU 2003: 15 (side 307). Justisdepartementet er noe usikker på om en slik endring av terminologien er hensiktsmessig, idet ligningsloven allerede inneholder en bestemmelse om tvangsmulkt i § 10-6. Denne bestemmelsen er av Tilleggsskatteutvalget foreslått videreført uendret som ny § 10-12. For å unngå begrepsforvirring, kan det derfor være fornuftig å beholde betegnelsen gebyr på sanksjonene i forslaget §§ 10-1 til 10-5. Tilleggsskatteutvalgets terminologi avviker også på andre områder fra begrepsbruken foreslått av Sanksjonsutvalget i NOU 2003: 15, slik at en harmonisering som foreslått uansett kun vil gjelde et begrenset område. Det vil derfor være aktuelt å komme tilbake til begrepsbruken i ligningsloven under Justisdepartementets oppfølging av NOU 2003: 15.

#### **4. Ansvar for medhjelperes feil**

Justisdepartementet støtter utvalgets konklusjon med hensyn til ansvar for medhjelperes feil og forholdet til uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2. Departementet vil fremheve behovet for regler om identifisering mellom skattyter og eventuelle medhjelpere for å få en effektiv og ensartet anvendelse av reglene om tilleggsskatt. Et begrenset ansvar for medhjelperes feil vil kunne åpne for omgåelse ved bruk av medhjelpere, samt ulik behandling av skatteyttere som bruker medhjelpere og øvrige skatteyttere. Ved vurderingen av forholdet til EMK artikkel 6 er departementet enig i utvalgets antakelse om at EMD ikke vil anse bestemmelsen om identifikasjon i strid med EMK artikkel 6, så fremt reglene er proporsjonale og skattyter har mulighet til å diskulperer seg på grunnlag av subjektive forhold. Praksis fra EMD utelukker ikke generelt objektive elementer i straffelovgivningen.

#### **5. Tilleggsskatt**

I § 10-11 er det foreslått en bestemmelse om at skattyter før tilleggsskatt ilegges skal gis et varsel med tre ukers frist til å uttale seg. Bestemmelsen gir nærmere regler om hva et slikt varsel skal inneholde.

Bestemmelsen skal ivareta de rettssikkerhetsgaranter som skattyter har etter EMK artikkel 6 på bakgrunn av at illeggelse av tilleggsskatt er å anse som straff i

konvensjonens forstand. Slik § 10-11 er bygget opp, kommer skattyterens rettigheter bare indirekte frem ved omtalen av hvilke opplysninger varslet skal inneholde. Etter vårt syn bør bestemmelsen nevne rettighetene direkte. I tillegg bør det så tas inn en bestemmelse om at varselet skal opplyse om disse rettighetene.

Samme innvending gjelder for § 12-3.

Slik §§ 10-11 og 12-4 er foreslått utformet, kan bestemmelsen skape tvil om rettighetenes rekkevidde. Som eksempel vil vi vise til § 10-11 første ledd bokstav d, som forutsetter at skatteyter skal gjøres kjent med at han kan kreve innsyn i sakens dokumenter. Den naturlige tolkningen av denne bestemmelsen vil være at rekkevidden av innsynet reguleres av ligningsloven § 3-4.

Justisdepartementet er enig i utvalgets uttalelser om at unntakene i § 3-4 ikke lenger kan videreføres fullt ut når det gjelder tilleggsskatten, og at det er mer naturlig å anvende straffeprosesslovens regler. Dette bør framgå direkte av lovteksten.

## **6. Domstolsprøving**

Justisdepartementet er i tvil om man bør videreføre den regel om bevisføring som er utformet gjennom rettspraksis, og som innebærer at skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde særskilt oppfordring til å komme med under likningsbehandlingen, jf. bl.a. plenumsavgjørelsen i Rt. 2002 s. 509 med videre henvisninger. Vi kan se at effektivitetshensyn kan tale for en slik regel.

Rettssikkerhetsmessige hensyn kan derimot tale imot, særlig når det dreier seg om mindre ressurssterke skattytere. Et alternativ kan være at det i stedet får konsekvenser for skattyterens plikt til å dekke statens sakskostnader eller for retten til å bli tilkjent sakskostnader. Det bør i tilfelle overveies å gi en uttrykkelig bestemmelse om dette.

Justisdepartementet er dessuten enig i at det prinsipielt sett kan reises spørsmål ved en rettslilstand som innebærer at domstolene kan bli tvunget til å legge et forskjellig faktum til grunn ved avgjørelsen av tilleggsskatten og den øvrige ligningen.

## **7. Forelegg og lovfesting av bøtenivå**

Justisdepartementet er enig med utvalgets flertall i at ligningsmyndighetene ikke bør gis foreleggskompetanse og at bøtenivået ikke bør lovfestes.

## **8. Økonomiske og administrative konsekvenser**

Av kapittel 16 om økonomiske og administrative konsekvenser framgår det at forslagene fra utvalget vil kunne få konsekvenser for justissektoren i forhold til fri rettshjelp, i forhold til domstoler og i forhold til politi/påtalemyndighet. De økonomiske konsekvensene av forslagene er imidlertid ikke tallfestet, og det er delte meninger i utvalget i forhold til hvor store konsekvensene vil bli.

Justisdepartementet legger til grunn at de økonomiske konsekvensene vil bli utredet nærmere og tallfestet i den videre prosessen. Vi forutsetter at eventuelle merutgifter for justissektoren, som følger av utvalgets forslag, kompenseres.

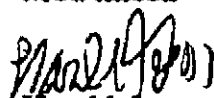
#### **9. Kort om forholdet til sanksjonsutvalgets arbeid**

Sanksjonsutvalget har ikke foretatt en selvstendig og detaljert gjennomgåelse av ligningslovens reaksjonssystem. I NOU 2003: 15 s. 307 foreslår utvalget likevel å begrense området for det straffbare noe i forhold til gjeldende rett, ut fra betraktninger om at forhold som i praksis ikke anmeldes og straffes, heller ikke bør være omfattet av straffehjemlene. Justisdepartementet slutter seg til Sanksjonsutvalgets merknader på dette punktet. Departementet stiller seg også bak Sanksjonsutvalgets anbefaling om at det vurderes nærmere i hvilken grad det er nødvendig å operere med særordninger på dette området, sett i forhold til de mer generelle løsningene Sanksjonsutvalget har foreslått.

Tilleggsskattutvalget går inn for å videreføre det to-sporede system, men foreslår ingen mekanismer for å sikre at bare ett av sporene blir fulgt. Sanksjonsutvalget har derimot på generelt grunnlag foreslått detaljerte regler om dette.

Vi forutsetter at Finansdepartementet i det videre arbeid med oppfølgingen av NOU 2003: 7 holder kontakt med Justisdepartementet med sikte på å bringe inn i dette arbeidet relevante synspunkter fra arbeidet med oppfølging av Sanksjonsutvalgets utredning NOU 2003. 15.

Med hilsen

  
Harald Aass  
seniorrådgiver

  
Bård Uleberg  
førstekonsulent