

Legers rettigheter og plikter ved bokettersyn

En lege plikter å gi visse myndigheter adgang til befaring av lokaler og gjennomsyn av arkiver, såkalt bokettersyn. Dette gjennomføres blant annet for å foreta en grundigere kontroll av opplysningene i selvangivelsen og regnskapet.

Oppgitte interessekonflikter: Ingen

Likningsmyndighetene fastsetter skatt på bakgrunn av opplysninger i selvangivelsen. Dersom likningsmyndighetene ønsker å foreta en nærmere kontroll, kan de oppfordre eller pålegge skattyteren å gi flere opplysninger. Velger skattyteren ikke å etterkomme dette, kan det medføre tap av fradrag, at inntekten blir fastsatt ved skjønn og at klageretten går tapt.

Bokettersyn

En lege plikter også å gi visse myndigheter adgang til befaring av lokaler og gjennomsyn av arkiver, såkalt bokettersyn. Dette gjennomføres blant annet av likningsmyndighetene for å foreta en grundigere kontroll av opplysningene i selvangivelsen og regnskapet. Kontrollen kan være helt generell eller være begrenset til et nærmere bestemt område, for eksempel et selskaps behandling av lønnsytelser eller utestående fordringer. Bokettersyn kan foretas hos alle skattytere, men normalt gjennomføres dette kun hos dem som driver virksomhet. Likningsmyndighetene kan også foreta kontroll hos andre enn legen selv, eksempelvis hos en leges oppdragsgiver eller hos et selskaps leverandører. Opplysninger fra disse kan benyttes som grunnlag for endring av legens likning.

Skatteetaten ble omorganisert fra 1.1. 2008. Fylkesskattekontoret og likningskontoret ble slått sammen til Skattekontoret. I de fleste tilfellene er det nå skattekontoret eller skatteoppkreveren (dvs. kommune-kasserer eller kemneren) som avholder bokettersyn, i hovedsak knyttet til beregning og innkreving av skatt og arbeidsgiveravgift. Skattekontoret kan også se nærmere på beregningen av merverdiavgift.

For at et bokettersyn ikke skal bli en uforholdsmessig belastning, er det viktig å ha oversikt over rettigheter og plikter. Vi vil her omtale legers rettigheter og plikter ved bokettersyn etter ligningsloven (1), med utgangspunkt i lovens § 4-10. Tilsvarende regler vil i stor utstrekning også gjelde etter merverdiavgiftsloven (2).

Varsling

Det er innehaver av enkeltpersonforetak som må oppfylle skattyterpliktene som gjennomgås her. I aksjeselskap og ansvarlige selskaper (ANS/DA) er styret og daglig leder ansvarlige.

Skattyteren skal som hovedregel varsles før et bokettersyn. Varselet skal gis med rimelig frist. Skattyteren har rett til å være til stede under kontrollen, enten selv eller ved en representant. Dersom likningsmyndighetene krever det, har skattyteren plikt til å være til stede. Reglene innebærer at kontrollørene må respektere den daglige driften av virksomheten. Likningsmyndighetene må derfor ta hensyn slik at skattyteren/representanten får anledning til å delta under kontrollen. Normalt vil en 14-dagers frist være tilstrekkelig.

Mange vil i praksis oppleve likningsmyndighetene som langt mer pågående, hvor det gis uttrykk for at kontrollen må finne sted svært raskt. Det er imidlertid skattyteren som i utgangspunktet kan velge tidspunktet – uten å måtte begrunne dette. Det er likevel grenser for hvor lenge et ettersyn kan utsettes. Går det 2–3 uker uten at skattyteren bistår, kan myndighetene likevel gjennomføre kontrollen.

Varselet kan unnlates dersom det setter formålet med ettersynet i fare. Et eksempel er at kontrollørene frykter at bevismateriale vil bli ødelagt. Det har vært antatt at det må foreligge en konkret mistanke for at unntaket skal kunne benyttes. I praksis vil kontrollørene nesten alltid varsle. I den senere tid har likningsmyndighetene imidlertid foretatt uanmeldte bransjekontroller, f.eks. i byggebransjen.

Gjennomføring

Når bokettersyn avholdes, skal kontrollørene vise frem legitimasjon og gjøre legen oppmerksom på opplysningsplikten (vi kommer tilbake til opplysningsplikten nedenfor). Den som får pålegg om å medvirke til undersøkelse, har imidlertid klagerett. Kontrollørene plikter å opplyse om denne retten. Klagen må fremsettes straks

dersom legen er til stede, ellers innen tre dager. Klagen kan være muntlig. Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre det gis utsetting. Utsetting bør gis hvis klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Påklages pålegg om utlevering, skal de aktuelle dokumentene plasseres i en forseglet konvolutt som deponeres hos likningsmyndighetene. I slike tilfeller skal utsetting gis.

Ved gjennomføringen av kontrollen må skattyteren yte nødvendig bistand. Kontrollørene må gis nødvendig plass og adgang til teknisk utstyr for å utføre arbeidet. Dokumenter av betydning for likningen må fremlegges. Det gjelder særlig regnskapsbøker, bilag, styre- og revisjonsprotokoller og inngåtte kontrakter. Kontrollørene kan ta med seg originaldokumenter. Skattyteren vil normalt gis anledning til å kopiere disse. Likningsmyndighetene har også krav på adgang til elektroniske arkiver (servere). Det er antatt at skattyteren på anmodning må supplere foreliggende dokumenter med utfyllende redegjørelser, oppstillinger mv. Skattyteren har følgelig en aktiv medvirkningsplikt, ikke bare en plikt til å finne seg i kontrollaktiviteten og passivt overlevere materiale.

Rapport

Kontrollørene plikter å lage en oversikt over utleverte dokumenter. Utleverte originaldokumenter skal returneres så snart som mulig. Det skal skrives en rapport fra ettersynet, som skal forelegges skattyteren til uttalelse. Vår erfaring er at det kan være nyttig å få hjelp allerede før rapport utarbeides for å forhindre faktiske og rettslige feilvurderinger. Slike feil har ellers en tendens til å følge saken videre.

Dokumenter som må fremlegges

Det er kun dokumenter med betydning for likningen av kontrollobjektet som må legges frem, m.a.o. dokumenter som relaterer seg til legens egne økonomiske forhold. Dette inkluderer opplysninger som kan være sensitive. Det kreves ikke at opplysningene vil få betydning for resultatet av likningen, men dokumentet må være egnet som kontrollmiddel.

Også dokumenter som inneholder taushetsbelagte opplysninger etter helsepersonelloven (3) kan kreves fremlagt. Dette gjelder imidlertid bare dokumenter som kan belyse legens likning. Bokettersyn kan ikke

gjennomføres for å få tilgang til opplysninger for kontroll av pasienters likning.

Ved regnskapsplikt

Det er verdt å merke seg at fremleggelsesplikten for taushetsbelagte opplysninger etter loven kun gjelder skattytere som er *regnskapspliktige* (dvs. plikter å utarbeide bl.a. årsregnskap med resultatregnskap og balanse). Et aksjeselskap er regnskapspliktig, men ikke alle ansvarlige selskap og enkeltpersonforetak er det. Et ansvarlig selskap er ikke regnskapspliktig dersom det har under 5 millioner kroner i salgsinntekt, har færre enn fem ansatte, har opptil fem deltakere og ingen av deltakerne er et selskap med begrenset ansvar (AS/ASA). Et enkeltpersonforetak er ikke regnskapspliktig dersom det har eiendeler med verdi som ikke overstiger 20 millioner kroner eller har færre enn 21 ansatte. Mange legers virksomhet vil dermed *ikke* være regnskapspliktig og tilsynelatende ikke omfattes av fremleggelsesplikten.

Etter det vi kjenner til, legger likningsmyndighetene imidlertid til grunn at fremleggelsesplikten omfatter alle som er *bokføringspliktige*. Det kan stilles spørsmål ved om denne tolkingen er holdbar da den er i strid med lovens klare ordlyd. Enhver som driver virksomhet er bokføringspliktig (dvs. at man skal foreta registrering og dokumentasjon av de enkelte transaksjonene). Det er følgelig langt flere som er bokføringspliktige enn regnskapspliktige. Samtlige selskaper og leger som utøver virksomhet, vil være bokføringspliktige – og dermed rammes av likningsmyndighetenes vide forståelse av fremleggelsesplikten.

Den regnskapspliktige har likevel ikke plikt til å legge frem dokumenter som *utelukkende* inneholder opplysninger om andres rettsforhold. Taushetsplikten går foran opplysningsplikten når det gjelder dokumenter som bare omfatter pasienters personlige forhold. Pasientjournaler vil derfor normalt ikke kunne kreves utlevert; de er vernet av legens taushetsplikt.

Høyesterettsdom

Høyesterett har fastslått at en regnskapspliktig psykologs timebestillingsbøker kan kreves fremlagt (4). Navnene i timebestillingsbøkene kunne ikke sladdes. Vi påpeker at det kan stille seg annerledes for dem som ikke har regnskapsplikt, se drøftelsen ovenfor. Det er ellers verdt å merke seg at Høyesterett vurderte nærmere hvorvidt opplysningen om at man er pasient hos psykolog er taushetsbelagt. Høyesterett fant at opplysningen indikerte at pasienten hadde en psykisk lidelse og derfor var taushetsbelagt. Det er dermed ikke gitt at opplysninger som indikerer somatiske lidelser, ved at pasientens navn står i en leges timebestillingsbok, er taushetspliktige.

Dersom det finnes opplysninger i pasientjournalen som ikke utelukkende

gjelder pasienten, bør det bare være opplysninger med betydning for likningen av legen som kan kreves utlevert. Dette bør innebære at diagnoser kan overstrykes samt at det kun er anledning til å kreve opplysninger for det tidsrommet kontrollen gjelder. Høyesterett tok i ovennevnte sak ikke stilling til i hvilken grad opplysninger uten betydning for likningen kunne sladdes (4). Loven er helt generell og innbyr ikke til sladding i dokumentet. Imidlertid aksepterte Finansdepartementet i retten at dokument som inneholdt både opplysninger av betydning for likningen og opplysninger av personlig karakter (diagnoser), kunne sladdes. Finansdepartementets syn bør være retningsgivende i andre saker også.

Kopiering?

En annen side av dette spørsmålet er i hvilken utstrekning likningsmyndighetene kan ta kopi av hele innholdet på en server. Dette er også aktuelt der flere virksomheter deler server og bokettersynet kun omfatter den ene virksomheten. Høyesterett har fastslått at likningsmyndighetene har rett til å få tilgang til alle data på en felles server (5, 6). Det ble også uttalt at taushetsplikten ikke var til hinder for å kopiere hele innholdet på serveren. Saken gjaldt imidlertid opplysninger som ikke var underlagt taushetsplikt. Utsagnet var derfor ikke nødvendig for å avgjøre saken, noe som reduserer den rettskildemessige vekten av det. I tillegg ble det ikke problematisert hvorvidt «dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre» – for eksempel legejournaler – omfattes. Etter vår vurdering må Høyesteretts standpunkt innsnevres. Skrankene vedrørende taushetsbelagte opplysninger, som nevnt over, vil måtte begrense likningsmyndighetenes adgang til å kopiere hele innholdet på serveren.

Geir Sevre

gs@harboe.no

Petter Hartz-Hanssen

Advokatfirmaet Harboe & Co.
Postboks 2772 Solli
0204 Oslo

Litteratur

1. Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven). www.lovdatab.no/all/hl-19800613-024.html [8.2.2008].
2. Lov om merverdiavgift. www.lovdatab.no/all/hl-19690619-066.html [8.2.2008].
3. Lov om helsepersonell m.v. (helsepersonelloven). www.lovdatab.no/all/hl-19990702-064.html [8.2.2008].
4. Norges Høyesterett. Likningsloven – forholdet til psykologars teieplikt. www.domstol.no/DAtemplates/Article_8973.aspx [8.2.2008].
5. Norges Høyesterett. Gyldigheten av forvaltningsvedtak – gjennomsyn av elektronisk lagret materiale. www.domstol.no/DAtemplates/Article_17056.aspx [8.2.2008].
6. Norges Høyesterett – Dom 20.11.2007. www.lovdatab.no/hr/hr-2007-01946-a.html [8.2.2008].

Manuskriptet ble mottatt 3.1. 2008 og godkjent 22.2. 2008. Medisinsk redaktør Petter Gjersvik.