

## Er SKATs beføjelser retsstridige?

*Efter skattekontrollovens § 8 D kan SKAT forlange oplysninger fra virksomheder og offentlige myndigheder, som SKAT skønner at har væsentlig betydning for, hvor meget en person skal betale i skat. Væsentlighedskravet er bestemmelsens eneste kriterium, og SKAT har således i langt højere grad end politiet og PET mulighed for at indhente endog særdeles personfølsomme oplysninger som eks. teledata. SKATs beføjelser bringer sig hermed ikke alene på kollisionskurs med det almindelige forvaltningsretlige proportionalitetsprincip, men også med retten til privatliv som sikret i artikel 8 i den Europæiske Menneskerettighedskonvention. Det anbefales, at skattekontrollovens § 8 D revideres således, at bestemmelsen respekterer grundlæggende retssikkerhedsprincipper.*

### Indledning

I en velfærdsstat som Danmark med en stor og skattefinansieret offentlig sektor er der stor fokus på at sikre, at samtlige skatteborgere betaler skat, og at sort arbejde bliver undgået. Som led i indsatsen mod skatteunddragelse har lovgiver løbende udstyret skattemyndighederne med en række vidtgående kontrolbeføjelser, herunder en bred adgang til at indhente personfølsomme oplysninger i skattekontrollovens § 8 D. Et nærmere eftersyn af skattekontrollovens § 8 D afslører imidlertid, at bestemmelsens anvendelsesområde som følge af den teknologiske udvikling og lagring af stadig flere personoplysninger er eskaleret siden vedtagelsen i 1946. Sammen med SKATs praktiske anvendelse af kontrolbeføjelserne rejser det spørgsmål om, hvorvidt bestemmelsen mangler foranstaltninger til at sikre borgernes processuelle og materielle retsgarantier, der skal begrænse offentlige myndigheders adgang til at foretage vilkårlige tvangsindgreb. Sådanne regler findes bl.a. i retsplejelovens kapitel 71, der pålægger politiet strenge krav i forhold til at foretage tvangsindgreb. SKATs adgang til at foretage lignede indgreb i form af udlevering af personfølsomme data er dog ikke underlagt samme krav, da skattekontrollovens § 8D giver SKAT mulighed for at kræve enhver form for oplysning udleveret uden krav om konkret mistanke eller retskendelse. Notatet konkluderer, at SKATs praksis med at indhente teleoplysninger og informationer om rejseaktiviteter må antages at være retsstridig, når henses til retssikkerhedsloven, almindelige retssikkerhedsprincipper og retten til privatliv i den Europæiske Menneskerettighedskonvention. Der er derfor brug for en markant opstramning af reglerne for SKATs adgang til personfølsomme oplysninger, således at der opnås en bedre balance mellem hensynet til effektivt at imødegå skatteunddragelse og respekten for borgernes privatliv.

### Bestemmelsen i skattekontrollovens § 8 D

Skattekontrollovens § 8 D stk. 1 lyder som følger:

*Offentlige myndigheder og bestyrelser eller lignende øverste ledelser for private juridiske personer samt partrederier skal efter anmodning meddele told- og skatteforvaltningen oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen. Oplysninger om navngivne skal dog kun gives efter Skatterådets bestemmelse.*

Den første udgave af skattekontrolloven blev vedtaget i 1946, og allerede dengang indeholdt loven en oplysningspligt for bl.a. juridiske personer til *så vidt muligt, at meddele de skattelignende Myndigheder alle de Oplysninger, der kan tjene disse Myndigheder til Vejledning ved Udførelsen af deres Hverv.*<sup>1</sup> Bestemmelsen blev hentet fra den daværende statskattelovs § 26 men var udtryk for en udvidelse og klargøring af reglerne heri.<sup>2</sup> Således blev eksempelvis bankernes og pengeinstitutternes pligt til at give skattemyndighederne oplysninger om kontoindeståender udvidet til ikke kun at gælde navngivne skatteydere, men hele grupper. Det udløste en frygt hos bankerne for at blive mødt med omfattende og i praksis uover-

<sup>1</sup> Lov nr. 392 af 12/07/1946 § 8

<sup>2</sup> Finansministerens fremlæggelse af lovforslaget i folketingsalen, Folketingstidende 1945-46, spalte 6112.

kommelige oplysningskrav, hvortil finansministeren beroligede med, at *det kun er Hensigten at praktisere den foreslaaede Hjemmel til Indhentelse af Oplysninger for bestemte begrænsede Navnegrupper af Kontohavere*.<sup>3</sup> Folketingsforhandlingerne viser, at skattekontrolloven i sin helhed bundede i et politisk ønske om at udstyre skattemyndighederne med kompetence til at forestå den fornødne kontrol med borgernes indkomstoplysninger til gavn for alle retmæssige borgere, idet *hans egen Skattebyrde uvægerlig bliver større, i jo højere Grad andre Skatteydere unddrager sig deres Forpligtelser*.<sup>4</sup> De Konservatives Victor Larsen manede dog til besindighed, idet et større skattetryk uundgåeligt måtte medføre øgede kontrolbestemmelser, men *der maa være Enighed om, at man ikke bør gaa videre, end Forholdene absolut gør det nødvendigt*.<sup>5</sup> I relation til daværende § 8 var enkelte betænkelige herved,<sup>6</sup> mens størstedelen ikke fandt anledning til bekymring. Bestemmelsen blev ved en lovændring i 1957 spaltet, hvor den hidtidige § 8, stk. 1 i alt væsentligt videreførtes i § 8 D.<sup>7</sup>

### Tilgængelige oplysninger

Skattekontrollovens § 8 D indebærer, at SKAT kan forlange *oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen* (det vil sige, hvor meget en person skal betale i skat). Der er således ingen udtrykkelig begrænsning af karakteren af de oplysninger, SKAT kan indkræve. Det eneste krav er, at oplysningerne af SKAT skønnes som værende væsentlige for skatteligningen.<sup>8</sup> Netop kravet om væsentlighed er af afgørende betydning, da SKAT i modsat fald ville have frie hænder til at indsamle også personfølsomme oplysninger. Alligevel blev væsentlighedskriteriet først indsat i bestemmelsen i 1994, umiddelbart inden bestemmelsen i 1995 udvidedes til at gælde alle juridiske personer.<sup>9</sup> Indtil da har man altså ikke fundet et sådant kriterium relevant, formentlig fordi der ved indførelsen af skattekontrolloven i 1946 kun fandtes ganske få oplysninger registreret i databaser, hvorfor omfanget af de personfølsomme oplysninger, der kunne kræves udleveret, var begrænset. Uanset en vidtgående beføjelse kunne SKAT således ikke i praksis opnå ret mange oplysninger, og risikoen for magtmisbrug var dermed stærkt begrænset. Den retssikkerhedsmæssige beskyttelse for såvel borger som virksomhed lå altså primært i den yderst begrænsede oplysningsmængde, som SKAT overhovedet havde mulighed for at få adgang til.

I dag er scenariet et helt andet. Enorme mængder af oplysninger udveksles, oplyses og lagres elektronisk hver eneste dag, og oven i dette forpligter logningsbekendtgørelsen, bogføringsloven, udbudsbekendtgørelsen m.fl. juridiske personer til at lagre store mængder oplysninger i længere tid. Som følge af den elektroniske udvikling er mængden af tilgængelige oplysninger eskaleret, således at telebranchen i 2010 anslog, at man alene i henhold til logningsbekendtgørelsen foretog 550 milliarder registreringer af tele- og internettrafik i Danmark, svarende til 100.000 registreringer per dansker.<sup>10</sup> Som følge af skattekontrollovens ubestemte karakter er SKATs adgang til personfølsomme og fortrolige oplysninger steget proportionelt dermed. Bestemmelsen har på det nærmeste vokset sig til en generalklausul, som medfører, at SKAT til enhver tid vil have adgang til registrerede oplysninger gennem bogføringsdata hver gang man indfører en ny forpligtelse til at registrere borgere og virksomheder.

Den naturlige konsekvens heraf er, at en bestemmelse som skattekontrollovens § 8 D regelmæssigt skal efterses for både at sikre, at balancen mellem retssikkerheden og muligheden for kontrol forbliver acceptabel samt sikre, at der ikke er sat ind på en kollisionskurs med retssikkerhedsmæssige grundprincipper og den Europæiske Menneskerettighedskonvention, der begge beskytter privatlivets fred.

<sup>3</sup> Ibid.

<sup>4</sup> Se indlægget fra Socialdemokraten Johannes Hansen, Folketingstidende 1945/46, spalte 6215.

<sup>5</sup> Victor Larsen, Folketingstidende 1945/46, spalte 6223.

<sup>6</sup> Victor Larsen, spalte 6224. Retsforbundets Viggo Starcke var meget kritisk over for lovslaget generelt, spalte 6242 ff.

<sup>7</sup> L 1957-07-06 nr. 200, Folketingsårsbog 1956/57, side 388.

<sup>8</sup> Og at den oplysningspligtige er i besiddelse af oplysningerne som et normalt led i virksomheden, jf. de processuelle regler på SKATs område 2011-2, afsnit P.2.2.

<sup>9</sup> Hhv. lov 1994-12-21 nr. 1113 og lov 1995-12-20 nr. 1104.

<sup>10</sup> Comon.dk 25. februar 2011

### Det retssikkerhedsmæssige aspekt

Retssikkerhedsloven fra 2004 (lov 2004-06-09 nr. 442) blev indført med henblik på at forbedre borgernes og virksomhedernes retssikkerhed i tilfælde, hvor offentlige myndigheder kan opnå adgang til private boliger og virksomheder samt i tilfælde, hvor borgere og virksomheder er forpligtet til at meddele visse oplysninger til det offentlige.<sup>11</sup> Loven finder umiddelbart kun anvendelse ved forvaltningsmæssige tvangsindgreb uden for strafferetsplejen, som består i husundersøgelse eller undersøgelse eller beslaglæggelse af breve og andre papirer. Anvendelsesområdet for lovens kapitel 3 udvides imidlertid til også at gælde bl.a. brud på meddeleleshemmeligheden, jf. § 1, stk. 2. Kapitel 4, som omhandler retten til ikke at inkriminere sig selv, finder anvendelse ved oplysningspligter til den offentlige forvaltning, jf. § 1, stk. 3. Skattekontrollovens § 8 D er umiddelbart 'kun' en oplysningspligt, men SKATs praktiske anvendelse af beføjelserne giver anledning til at overveje den reelle forskel mellem en oplysningspligt og et tvangsindgreb i dette tilfælde. De praktiske eksempler som nævnt nedenfor og på Computerworld.dk peger i retning af, at SKATs beføjelser reelt giver mulighed for at gøre brud på meddeleleshemmeligheden, i hvilke tilfælde beskyttelsen i retssikkerhedslovens kapitel 3 alligevel må tages i betragtning.<sup>12</sup>

Lovens kapitel 3 består alene af § 9, som siger, at den pågældende sag skal henvises til behandling hos politiet, såfremt *en enkeltperson eller juridisk person med rimelig grund mistænkes for at have begået en strafbar lovovertrædelse*.<sup>13</sup> Det er tilfældet, hvis der foreligger en mistanke om et strafbart forhold, baseret på fornødne konkrete, objektive oplysninger i den pågældende sag, som kan henføres til én eller flere bestemte personer.<sup>14</sup> På skatteområdet vil det være relevant ved de såkaldte skattestraffesager, hvor der kan straffes med bøde eller fængsel. Eksempelvis kan den, der med forsæt til skatteunddragelse afgiver eller medvirker til afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller til brug ved afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning, straffes med bøde eller fængsel i indtil 1 år og 6 måneder.<sup>15</sup> I så fald kan tvangsindgreb over for den mistænkte med henblik på at tilvejebringe oplysninger om det eller de forhold, som mistanken omfatter alene gennemføres inden for strafferetsplejen. Afgørelsen af om der foreligger en strafbar lovovertrædelse beror på en konkret vurdering, men er der tale om ren stikprøvekontrol, vil der ikke foreligge en mistanke i bestemmelsens forstand.<sup>16</sup> Det samme gælder i tilfælde, hvor en myndighed f.eks. ønsker at undersøge forhold, som kun muligvis kan give anledning til mistanke. Det kan være på baggrund af generelle erfaringer med en bestemt branche eller en virksomhed. En mere almindelig, erfaringsbaseret fornemmelse hos den pågældende myndighed om, at der kan være 'noget galt', indebærer således ikke, at der efter bestemmelsen foreligger mistanke om et strafbart forhold.<sup>17</sup>

Herudover må SKAT iagttage det almindelige forvaltningsretlige proportionalitetsprincip. Indgrebet skal således være nødvendigt og stå i rimeligt forhold til målet, og endelig fortrænger oplysningspligten i skattekontrollovens § 8 D den generelle tavshedspligt, der påhviler alle offentligt ansatte, så<sup>18</sup> når SKAT indhenter personfølsomme oplysninger tilsidesættes den generelle tavshedspligt for ansatte i andre offentlige myndigheder. En stor del af de sædvanlige retssikkerhedsmæssige ventiler er således ikke til stede i bestemmelsen, og med tanke på de enorme mængder af personfølsomme oplysninger, der nu til dags regi-

<sup>11</sup> LFF 2003-11-26 nr. 96, almindelige bemærkninger afsnit 1.

<sup>12</sup> Læs mere herom i Kromann Reumerts nyhedsbrev af 10.1.2012, 'Kan SKAT kræve teledbyderes teledata udleveret uden fremvisning af en retskendelse' samt artikel på <http://www.computerworld.dk/art/204274/skat-kraver-dine-teledata-uden-retskendelse?page=2>.

<sup>13</sup> 'Straf' skal forstås i EMRK artikel 6's forstand, jf. Karnovs note 51 til retssikkerhedslovens § 10, stk. 1.

<sup>14</sup> LFF 2003-11-26 nr. 96, specielle bemærkninger til § 9.

<sup>15</sup> Skattekontrollovens § 13, stk. 1. Ved grov uagtsomhed straffes med bøde, jf. stk. 2.

<sup>16</sup> Ibid.

<sup>17</sup> Ibid. Selv i de nævnte tilfælde er forvaltningsmyndigheden dog berettiget til at anvende sine beføjelser efter særlovgivningen med henblik på at fremskaffe oplysninger i det omfang, det må anses for nødvendigt for, at myndigheden kan vurdere, om der er tale om en sag, som bør overgives til politiet, og for, at politiet kan vurdere, om der - også ud fra ressourcemæssige hensyn - er fornødent grundlag for at iværksætte strafferetlig efterforskning (herunder beslaglæggelse mv.).

<sup>18</sup> Processuelle regler på SKATs område 2011-2, afsnit P.2.2.

streres og således er tilgængelige for SKAT i medfør af bestemmelsen forekommer den på dette punkt helt utidssvarende.

### Praktiske eksempler

Den 23. november 2011 udsendte SKAT Midtjylland en pressemeddelelse om, at man havde indhentet oplysninger hos en række rejsebureauer om de borgere, som havde købt såkaldte luksus- og oplevelsesrejser. Af den efterfølgende pressedækning fremgik det, at kontrolindsatsen var rettet mod rejser til en værdi af over 50.000 kroner, og at det var Skatterådet der havde givet SKAT den fornødne tilladelse til kontrolaktionerne i medfør af skattekontrollovens § 8D, stk. 1, sidste punktum. Således er Skatterådets tilladelse nødvendig, når SKAT - via oplysninger hos uafhængige tredjeparter - ønsker at rette sin kontrol mod unavngivne personer.

I den konkrete sag var der altså ikke tale om almindelig stikprøvekontrol, men snarere om en reel "fiskeriekspedition", hvor ganske almindelige borgere kom i SKAT's søgelys, alene fordi de efter SKAT's opfattelse havde haft et luksuriøst privatforbrug. Allerede her må det mane til retssikkerhedsmæssig bekymring, at man som helt almindelig loyelig borger risikerer at blive inviteret til torskegilde hos SKAT på baggrund af en lidt usædvanlig disposition eller prioritering af sin privatbeholdning, som kun er kommet til SKATs opmærksomhed som følge af personfølsomme oplysninger, der normalt ville kræve en retskendelse at få udleveret.<sup>19</sup> Når sådanne fiskeriekspeditioner erstatter kontrol udført med fundament i en form for mistanke eller begrundet formodning udtrykker det en grundlæggende mistillid til borgerne. Helt almindelige borgere må dermed over én kam finde sig i en mistænkeliggørelse, der bunder i private formueretlige dispositioner, som ligger indenfor privatsfæren.

Herudover kan proportionaliteten i sådanne fiskeriekspeditioner diskuteres. Det må trods alt antages, at langt størstedelen af køberne er loyelige borgere, som af rene fornøjelseshensyn og for opsparede midler henvender sig til et rejsebureau og køber en dyr rejse. I langt de fleste tilfælde har der således med stor sandsynlighed ikke været noget at komme efter, og de fisk - som trods alt muligvis blev fanget op - ville også have kunnet findes ved almindelig ligning af de pågældende personers og deres virksomheders selvangivelser. Dermed kan man med rette stille spørgsmålstegn ved om midlet - indhentning af en stor mængde personfølsomme oplysninger fra diverse rejseselskaber - står i rimeligt forhold til målet - at identificere sorte penge - eller om myndighederne ikke burde have iværksat en mindre indgribende kontrolaktion?

I andre tilfælde har SKAT krævet at få udleveret detaljerede og følsomme oplysninger om konkrete danske kunders samtaler og sms'er adskillige år tilbage i tiden. I et tilfælde var SKAT specielt interesseret i "oplysninger om, hvilke telefonnumre, der er ringet til" samt "oplysninger om, hvorfra opkaldet er foretaget" helt tilbage til den 1. januar 2008. Det fremgår af en nyligt publiceret artikel på computerworld.dk.<sup>20</sup> SKAT har også anmodet et teleselskab om "detaljerede regningsspecifikation i videst muligt omfang" i al den tid, som teleselskabet havde haft den konkrete person som kunde. Af artiklen fremgår, at de data, som SKAT vil have fingre i, i princippet gør det muligt at opsætte et detaljeret overblik over, hvem de pågældende danskere har snakket eller sms'et med i alle de år, selskabet har gemt oplysninger om kunden. Samtidig er det muligt for SKAT at se, hvor mange ringetoner, spil og lotterier, der er købt ind for med telefonnummeret samt hvilke lande tele-kunderne har besøgt på et givent tidspunkt. En sådan praksis må give anledning til selvransagelse, og det er svært at øjne proportionaliteten af så indgribende indgreb i privatlivets fred, når der endda ikke er tale om mistanke af en strafbar overtrædelse. Problemstillingen tydeliggøres i høj grad, når man sammenholder SKATs beføjelser med politiets beføjelser til at gøre indgreb i meddelelseshemmeligheden.

### Politiets beføjelser i sammenligning

Sammenligner man politiets beføjelser på netop teleområdet med de beføjelser, som SKAT besidder efter skattekontrollovens § 8 D, er resultatet overraskende. Efter retsplejelovens § 780 kan politiet gøre indgreb

<sup>19</sup> Se mere i Henriette Kinnunens blog på borsen.dk af 30. november 2011 – Er luksus kriminelt?

<sup>20</sup> <http://www.computerworld.dk/art/204274/skat-kraever-dine-teledata-uden-retskendelse>

i meddelelshemmeligheden, bl.a. indhente oplysning om, hvilke telefoner der sættes i forbindelse med en bestemt telefon og hvilke telefoner inden for et nærmere angivet område, der sættes i forbindelse med andre telefoner. Det kræver dog, at efterforskningen i udgangspunktet angår en lovovertrædelse, som efter loven kan straffes med fængsel i 6 år eller derudover, jf. rpl § 781, stk. 1, nr. 3,<sup>21</sup> og at der foreligger retskendelse, jf. rpl § 783, stk. 1. Endelig skal det bemærkes, at retskendelse kun kan meddeles, såfremt indgrebet er af afgørende betydning for efterforskningen, jf. rpl § 781, stk. 1, nr. 2 og der er bestemte grunde til at antage, at der gives meddelelse til eller fra en mistænkt, jf. rpl § 781, stk. 1, nr. 1. Retskendelse vil således aldrig kunne gives for brede 'fiskeri'ekspeditioner.

Oplysninger, som SKAT ud fra et forvaltningsretligt skøn uden videre kan kræve udleveret, skal politiet altså forbi en dommer for at få ret til, ligesom mistanken skal rette sig mod forbrydelser med en straffesamme på minimum 6 år, hvilke kun alvorlige forbrydelser som brandstiftelse, terrorisme, narkoforbrydelser, grov vold og voldtægt er underlagt. Det forekommer mildest talt besynderligt, at adgang til oplysninger, der anses for tilstrækkelig personfølsomme til kun at kunne kræves af politiet under efterforskning af alvorlige forbrydelser og med retskendelse, kan være proportional i forhold til SKAT's kontrol af skatteligningen.

Der foreligger endvidere en potentiel risiko for, at personfølsomme oplysninger kan komme i klemme mellem myndighederne. Kommer SKAT under sin kontrol i besiddelse af oplysninger, hvorefter en person med rimelig grund mistænkes for at have begået en strafbar lovovertrædelse, skal sagen overgives til politiet efter retssikkerhedslovens § 9 (såfremt indgrebet er tilstrækkelig indgribende til at være omfattet af denne bestemmelse). Man må her holde sig for øje, at oplysninger, som politiet kun med forudgående retskendelse og under visse betingelser om blandt andet kriminalitetens alvorlighed kunne have indhentet, har SKAT alene haft mulighed for at indhente i kraft af skattekontrollovens § 8 D. I kommissionsbetænkningen bag retssikkerhedsloven overvejes netop adgangen til at anvende oplysninger som bevis i en straffesag, såfremt de pågældende oplysninger måtte være tilvejebragt i strid med reglerne på det pågældende område. Et flertal i kommissionen foreslog i den forbindelse en begrænsning i adgangen til at benytte lovligt tilvejebragte beviser i straffesager, hvis retten fandt det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt. Justitsministeriet fandt imidlertid ikke en sådan begrænsning nødvendig og henviste i den forbindelse til de almindelige principper om afskæring af ulovligt tilvejebragte beviser, hvor det må bero på en konkret vurdering, om et bevismiddel kan anvendes, hvis det er tilvejebragt ved brud på gældende regler.<sup>22</sup> I det omfang skattemyndighederne i forbindelse med politiets overtagelse af sagen derfor videregiver relevante oplysninger, som politiet efter retsplejelovens regler ikke selv havde haft mulighed for at indhente,<sup>23</sup> opstår et retssikkerhedsmæssigt tomrum og der opstår en situation med en teoretisk risiko for omgåelse af retsplejelovens processuelle retsgarantier.

Betænkeligt er det endvidere i det tilfælde, at de for politiet relevante oplysninger også af SKAT blev skønnet væsentlige (i forhold til skatteligningen). I så fald kan SKAT selv efter mistankens indtræden indhente oplysningerne, såfremt det sker med henblik på varetagelse af myndighedernes civile opgaver og til forfølgelse afforvaltningsretlige formål,<sup>24</sup> og altså ikke i den strafferetlige sammenhæng. Der eksisterer således et juridisk og retssikkerhedsmæssigt vakuum imellem henholdsvis SKATs og politiets beføjelser, og man må undres over, hvordan vurderingen af de samme oplysninger kan være så vidt forskellig, afhængig af, om de skal bruges i en skatteretlig sammenhæng uden for strafferetsplejen eller inden for strafferetsplejen.

## Retskendelser

Det er i det hele taget værd at kigge nærmere på det manglende krav om retskendelse i skattekontrollovens § 8 D (i modsætning til reglerne i retsplejeloven eksempelvis). Grundlovens § 72 fastslår, at boligen

<sup>21</sup> For såkaldte mastedata gælder dog blot et krav om, at efterforskningen vedrører en lovovertrædelse, der kan medføre fængsel i mere end 1 år og 6 måneder.

<sup>22</sup> LFF 2003-11-26 nr. 96, almindelige bemærkninger afsnit 6.3, jf. afsnit 6.1.

<sup>23</sup> Professor, dr.jur. Jan Pedersen beskriver i artiklen SR.2009.324 hvordan retssikkerhedslovens § 9 bevirker at *videre* sagsoplysning alene kan ske ved politiets foranstaltning og ved domstolenes forudgående godkendelser, når mistankekravet er opfyldt.

<sup>24</sup> SKM 2007.91 SKAT og SKM 2009.601Ø

er ukrænkelig, og at husundersøgelse, beslaglæggelse og undersøgelse af breve og andre papirer samt andre brud på post-, telegraf- og telefonhemmeligheden kun må ske efter en retskendelse, medmindre en særegen undtagelse er hjemlet i lov. § 8 D giver klart SKAT hjemmel til at indhente de relevante oplysninger, og der er således ingen formel overtrædelse af grundloven, men det må stå klart, at en så åben og vidtgående adgang til at indhente personfølsomme oplysninger uden retskendelse ikke stemmer særligt godt overens med grundlovens princip om, at dette alene skal gælde for "særegne undtagelser".<sup>25</sup>

Under det forberedende arbejde til retssikkerhedsloven fandt den nedsatte kommission ikke, at indførelse af krav om retskendelse i bestemmelser, hvor indgreb foretages efter forvaltningens skøn, og der ikke er opstillet materielle betingelser i lovgivningen som domstolene kan efterprøve, ville være nogen reel retssikkerhedsmæssig gevinst. Tværtimod kunne det have betydelige ressourcemæssige konsekvenser og konsekvenser for myndighedernes mulighed for at gennemføre en effektiv kontrol.<sup>26</sup> For skatteministeriets område fremgik det af et høringsvar i forbindelse med kommissionsarbejdet, at *formålet med skattemyndighedernes kontrol er at kunne afdække eventuelle uoverensstemmelser mellem de angivelser, som borgerne skal indgive til myndighederne, og de faktiske forhold. Kontrollen spænder fra den rene stikprøvekontrol over en kontrol baseret på en sandsynlighedsvurdering på grundlag af statistiske oplysninger til en kontrol baseret på en formodning om en konkret fejl. Bestemmelserne er begrundet i kontrolhensyn, og der er derfor ikke stillet krav om forudgående retskendelse, idet domstolene reelt ikke ville have noget at tage stilling til.*<sup>27</sup>

Det er klart, at skattemyndighederne må have visse kontrolmuligheder, men det er af principiel betydning, at SKAT tilgår danskerne i respekt for, at langt de fleste borgere er loydlige, og har ret til på egne præmisser at råde over deres privatøkonomi, uden at denne individuelle råderet skal føre til en kollektiv mistænkeliggørelse. Dette hensyn må i særdeleshed tillægges betragtelig vægt, når det drejer sig om følsomme persondata. Derfor må der sættes spørgsmålstegn ved forsvarligheden af, at kontrolhensyn som det skattekontrollovens § 8 D er udtryk for per definition hverken kan eller bør forhåndsgodkendes af domstolene. Hvis ikke der er et vist rationale i, at netop en bestemt gruppe såsom købere af dyre rejser skal eftertjekkes af SKAT - et rationale, som domstolene alt andet lige kan acceptere eller ej - bliver hensynet til SKAT nærmest uindskrænket, mens borgere og virksomheder stilles uden nogen som helst retssikkerhedsmæssig beskyttelse. Ligeledes kan det ikke anses for urimeligt, at der bør være en vis mistanke til de opgivne skatteoplysninger, førend skattemyndighederne kan opkræve meget personfølsomme oplysninger, som selv politiet under normale omstændigheder ikke uden videre kan få adgang til. Igen et hensyn, som domstolene ville kunne efterprøve - det gøres jo i dagligdagen, når politiet søger herom efter retsplejelovens regler. Det må holdes in mente, at beskyttelsen mod vilkårlige og uretmæssige tvangsindgreb som følge af grundlovens § 72 er en grundlæggende og fundamental rettighed, og undtagelser hertil bør kun tillades, såfremt det er strengt nødvendigt. Man burde derfor i højere grad indføre saglige og objektive betingelser for tvangsindgreb i relevante love og bekendtgørelser for på den måde at lade domstolene forholde sig til klare kriterier, der kan danne et fornuftigt værn om både borgeres og virksomheders retssikkerhed.<sup>28</sup> Desværre synes det som om, at retssikkerhedsloven paradoksalt nok vægter hensynet til ressourcemæssige konsekvenser og offentlige myndigheders adgang til effektiv kontrol højere end retssikkerheden.

Endelig skal det bemærkes, at selvom indgreb efter skattekontrollovens § 8 D aldrig kræver retskendelse, så fremgår det af bestemmelsen, at *oplysninger om unavngivne dog kun skal gives efter Skatterådets bestemmelse*. Skatterådet er et kollegialt lægmandsorgan, der består af 19 medlemmer, og Danmarks øverste ligningsmyndighed. Skatterådets afgørelser kan af skatteyderen påklages til Landsskatteretten. En tilladelse fra Skatterådet til SKAT om at indhente oplysninger om unavngivne personer efter eksempelvis skattekontrollovens § 8 D anses imidlertid for en processuel beslutning som led i sagsbehandlingen, og kan derfor ikke påklages.<sup>29</sup> Ikke nok med, at borgere og virksomheder må undvære beskyttelse i form af en

<sup>25</sup> Tendensen til at hjemle tvangsindgreb uden retskendelse er i det hele taget støt stigende. I 2003 var der omkring 185, mens antallet i 2009 var omkring 225. Se CEPOS notat af 2. marts 2010.

<sup>26</sup> Kommissionsbetænkningens afsnit 2.3.

<sup>27</sup> Kommissionsbetænkningens afsnit 4.6.14.

<sup>28</sup> Se videre CEPOS notat om tvangsindgreb af 2. marts 2010.

<sup>29</sup> Processuelle regler på SKATs område 2011-2, afsnit P.2.2.

forudgående retskendelse, den pågældende virksomhed eller borger kan heller ikke opnå anden-instans beskyttelse ved mulighed for at påklage den vidtgående tilladelse til dybest set at gå på 'fiskeriekspedition', som Skatterådet kan give tilladelse til.

### Forholdet til den Europæiske Menneskerettighedskonvention

Endelig må det overvejes, om skattekontrollovens § 8 D udover et meget tvivlsomt forhold til retssikkerhedsloven og almene retssikkerhedsmæssige betragtninger er forenelig med EMRK artikel 8, som sikrer enhver retten til "*respekt for ... privatliv og familieliv, sit hjem og sin korrespondance*". Retten til privatliv omfatter blandt meget andet offentlige myndigheders lagring af data, der har forbindelse til enkeltpersoners privatliv,<sup>30</sup> og eksempelvis offentlige myndigheders indhentelse af teleoplysninger fra teleoperatører om personers brug af telefoner m.v.<sup>31</sup> Det må derfor lægges til grund, at når SKAT med hjemmel i skattekontrollovens § 8 D kan kræve endog særdeles personfølsomme oplysninger udleveret, udgør dette et indgreb i retten til privatliv som beskyttet i EMRK artikel 8, uanset om der i en national retlig terminologi er tale om et tvangsindgreb eller en oplysningspligt. Artikel 8, stk. 2 åbner mulighed for indgreb i retten til privatliv, men kun "*for så vidt det sker i overensstemmelse med loven og er nødvendigt i et demokratisk samfund af hensyn til den nationale sikkerhed, den offentlige tryghed eller landets økonomiske velfærd, for at forebygge uro eller forbrydelse, for at beskytte sundheden eller sædeligheden eller for at beskytte andres ret og frihed*". EMRK's beskyttelsesområde er således bredere end grundlovens, idet ethvert indgreb ikke blot kræver 1) lovhjemmel, men også at 2) loven forfølger et legitimt mål, og at den 3) er nødvendig i et demokratisk samfund.

Kravet om, at indgrebet skal have hjemmel i lov kaldes legalitetskravet og indeholder ud over det formelle krav om et hjemmelsgrundlag visse kvalitative krav til hjemmelen. Det præcise indhold af det kvalitative legalitetskrav kan variere efter karakteren af indgrebet i privatlivet, hvor eksempelvis sager om telekommunikation, som i høj grad afslører information om den pågældendes opførsel, meninger og følelser, er omgærdet af skrappe krav.<sup>32</sup> For så vidt angår skattekontrollovens § 8 D, som giver SKAT mulighed for at indhente enhver form for oplysninger, kan der imidlertid ikke herske nogen tvivl om, at den hjemler adgang til omfattende indgreb i privatlivets fred.

Den formelle del af legalitetskravet giver ikke anledning til bemærkninger, men til gengæld er der grund til bekymring, når man sammenholder bestemmelsen med de kvalitative krav til hjemmelsgrundlaget, der medfører, at det skal være *tilgængeligt, forudsigeligt og i overensstemmelse med 'the rule of law'*.<sup>33</sup> Kravet om forudsigelighed udelukker ikke, at myndigheder overlades et skøn, forudsat at omfanget af skønnet og den måde, hvorpå det skal udøves, er angivet med tilstrækkelig klarhed, når der tages hensyn til de anerkendelsesværdige formål, der forfølges, og at individet ydes passende beskyttelse mod vilkårlige indgreb fra det offentlige.<sup>34</sup> Behovet for klarhed i hjemmelsgrundlaget begrundes af EMD bl.a. i udviklingen af den teknologi, der bruges til at udføre indgreb i privatlivet.<sup>35</sup> Ved vurderingen af, om de relevante retsregler indeholder tilstrækkelig beskyttelse mod vilkårlige indgreb, ser EMD ikke alene på indholdet af den materielle regulering, idet EMD også lægger vægt på den processuelle beskyttelse af borgeren i forbindelse med myndighedernes udøvelse af deres skønsmæssige beføjelser, herunder om myndighedernes afgørelse er tilstrækkelig begrundet, og om borgeren er blevet underrettet om den trufne afgørelse.<sup>36</sup>

<sup>30</sup> Leander v. Sweden (26. marts 1987), para 48 og Amann v. Switzerland (16. februar 2000), para 65.

<sup>31</sup> P.G. og J.H. v. UK, (25. september 2011), para 42. Se tillige Heglas v. Czech Republic (1. marts 2007), para 60.

<sup>32</sup> Uzun v. Germany (35623/05), para 52 og 66.

<sup>33</sup> Se f.eks. Sunday Times v. UK (26. april 1979), para 49. Camenzind v. Switzerland (16. december 1997), para 37, The Association for European Integration and Human Rights and Ekimdzhiev v. Bulgaria (62540/00), para 71 og Uzun v. Germany (35623/05), para 60.

<sup>34</sup> Se f.eks. Gillow v. UK (24. november 1986), para 51. Olsson v. Sweden (24. marts 1988), para 61. Se videre Jon Fridrik Kjølbro, 2010, side 593, note 35.

<sup>35</sup> Uzun v. Germany, para 61, 4378/02

<sup>36</sup> Se f.eks. Glas Nadezhda Eood og Elenkov v. Bulgaria (11. oktober 2007), para 49-53.

Særlig bekymrende for EMD er love, som på det nærmeste giver myndigheder en ubegrænset skønsmargin, da en sådan lov ikke yder tilstrækkelig beskyttelse mod vilkårlige indgreb og dermed strider imod retsstatsprincipperne.<sup>37</sup> Lovgivning, der hjemler indgreb i privatlivets fred, skal således klart og tydeligt angive omfanget af myndighedernes kompetence, og hvorledes beføjelserne til at foretage indgreb vil blive udøvet.<sup>38</sup> I sagen *Liberty and Others v. the United Kingdom* fandt EMD eksempelvis ikke, at den pågældende nationale retsakt "*with sufficient clarity, so as to provide adequate protection against abuse of power, the scope or manner of exercise of the very wide discretion conferred on the State to intercept and examine external communications.*"<sup>39</sup> I en anden sag mod Storbritannien fandt EMD det uforeneligt med legalitetskravet, at den pågældende hjemmel for politiet til at foretage visitationer var "*based exclusively on the "hunch" or "professional intuition" of the officer concerned*".<sup>40</sup> Videre uddyber domstolen sin bekymring, da "*not only is it unnecessary for him to demonstrate the existence of any reasonable suspicion; he is not required even subjectively to suspect anything about the person stopped and searched.*"<sup>41</sup> Manglen på mistankekrav er således problematisk i en menneskeretlig kontekst, idet myndighederne i så tilfælde levnes en meget bred skønsmargin.

For at et indgreb kan legitimeres efter EMRK skal det som nævnt være nødvendigt i et demokratisk samfund, og heri har EMD indfortolket et proportionalitetskrav.<sup>42</sup> I vurderingen af, om proportionalitetskravet er opfyldt tages myndighedernes udnyttelse af de tildelte beføjelser "*fornuftigt, omhyggeligt og i god tro*" i betragtning, samt om de har foretaget en "*acceptabel bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder*".<sup>43</sup> Ligeledes ser EMD på, om nationale myndigheders begrundelse for at foretage de anfægtede indgreb i den konventionsbeskyttede rettighed er relevante og tilstrækkelige,<sup>44</sup> og om de anvendte foranstaltninger er rimelige og egnede til at opnå det anerkendelsesværdige formål.<sup>45</sup> Skellet imellem proportionaliteten og det kvalitative legalitetskrav er imidlertid hårfint, og således har EMD også i vurderingen af proportionaliteten gjort det klart, at det relevante hjemmelsgrundlag skal indeholde "*tilstrækkelige og effektive retssikkerhedsgarantier mod misbrug og vilkårlighed*".<sup>46</sup> I sine tidligere vurderinger af tvangsindgreb har EMD især lagt vægt på brugen af forudgående retskendelser som et reelt værn mod misbrug, særligt i tilfælde, hvor tvangsindgreb kan resultere i alvorlige sanktioner.<sup>47</sup>

I sagen *Société Colas Est and Others v. France* blev en virksomhed ransaget som del af en større administrativ undersøgelse foretaget af de franske konkurrencemyndigheder. EMD fandt at indgrebet, fordi det fandt sted uden forudgående retskendelse eller tilstedeværelse af politiet, udgjorde et konventionsstridigt indgreb,<sup>48</sup> og at den relevante hjemmel ikke var en adækvat og tilstrækkelig garanti mod misbrug, idet den relevante myndighed havde eksklusiv kompetence til at bestemme hensigtsmæssighed, antal, længde og omfanget af inspektionerne.<sup>49</sup> Indgrebet fandtes dermed ikke at være nødvendigt i et demokratisk samfund og var derfor i strid med EMRK art. 8. I en anden sag tillagde EMD muligheden for en efterfølgende juridisk kontrol for at vurdere det retlige grundlag for indgrebet og om nødvendigt ekskludere be-

<sup>37</sup> "*Unfettered power*", se *Bykov v. Russia* (4378/02), para 78, *Moiseyev v. Russia* (62936/00), para 249.

<sup>38</sup> *S and Marper v. UK* (5. december 2008), para 95, *Weber and Saravia v. Germany* (54934/00), para 95, *The Association for European Integration and Human Rights and Ekimdzhiiev v. Bulgaria* (62540/00), para 76, *Liberty and Others v. UK* (58243/00), para 66-69.

<sup>39</sup> *Liberty and Others v. United Kingdom* (1. juli 2008), para 69.

<sup>40</sup> *Gillan and Quinton v. UK*, para (4158/05), para 83.

<sup>41</sup> *Ibid.*

<sup>42</sup> Se Jon Fridrik Kjølbro, 2010, side 599.

<sup>43</sup> *Sergey Kuznetsov v. Russia* (23. oktober 2008), para 40.

<sup>44</sup> Se f.eks. *Sunday Times v. UK* (26. April 1979), para 62 og *Smith and Grady v. UK* (27. september 1999), para 88.

<sup>45</sup> *Blecic v. Croatia*, (29. juli 2004), para 67.

<sup>46</sup> *Wieser and Bicos Beteiligungen GmbH v. Austria* (16. oktober 2007), para 57, *Buck v. Germany* (28. april 2005), para 46 og 50, *Van Rossem v. Belgium* (9. December 2004), para 45.

<sup>47</sup> *Van Rossem v. Belgium*, (9. december) 2004, para 45.

<sup>48</sup> *Société Colas* (16. april 2002), para 49.

<sup>49</sup> *Ibid.* para 48.



vismaterialet stor betydning på trods af, at EMD endvidere specifikt henviste til det forholdsvist milde indgreb i privatlivets fred, som den pågældende GPS-overvågning udgjorde.<sup>50</sup> Det er således klart fra EMD's praksis, at en hjemmel til indgreb i netop retten til privatliv kræver væsentlige retssikkerhedsgarantier for at forhindre myndighedsmisbrug, og at kontrolmyndigheden må ikke tillægges en på det nærmeste uhindret skønsmargin. Skattemyndighedernes skønsmargin i skattekontrollovens § 8 D er meget vidtrækkende, og bestemmelsen er uden flere af de elementer, som EMD har fremhævet skal indgå i hjemmelsgrundlaget. Herudover mangler bestemmelsen som påvist ovenfor helt basale retssikkerhedsmæssige beskyttelsesmekanismer, da der reelt ikke er andre begrænsninger end myndighedens eget skøn af oplysningernes betydning, som det i øvrigt ikke er muligt at påklage. På den baggrund må SKAT's beføjelser efter skattekontrollovens § 8 D i sin nuværende udformning antages at være uforenelig med såvel det kvalitative hjemmelskrav som proportionalitetskravet i EMRK's beskyttelse af privatlivet.

### Konklusion

Skattekontrolloven stammer fra en svunden tid, hvor den begrænsede mængde af tilgængelige oplysninger i sig selv minimerede de retssikkerhedsmæssige betænkeligheder ved bestemmelsens brede udformning der har karakter af en generalklausul. I takt med den stigende digitalisering og registrering af elektroniske data er omfanget af oplysningspligten i § 8 D imidlertid eskaleret. Mængden af tilgængelige oplysninger som SKAT kan kræve udleveret medfører at det skønsmæssige væsentlighedskriterium som eneste bremseklods udgør et utilstrækkeligt værn mod misbrug. Bestemmelsen er dermed kommet på kollisionskurs med såvel det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip som almindelige retssikkerhedsmæssige principper og den Europæiske Menneskerettighedskonventions beskyttelse af privatlivet. Det er klart, at SKAT må have visse kontrolbeføjelser, men det kan ikke accepteres at bringe sig på kant med så grundlæggende rettigheder som privatlivets fred. Skattekontrollovens § 8 D bør derfor revideres, således at den bliver tidssvarende og afbalanceret og klart afgrænser skattemyndighedernes beføjelser.

---

<sup>50</sup> Uzun v. UK, para 71-74.