



Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

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

Deres ref: 06/533
SL KSTE/ria

Vår ref: #81321v1/th-th

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@jus.no T +47 22 03 50 61

17.06.2009

Høringsuttalelse - NOU 2009:4 tiltak mot skatteundragelser

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 11. mars 2009 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 rettsikkerhet 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 og lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget for skatterett består av Ole Morten Huseby (leder), Bettina Banoun, Johan Kiær Engelschiøn, Peder Karlsson, Ingvild Vartdal og Hans Georg Wille. Lovutvalget for avgiftsrett består av Jan Kolbjørnsen (leder), Eivind Bryne, Marianne Brockmann Bugge, Christin Erichsen Bøsterud og Knut Paul Toftegaard.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Kommentarer til de enkelte forslagene

2.1 Innledning

Advokatforeningen er enig i at det er viktig å motvirke skatteundragelser og er enig i betydning

av å foreta en gjennomgang av regelverket. Mange av de fremsatte forslagene antas i større eller mindre utstrekning å kunne motvirke skatteunndragelser.

Advokatforeningen mener imidlertid at utvalget på flere sentrale punkter går for langt i sine forslag, og at man i for liten grad har avklart forholdet til blant annet grunnleggende menneskerettigheter.

Mange av de foreslåtte tiltakene vil også være svært byrdefulle for de skatte- og avgiftspliktige sett i forhold til det man oppnår ved forslagene/tiltakene. Etter Advokatforeningens oppfatning vil de samme effektene kunne oppnås ved en bedre ressursallokering mellom politiet/påtalemyndigheten og skatte- og avgiftsmyndighetene. Advokatforeningen kan derfor ikke støtte alle forslagene.

Advokatforeningen vil også innledningsvis fremheve at lovgiver kritisk må vurdere den samlede effekt følgende flertallsforslag vil ha i forhold til advokater som skatterådgivere:

- Bortfall av advokaters taushetsplikt.
- Forslag om hjemmel for ileggelse av administrativ straffereaksjon – bl.a. overfor skatteadvokater – for medvirkning til at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger.
- Hjemmel for ligningsmyndighetene til å rapportere advokater, som hevdes å ha overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift generelt, til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet.

Samlet vil disse tre forslag i prinsippet gi skattemyndighetene virkemidler i forhold til advokater som etter Advokatforeningens syn ikke hører hjemme i et rettsstat hvor advokaters frie og uavhengige rolle har en sentral plass.

2.2 Bortfall av advokaters taushetsplikt – forslaget pkt. 9.6.2

2.2.1 Generelt om opplysningsplikten for advokater – forholdet til taushetsplikten

I utredningen fremsettes forslag om at advokaters taushetsplikt skal måtte vike for hensynet til vernet av skattefundamentet og avdekking av skatteunndragelser. Et slikt synspunkt nødvendiggjør noen kommentarer.

Advokatforeningen mener det må utvises svært stor forsiktighet hva gjelder å uthule prinsippet om at advokater skal bevare taushet om de opplysninger de får om sine klienter. Taushetsplikten er en grunnleggende forutsetning for å drive advokatvirksomhet. Advokaters taushetsplikt er avgjørende for tillitsforholdet mellom klient og advokat. Enkeltindividets rettssikkerhet og rettsstaten som sådan er avhengig av at det er størst mulig grad av fortrolighet for opplysninger i forholdet mellom advokat og klient.

Taushetsplikten er således et viktig prinsipp i en sivil rettsstat. Taushetsplikten er en rettssikkerhetsgaranti og en forutsetning for et fungerende rettssamfunn. Den er således av stor samfunnsmessig betydning, foruten at den ivaretar klientens og advokatens interesser. Dette gjelder også i tilfeller hvor det ikke foreligger konflikter.

Taushetsplikt er en forutsetning for at advokater skal kunne påta seg alle typer saker uten frykt for represalier og uten at advokaten styres eller kontrolleres av utenforstående.

På denne bakgrunn er brudd på taushetsplikten straffbar og gitt en forholdsvis betydelig

strafferamme, jf straffeloven § 144. Advokater har videre vitneforbud etter straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5. Det kan heller ikke tas beslag i advokatkorrespondanse verken hos advokat eller klient, jf straffeprosessloven § 204 første ledd. Ett unntak gjelder imidlertid dersom både advokaten og klienten er mistenkt i samme sak, jf straffeprosessloven § 204 annet ledd. En annen illustrasjon på taushetspliktens overordnede begrunnelse fremgår av forskrift av 20. desember 1996 (advokatforskriften) kapittel 12 punkt 2.3.1 annet ledd, hvor man på bakgrunn av ønske om økt bevissthet om den betydning taushetsplikten har, inntok følgende ordlyd:

”Advokatens plikt til å bevare taushet om opplysninger han mottar, fremmer rettspleien så vel som klientens interesser og har derfor krav på en særlig beskyttelse fra statens side”.

Advokaters taushetsplikt må således nyte et sterkest mulig vern. Etter Advokatforeningens syn vil en svekkelse av det vernet taushetsplikten gir på denne bakgrunn undergrave advokaters mulighet til å yte rådgivning og bistå klienter.

Etter Advokatforeningens syn er det videre viktig at taushetsplikten ikke undergraves under henvisning til at også ligningsfunksjonærer og andre offentlig ansatte har taushetsplikt. Advokater skal blant annet bistå klienter nettopp i saker mot offentlige myndigheter. Den taushetsplikt advokater har, gjelder også overfor personer som selv har taushetsplikt.

De inngrep i taushetsplikten som er gitt i lovgivningen og som følger av praksis, knytter seg gjerne til tilfeller hvor det er åpnet etterforskning mot advokat eller for eksempel revisor/regnskapsfører har mistanke om at advokaten har foretatt en straffbar handling. I Rt. 2008 s. 158, Transocean, var både advokat og klient mistenkt for skatteunndragelse, og det forelå således ikke berettiget grunnlag for å beskytte advokatkorrespondansen. Etter Advokatforeningens syn er det imidlertid et stort sprang fra slike tilfeller hvor taushetsplikten settes til side og til en generell opplysningsplikt for advokater og andre skatterådgivere.

En slik hjemmel til opplysningsplikt som tilsidesetter advokaters taushetsplikt er heller ikke kjent fra de øvrige skandinaviske land eller engelsk rett.

Etter Advokatforeningens syn vil forslaget, som påpekt av mindretallet, kunne være til hinder for at skattytere søker råd i fortrolighet vedrørende sin rettsstilling. Enhver skal kunne oppsøke advokat for å ivareta og utnytte sin rettslige stilling. Den enkelte settes på mange måter i en tvangssituasjon. Ikke minst innenfor skatteretten vil man være helt avhengig av assistanse. Når rettssystemet legger opp til et slikt avhengighetsforhold til skatterådgiver, er det derfor helt nødvendig å legge forholdene til rette for at det rettssøkende publikum har tillit til advokatprofesjonen. Kun hvor det foreligger et slikt tillitsforhold, kan advokaten få den informasjon og handlekraft som er nødvendig for å kunne ivareta klientens interesser på best mulig måte. Foreligger et tillitsforhold, vet klienten at han trygt kan gi advokaten alle opplysninger i forvisning om at disse ikke vil bli brakt videre uten hans samtykke. Klienten skal med andre ord ikke være redd for å gi advokaten et utfyllende bilde av saken. Det samme gjelder opplysninger advokaten innhenter eller mottar fra andre enn klienten.

Et grunnleggende element i tillitsforholdet synes også å være at hensynet til det alminnelige personvern ivaretas. Vissheten om at informasjon knyttet til egen person ikke kommer på avveie eller blir misbrukt, er i seg selv en verdi det er grunn til å verne om, og etter Advokatforeningens syn, av fundamental betydning i et demokratisk samfunn.

Dersom forslaget blir vedtatt, vil det føre til at klienten vil være mer tilbakeholden med å gi advokaten tilstrekkelig informasjon, noe som igjen kan føre til at advokaten går inn for strategivalg og løsningsalternativer som klienten ikke er tjent med på sikt. Saksbehandlingen vil bli mindre effektiv og vil ta lenger tid hvis advokaten til enhver tid skal mistenke klienten for å holde viktige forhold skjult. I sin ytterste konsekvens kan forslaget føre til at klienten ikke søker skatteråd, noe Advokatforeningen ser på som alvorlig, særlig på et rettsområde som er preget av stadige lovendringer. I stor utstrekning søkes det skatteråd hos advokat nettopp for å unngå å komme i konflikt med reglene, noe det må være i myndighetenes interesse å støtte opp under.

2.2.2 Uklare grenser

Etter Advokatforeningens syn vil forslaget vedrørende advokaters opplysningsplikt skape uklare grensespørsmål. Skattyters ligning skal bygge på faktiske opplysninger. De råd som advokater gir i sin rådgivning er ikke faktiske opplysninger som danner grunnlag for ligningen. Rene skatterettslige vurderinger skattyter selv har gjort, kan heller ikke kreves fremlagt. Det må derfor trekkes en grense mellom opplysninger som fortsatt skal være vernet av taushetsplikten, og opplysninger som kan kreves fremlagt etter den foreslåtte bestemmelsen. Etter Advokatforeningens syn vil det i praksis være vanskelig å trekke en slik grense.

Dette problemet illustreres ved det forslag flertallet har fremsatt. Forslagets ordlyd beskriver opplysningsplikten som å gjelde "transaksjoner og andre faktiske forhold". Hvis dette skal forstås slik at det er rådgivning angående transaksjoner, i motsetning til skatterådgivning, som advokaten har opplysningsplikt om, synes det klart at det her vil oppstå vanskelige avgrensingsproblemer. Etter Advokatforeningens syn er all rådgivning – både skatterådgivning og transaksjonsrådgivning – fra advokat til klient omfattet av profesjonstausheten. Dette synes også å være det syn utvalgets mindretall har når de uttaler at de råd advokater gir som ledd i sin rådgivning, ikke er en del av det faktiske grunnlaget for ligningen, og dermed heller ikke omfattes av den plikt skattyter selv har til å gi opplysninger, noe som utgjør en begrensning for advokatens opplysningsplikt i henhold til det nye lovforslaget.

Det vil videre kunne oppstå praktiske problemer ved fremleggelse av opplysninger i forhold til at de dokumenter, for eksempel fakturaer, notater eller lignende, som kreves fremlagt, kan inneholde informasjon som opplysningsplikten ikke hjemler fremlagt.

2.2.3 Forholdet til EMK

Det må videre til enhver tid påses at ny lovgivning om unntak fra advokaters taushetsplikt er forenlig med overordnede krav, herunder reglene i EMK artikkel 8. All den tid EMK artikkel 8 ved motstrid med annen norsk lov, har forrang, jf menneskerettsloven § 3, må denne vies stor oppmerksomhet.

Utredningens pkt. 9.3 inneholder en nærmere presentasjon av EMK artikkel 8. Det er imidlertid viktig å merke seg at bestemmelsen, gjennom sin relativitet, medfører at opplysninger som i utgangspunktet er underlagt advokaters taushetsplikt, er blant de opplysninger som er sterkest vernet av bestemmelsen. Dette er et utslag av at advokatkonfidensialiteten har en sentral plass i en velfungerende rettsstat. Det er kun hvor klienten har tillit til at opplysningene som gis advokaten ikke blir brakt videre, at advokaten kan få den informasjon og handlekraft som er nødvendig for at klientens tarv kan bli ivaretatt på beste måte. Tillitsforholdet er avgjørende for kvaliteten på bistanden som gis. Hensynet er her ikke å legge til rette for skatteunndragelser, men å legge til rette for at klientene settes i stand til å ivareta både sine rettigheter og sine plikter på alle livs- og forretningsområder, også i forbindelse med saker som ikke er foranlediget av skatte-

og avgiftsspørsmål.

Hvor klienten unnlater å gi advokaten det fullstendige bilde av sakens faktum, kan risikoen for at det unndras skatt eller avgifter øke. Advokaten holdes utenfor den del av faktum som eksempelvis angår grensedragninger i forbindelse med plikten til å svare skatter og avgifter, og vil miste muligheten til å påvirke klienten til å opptre i samsvar med gjeldende regler. Advokater har en plikt til nettopp dette, jf domstoloven § 224 og advokatforskriften kapittel 12. Det hele fører ikke kun til at de klienter som ønsker å unndra skatt, kan gjøre dette uten advokatens motsigelser. Resultatet kan også bli at klienter som ønsker å opptre lovlig, kan tenkes å ville opptre ulovlig fordi de ikke tør gi advokaten det fulle faktum, eller lar være å oppsøke advokat. For eksempel kan dette tenkes hvor nye eiere kommer til i et selskap, og disse har mistanke om at det tidligere har skjedd ting som er usikkert i forhold til skatte- og avgiftsregelverket.

I EMK artikkel 8 annet ledd finnes bestemmelser om når retten til respekt for privatliv m.v. kan vike for andre hensyn. En lovhjemmel er i seg selv ikke nok; lovhjemmelen må oppfylle visse kvalitative krav. EMK artikkel 8 lyder:

Art 8. Right to respect for private and family life

1. Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence.

2. There shall be no interference by a public authority with the exercise of this right except such as is in accordance with the law and is necessary in a democratic society in the interests of national security, public safety or the economic well-being of the country, for the prevention of disorder or crime, for the protection of health or morals, or for the protection of the rights and freedoms of others.

Det skal etter annet ledd foretas en avveining mellom det gode samfunnet oppnår, og det onde borgerne påføres ved inngrepet. Det må foreligge en proporsjonalitet mellom disse. Utvalgets flertall uttaler i denne sammenheng i utredningens pkt. 9.6.2, som begrunnelse for å innføre unntak fra advokaters taushetsplikt, bl.a. at "taushetspliktens gjennomslagskraft på det aktuelle området er for sterk", og at "hensynet til vern om skattefundamentet og avdekking skatteunndragelser måtte veie tyngre enn det rene prinsipp".

Advokatforeningen etterlyser her en grundigere vurdering av de motstående hensyn, samt en konkret redegjørelse for hvorvidt man faktisk er innenfor unntaksbestemmelsen i EMK artikkel 8 annet ledd. En henvisning til gjennomgangen av advokaters taushetsplikt i utredningens punkt 9.2.1, og til at hensynene som der er nevnt er hensyntatt, vil være for knapt i et slikt alvorlig spørsmål. Å avfeie innvendingene som her fremsettes som "rene prinsipp", er heller ikke holdbart.

Den ulempe borgerne og rettstaten påføres ved en innføring av unntak fra advokaters taushetsplikt, er ikke konkretisert og vurdert opp mot de effektivitets- og fiskalhensyn flertallet legger utslagsgivende vekt på. Advokatforeningen mener det her er viktig å ta inn over seg at det foreslåtte unntak fra taushetsplikten ikke kun rammer de som unndrar skatt, men alle som oppsøker advokat vedrørende bistand med "planlegging eller gjennomføring av en transaksjon eller med skatterådgivning". Alle disse får undergravd den tryggheten de i dag har gjennom taushetsplikten, samtidig som advokatenes uavhengighet uthules. Disse verdiene er sentrale i en moderne rettsstat, og det er Advokatforeningens mening at det bør utvises stor tilbakeholdenhet

¹ Prinsippene er av denne grunn viet god plass i den utredningen nevnte europarådsrekommendasjon

i å sette fiskale hensyn foran slike grunnverdier. Advokatforeningen mener at de hensyn som begrunner en unntaksregel fra taushetsplikten er beskyttelsesverdige, men at de likevel ikke er tilstrekkelig presserende til å gå foran i dette tilfellet.

Det er etter EMK artikkel 8 annet ledd ikke tilstrekkelig at et av de der nevnte hensyn gjør seg gjeldende. Inngrepet i retten til respekt for privatliv og korrespondanse m.v, må i tillegg være "nødvendig i et demokratisk samfunn". Den europeiske menneskerettighetsdomstols avgjørelse i Foxley v. UK (20/6/2000 – premiss 43), viser i denne forbindelse til at det må foreligge et påtrengende samfunnsbehov ("a pressing social need") for at unntak skal kunne stå seg overfor artikkel 8. I utredningens pkt. 9.3, vises det til at artikkel 8 annet ledd skal tolkes snevert, og at behovet for inngrepet må være overbevisende fastslått, jf Société colas Est and others v. Frankrike av 16. april 2002 og Niemietz v. Tyskland av 16. desember 1992. Advokatforeningen er enig i dette. Foreningen slutter seg i denne forbindelse til mindretallets vurdering i utredningens pkt. 9.6.2, nederst på side 160, hvor det fremholdes at "utvalget under sitt arbeid ikke har avdekket at advokaters taushetsplikt representerer noe problem i det praktiske ligningsarbeidet". Etter dette kan det etter Advokatforeningens syn ikke være "overbevisende fastslått" at det foreligger noe påtrengende samfunnsbehov for at det innføres et unntak fra advokaters taushetsplikt på dette området. Heller ikke utvalgets flertall påviser at det skulle være et reelt og påtrengende behov for et slikt unntak.

Advokatforeningen mener etter dette at forslaget forhold til EMK artikkel 8 må vurderes nærmere.

2.2.4 Øvrige momenter

Spørsmålet om man skal sette advokaters taushetsplikt til side til fordel for effektivitets- og fiskalhensyn, har ikke kun en side mot de begrensninger som Den europeiske menneskerettighetskonvensjon fastsetter. Man må også spørre seg om man virkelig ønsker et slikt samfunn. Det å sette taushetsplikten til side, vil i et begrenset ikke-påvist antall tilfeller bidra til at det blir enklere for myndighetene å kreve inn den rettmessige skatt eller avgift. Imidlertid er prisen Norge som moderne demokrati og rettstat må betale, etter Advokatforeningens syn for høy.

Man har for lengst anerkjent kostnaden ved en moderne strafferettspleie, som gjerne sammenfattes ved uttalelsen om at "det er bedre at ti skyldige går fri enn at én uskyldig blir dømt". I strafferettspleien er advokater unntatt fra vitneplikten om forhold som de i deres stilling er blitt betrodd, og taushetsbelagt advokatkorrespondanse er underlagt et forbud mot beslag, jf hhv straffeprosessloven §§ 119 og 204. Dette må være et sterkt signal om at det på forvaltningens område også bør utvises varsomhet med å sette taushetsplikten til side. At staten i et begrenset antall tilfeller møter problemer ved fastsettelsen av en korrekt ligning, må være en akseptabel pris å betale for å hegne om den moderne rettstat.

Det kan for så vidt også påpekes det paradoksale i at lignings- og avgiftsmyndighetene etter forslaget vil få tilgang til opplysninger som etter straffeprosessen er vernet for beslag, og som både etter straffe- og sivilprosessen er unntatt fra vitneplikten. Hvis politi eller påtalemyndighet tipser om eller oversender en sak til lignings- og avgiftsmyndighetene for oppfølging, vil man

av 25. oktober 2000 og i FNs "Basic Principles on the Role of lawyers" av 1990, særlig pkt. 22: "Governments shall recognize and respect that all communications and consultations between lawyers and their clients within their professional relationship are confidential"

enkelt kunne omgå begrensningene som rettssikkerhetsgarantiene på straffeprosessens område medfører. Det fremsatte forslag vil dermed også representere en trussel for strafferettspleiens prinsipper.

Det kan påpekes at det er en grunnleggende forskjell mellom advokatenes taushetsplikt etter straffeloven § 144 og forvaltningens taushetsplikt etter bl.a. forvaltningsloven § 13. For advokatens taushetsplikt er det en klar hovedregel at det bare er klienten som kan fritta advokaten for taushetsplikten, mens dette for forvaltningen er annerledes. I forvaltningsretten finnes det unntaksregler for taushetsplikten, slik at vernet klienten opprinnelig hadde gjennom den absolutte og sterke taushetsplikt blir svakere når opplysningene når forvaltningen. For hver videreformidling av opplysninger, skjer en ny krenkelse av den private sfære, åpenbaring av forretningshemmeligheter eller børssensitiv informasjon.

Til slutt må summen av forslagene utvalget fremsetter, sammenholdes med de virkemidler skatte- og avgiftsmyndighetene allerede disponerer: Den praktisk omfattende endringen i ligningsloven § 4-10 som ble innført ved endringslov 12. desember 2008 nr. 93, er ikke drøftet i utvalgets innstilling. Skattemyndighetene fikk ved lovendringen adgang til å speilkopiere virksomheters elektroniske arkiver for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes egne lokaler, jf nærmere i pkt 2.7 under. Skattyters fremleggingsplikt, og rekkevidden av speilkopieringsadgangen, begrenses ikke av evt. taushetsplikt skattyter er pålagt ved lov (med unntak av opplysninger som gjelder rikets sikkerhet). Når utvalget foreslår å lovfeste at politiet skal ha plikt til å bistå ligningsmyndighetene ved kontroll som foretas etter ligningsloven, vil den adgang ligningsmyndighetene allerede har til å foreta ransaking med tilhørende rett til dokumentbeslag og speilkopiering av databaser, få et høyst reelt innhold.

Utvalget foreslår videre at enhver tredjemann etter krav fra ligningsmyndighetene skal ha plikt til å gi opplysninger relevante for andres ligning. Flertallets syn om at begrensninger i advokatens taushetsplikt "vil kunne være egnet til å fremskaffe nødvendige opplysninger i tilfeller hvor skattyter selv ikke bidrar til at saken blir tilstrekkelig opplyst" synes på denne bakgrunn ikke basert på en tilstrekkelig inngående analyse. Advokatforeningen stiller seg også undrende til flertallets påstand om at skattyter i dag vil "effektivt kunne avskjære myndighetenes tilgang til informasjon gjennom bruk av skatterådgivere, særlig advokater." Flertallets problematisering av advokatens taushetsplikt synes grunnløs og uten forankring i en analyse av de omfattende virkemidler som skatte- og avgiftsmyndighetene allerede disponerer overfor skattyter, kombinert med utvalgets øvrige forslag både overfor skattyter og tredjemenn.

Advokatforeningen er etter ovennevnte grunner imot en innføring av det foreslåtte unntak fra advokatens taushetsplikt i skatte- og avgiftslovgivningen.

2.2.5 Nærmere om utformingen av unntaket fra advokatens taushetsplikt

For det tilfelle at unntaket likevel innføres, anser Advokatforeningen at det på grunn av at brudd på advokatens taushetsplikt er straffesanksjonert etter straffeloven § 144, er svært viktig at unntaket utformes klart. Den foreslåtte bestemmelse nødvendiggjør en presisering av hva som skal forstås med "transaksjon" og "skatterådgivning". Det nevnes for ordens skyld at transaksjonsbegrepet ikke er helt avklart på hvitvaskingslovens område. Det bør også presiseres hva som "skattyter er pliktig til å gi" av "slike opplysninger". Det vil ikke være heldig at straffansvaret for brudd på taushetsplikten er uklart avgrenset.

Unntaksbestemmelsen i det foreslåtte annet ledd bør i det minste utformes på samme måte som

hvitvaskingsloven § 18 annet ledd, slik at opplysninger advokaten får ved arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling ikke omfattes av unntaket fra taushetsplikten. I forkant av vedtakelsen av hvitvaskingsloven av 2003, ble det diskutert hvorvidt unntaket fra rapporteringsplikten skulle omfatte opplysninger advokaten fikk ved arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling. Finansdepartementet kom til at dette burde være tilfelle. Fra Ot.prp. nr 72 (2002-2003) pkt. 6.3.4, hitsettes:

Etter departementets syn bør en benytte dette unntaket i norsk rett. Allmennheten bør fortsatt ha tilgang til juridisk ekspertise for å fastlegge sine rettslige posisjoner, også i de tilfeller en vil få avklart om en har operert eller vil operere i lovens gråsoner, jf også Justisdepartementets høringsuttalelse om dette. For å legge til rette for dette er det en forutsetning at opplysninger klienten gir sin advokat ikke vil kunne tilflyte myndighetene.

Advokatforeningen er enig i departementets synspunkt, og kan ikke se at det er grunn til å se annerledes på spørsmålet i den herværende kontekst.

For det tilfelle at forslaget gjennomføres, bør det uansett fastsettes en terskel for når myndighetene kan kreve innsyn. Det bør vurderes lovfestet at ligningsmyndighetenes innsyn hos advokater skal være subsidiær i forhold til skattyters opplysningsplikt, jf også de omfattende hjemler ligningsmyndighetene disponerer for å få de aktuelle opplysninger hos skattyter. Dette vil være i tråd med utvalgsflertallets begrunnelse for å gjøre unntak fra advokaters taushetsplikt på skatteområdet.

Videre bør det oppstilles som en betingelse at først når det er rimelig grunn til å mistenke skattyter eller en avgiftspliktig for unndragelser, bør myndighetene få innsyn hos vedkommendes advokat. Krav om mistanke om straffbart forhold er en grunnleggende rettssikkerhetsgaranti i et demokratisk samfunn. Det heter i innstillingen til politimetodeutvalget (NOU 2004:6, punkt 6.4):

«Rettsikkerhet i snever forstand innebærer noe annet enn integritetsvern. Alle har krav på rettssikkerhet i den forstand at det bare kan gripes inn når lovens vilkår er oppfylt. Det gjelder også personer som kan mistenkes å være involvert i alvorlig kriminalitet. Men den som involverer seg i kriminalitet, svekker selv sitt krav på rettssikkerhet i vid forstand, og må derfor finne seg i et inngrep når lovens betingelser er oppfylt. Det sentrale i integritetsvernet blir derfor at inngangskriteriene formuleres slik at metodebruken innrettes mot dem som kan mistenkes for å være involvert i kriminalitet.»

Det er grunn til å advare mot en utvikling der alle og enhver som søker advokatråd i forbindelse med skattespørsmål, blir behandlet som mistenkte.

Avgjørelsen av om det er grunnlag for å kreve innsyn, må videre tas av domstolene. Dette følger av prinsippet om at borgerne må ha anledning til å få prøvet sine rettigheter og plikter av en uavhengig instans. Det kan for så vidt vises til EMK artikkel 6.

Det bør også fastsettes regler som sikrer at det produseres minst mulig overskuddsinformasjon, d.v.s. informasjon som ikke vedkommer skatte- og avgiftsspørsmålet. Det bør foreligge mekanismer for å sile ut slik informasjon, og eventuelt sensurere materiale som skal oversendes myndighetene. Dette må gjøres etter de prinsippene som gjelder i straffeprosessen. Videre må det sikres at overskuddsinformasjon som faktisk tilflyter skatte- og avgiftsmyndighetene slettes umiddelbart, i tråd med prinsippene i for eksempel personopplysningsloven. Det foreligger ingen

grunn til at skatte- og avgiftsmyndighetene skal ha tilgang til eller kunne besitte opplysninger som ikke tjener det formål som lå bak innhenting av disse.

Det må til slutt uansett påses at hjemmelen kombineres med adekvate og effektive garantier mot misbruk. Det er viktig at inngrep av den art som foreslås hjemlet, begrenses til et minimum og at hjemmelen ikke misbrukes. Se nærmere om dette eksempelvis i EMDs avgjørelse Funke v. Frankrike (25.02.1993) premiss 56.

2.3 Administrative sanksjoner overfor medvirkere – forslaget pkt. 9.6.1.

Advokatforeningen går imot forslaget om å gi skattekontorene hjemmel til å ilegge noen som medvirker til at skattyter ikke oppfyller sine forpliktelser (typisk rådgivere) straff i form av administrative sanksjoner.

Utvalgets vurderinger på dette punkt er ikke tilstrekkelig inngående. Det trekkes slutninger fra det faktum at det er en meget begrenset rettspraksis knyttet til medvirkning til skattyters opplysningssvikt. Utvalget har ikke underbygget at advokater, revisorer m.v. grovt uaktsomt eller forsettlig medvirker til at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i et slikt omfang at det representerer et samfunnsproblem i dag. Dette har sammenheng med utvalgets syn om at det kan være et problem at gjerningsbeskrivelsen i de aktuelle bestemmelser ikke dekker "bredt" nok (uten at utvalget foreslår endringer på dette punkt). Utvalget har også gitt uttrykk for at større sanksjonsrisiko for medvirkere også vil kunne virke preventivt når det gjelder uønsket skatterådgivning. Samlet gir dette inntrykk at innstillingen er uklar med hensyn til hva medvirkning som problem faktisk går ut på i dag og dermed blir det også uklart hva rekkevidden av en administrativ sanksjonsmulighet reelt sett skal ramme i forhold til medvirkning til at skattyter gir "uriktige eller ufullstendige opplysninger"

Advokatforeningen har forståelse for at det kan være behov for i større grad å ansvarliggjøre medvirkere. Ut fra et rettssikkerhetssynspunkt vil det imidlertid ikke være tilrådelig å innføre en administrativ sanksjon for grov utaktsom eller forsettlig medvirkning til at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ligningsmyndighetene vil i den enkelte sak være den ene part og dermed ikke uavhengig og nøytral. Vurderingen av om sanksjon skal ilegges medvirker må foretas individuelt ut fra en sammensatt vurdering av skyldgrad, beløp involvert, hvor aktiv medvirkeren har vært mv. Dette er vurderinger som dommere er trent til å utføre, men ikke saksbehandlere ved skattekontorene. Det er et grunnleggende krav i norsk rett at rettergangen skal være mest mulig betryggende. Rettergangen skal vekke tillit og respekt hos folk. Det er således viktig at folk stoler på at rettergangen er betryggende. Det rettergangssystem som er utviklet i Norge bygger blant annet på lovgiving som er resultat av vurderinger og de europeiske menneskerettigheter. Rettssikkerhetshensyn taler derfor for at en slik reaksjon må avgjøres av domstol etter ordinære straffeprosessuelle prinsipper.

Advokatforeningen anser at myndighetene ved å foreta en riktig ressursallokering i tilstrekkelig grad vil kunne ansvarliggjøre medvirkere innenfor dagens regelverk. Ved å allokere ressursene på en bedre måte, vil politiet og skattemyndighetene som allerede i stor utstrekning samarbeider, også innenfor gjeldende regelverk kunne etterforske og straffeforfølge medvirkere.

2.4 Objektiv ansvarliggjøring for skatt – forslaget pkt 10.3.4.6

Forslaget om objektiv ansvarliggjøring for kontraktspartens manglende overholdelse av skatte- og avgiftslovgivningen ved kontantbetaling over kr 10.000 antas i praksis å frarøve borgerne

friheten til å betale med kontanter. Selv i 2009 er det mange som av sikkerhetsmessige årsaker vegrer seg mot bruk av bank- og kredittkort. Også av forhandlingstekniske årsaker er det i enkelte tilfeller vanlig å tilby kontant betaling for gjennom dette å sikre seg tilslag/få en bedre handel.

Advokatforeningen anser at forslaget i praksis vil innebære en stopper for kontantøkonomien og kan ikke se at eventuelle fordeler med forslaget på noen måte står i forhold til de betydelige negative følgene forslaget har for borgerne. Under enhver omstendighet er beløpet på kr 10 000 svært lavt. Skal man velge dette, må beløpsgrensen være vesentlig høyere enn kr 10.000, ellers blir kontantøkonomien i for stor grad rammet.

2.5 Videreformidling av opplysninger gitt til Økokrim – hvitvaskingsloven

Advokatforeningen kan ikke støtte forslaget om at opplysninger som er gitt til Økokrim i anledning hvitvaskingsloven skal kunne videreformidles til skattemyndighetene.

Rapporteringsplikten under hvitvaskingsregelverket representerer en sterk inngripen i det lojalitetsforholdet som gjerne foreligger mellom den rapporteringspliktige og kunden. Spesielt gjelder dette for forholdet mellom advokat og klient, hvor tillitsforholdet er helt sentralt. Advokaten er forutsatt å ikke skulle løpe andres ærend enn klientens. Rapporteringsplikten står i et motsetningsforhold til essensen i advokatgjerningen. Det er av denne grunn allerede en stor belastning for en advokat å måtte rapportere i hvitvaskingssammenheng. En adgang for Økokrim til å videreformidle opplysninger etter det fremsatte forslag, er med dette prinsipielt uheldig.

Hvitvaskingsregelverket er for øvrig motivert av hensynet til bekjempelse av kriminalitet. En adgang til å videreformidle slike opplysninger i tråd med forslaget, vil derimot også være motivert av ønsket om en korrekt ligningsfastsettelse, hvilket ikke alltid er forbundet med kriminelle forhold. Med andre ord er motivet bak hvitvaskingsregelverket forankret i alvorligere forhold enn det forslaget er tuftet på. Til dette kan tilføyes at departementet ved innføringen av § 11 tredje ledd i hvitvaskingsloven av 2003, som er forløperen til dagens hvitvaskingslov § 30, synes å finne det tilstrekkelig med en slik hjemmel for tilfellene hvor det er snakk om terrorisme (Ot.prp. nr. 72 (2002 – 2003) pkt. 11.3.4):

På et punkt foreslås imidlertid en særregel. En viktig del av lovforslaget vil være bekjempelse av terrorisme, både nasjonalt og internasjonalt. Det synes derfor naturlig at politi og påtalemyndighet skal kunne utlevere opplysninger i hvitvaskingsmeldinger til andre offentlige myndigheter som har oppgaver knyttet bl.a til bekjempelse av internasjonal terrorisme, uavhengig av om opplysningene har sammenheng med et straffbart forhold eller ikke. Det vises til Forsvarsdepartementets høringsuttalelse om dette. Det må kunne antas at en slik utleveringsadgang i mange tilfeller vil følge direkte av straffeprosessloven, men for ordens skyld foreslås en egen loubestemmelse om dette, se forslaget § 11 tredje ledd.

Tilsynelatende var det med andre ord kun hensynet til bekjempelse av terrorisme som ble funnet tungtveiende nok til å foranledige en egen hjemmel om slik videreformidling.

For advokater gjelder i utgangspunktet at det kun er klienten som kan frita fra taushetsplikten. Taushetsplikten er sterk. Når informasjonen gjennom unntaksbestemmelser fra taushetsplikten kommer forvaltningen i hende, blir taushetsplikten uthulet. Forvaltningen er riktignok også underlagt taushetsplikt, men denne står i en helt annen og svakere stilling. Her vil det kunne forekomme unntaksregler fra taushetsplikten, slik at taushetsplikten mister sin absolutte

karakter, og fremstår som svakere. Dette medfører at informasjonen ved det offentliges innsyn ikke bare er kommet flere i hende; den nyter i tillegg et vesentlig svakere vern. Dette taler også mot forslaget.

I den utstrekning det er hold i hvitvaskingsmeldingen Økokrim mottar, vil Økokrim også etter dagens regelverk kunne gi etterretningsopplysninger fremkommet gjennom rapportering etter hvitvaskingsloven til skatte- og avgiftsmyndighetene dersom dette er nødvendig for Økokrims egen innhenting av informasjon i forbindelse med behandling av rapportene eller etterforskning av straffbare forhold. Videre kan etterretningsinformasjon formidles til skatte- og avgiftsmyndighetene dersom det anses å være rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold.

Det skulle således ikke være behov for ytterligere hjemmel for å kanalisere hvitvaskingsmeldinger også til skatte- og avgiftsforvaltningen. Dersom politiet ikke har tilstrekkelige ressurser til å avdekke om straffbare overtredelser har funnet sted eller om det er rimelig grunn til å anta det, bør heller politiet tilføres slike ressurser for å foreta en gjennomgang av og etterforske innkomne meldinger. Ved avdekking av eventuelle straffbare overtredelser av skatte- og avgiftsreglene, vil relevant informasjon kunne gis til skattemyndighetene.

2.6 Adgang til å rapportere til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet, forslagets pkt. 9.6.3

Advokatforeningen har ingen innvendinger mot forslaget om å utvide unntaket i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b slik at ligningsmyndighetene får adgang til å gi Tilsynsrådet for advokatvirksomhet opplysninger.

Advokatforeningen stiller imidlertid spørsmål ved gjenstanden for rapporteringsadgangen. Etter gjeldende rett gjelder rapporteringsadgangen utvalgte rettsområder hvor de fleste ligger nært knyttet til skatteretten og ligningsmyndighetens faglige kompetanse. Utvalgets forslag mht advokater gjelder rapporteringsadgang helt generelt for påståtte overtredelser av bestemmelser i lov eller forskrift. I innstillingen pkt. 9.6.3 er det påståtte brudd på domstolsloven med tilhørende forskrifter, herunder god advokatskikk, det siktes til.

2.7 Ligningsmyndighetenes adgang til speilkopiering, forslagets pkt. 8.2.2.4

Ligningsmyndighetenes adgang til såkalt speilkopiering (som ble innført ved endringslov 12. desember 2008 nr. 93) er etter Advokatforeningens syn betenkelig ut fra hensynet til rådgiveres taushetsplikt og personvern hensyn (se nærmere punkt 2.2 ovenfor). Forholdet til rekonstruering av slettede filer reiser også særskilte problemstillinger. Advokatforeningen deler mindretallets syn om at motforestillingene mot speilkopiering i for liten grad ble problematisert i Ot.prp. nr. 1 2008-09, og ser det som uheldig at forslaget ikke er gitt en grundig behandling av skatteunndragelsesutvalget i samsvar med opprinnelig mandat.

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). Vi viser her til vår høringsuttalelse i den forbindelse. Det burde gjelde særskilte regler for speilkopiering hvor det er advokater som er underlagt tilsyn.

2.8 Forslaget om 10 års endringsadgang, forslagens pkt. 7.3.1.3

At skattyter ikke melder fra om feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som han eller hun er klar over vil etter gjeldende regler ikke medføre tilleggsskatt. Imidlertid vil ligningsmyndighetenes endringsadgang bestå i ti år (i motsetning til endringsadgangen på to år som gjelder når fullstendige og korrekte opplysninger er gitt). Utvalget foreslår at ligningsmyndighetenes endringsadgang også skal være ti år dersom skattyter unnlater å melde fra om feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som han eller hun er eller burde være klar over, samtidig som det også foreslås hjemmel til å ilegge tilleggsskatt i samme tilfeller.

Advokatforeningen er enig i utvalgets mindretall i at flertallet går for langt i å likestille det å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen med det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. En stor gruppe skattytere har ikke særlige kvalifikasjoner på skatteområdet, og har da i begrenset grad mulighet til å etterprøve det tilsendte skatteoppgjøret. Ved å innføre foreslåtte regel, vil skattyterne bli ansvarliggjort for feil fra ligningsmyndighetenes side. En stor del av informasjonen er i dag gitt av arbeidsgivere og finansinstitusjoner.

Det er for øvrig et skjønnsmessig og lite forutsigbar vurdering hvorvidt en skattyter burde være klar over at skatteoppgjøret er feil. Skattemyndighetene vil dessuten lett kunne bli for strenge i en slik vurdering og for lett konkludere med at skattyterne burde forstått at skatteoppgjøret var feil.

Under enhver omstendighet bør satsene fastsettes med halvparten av ordinære satser basert på at det faktisk er ligningskontoret som har gjort feilen. Ligningsmyndighetenes endringsadgang bør i slike tilfeller uansett ikke overskride tre år.

2.9 Oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende, forslagens pkt 7.3.3.4

Etter dagens regler har en oppdragsgiver plikt til å gi opplysninger om oppdrag gitt til en oppdragstaker som ikke har fast forretningssted. Utvalget har diskutert hvorvidt dette er en hensiktsmessig avgrensning. Flertallet i utvalget har konkludert med at oppgaveplikten for utbetalinger til næringsdrivende mest hensiktsmessig kan avgrenses til å gjelde utbetalinger til virksomheter som ikke er revisjonspliktige.

En slik innrapportering kan lett være byrdefull for oppdragsgiverne. Det er imidlertid uttalt at rapportering skal skje årlig og i forbindelse med utarbeidelse av ligningspapirene (selvangivelsen for oppdragsgiver). Advokatforeningen mener for så vidt at et system hvor oppgaveplikten avgrenses basert på hvorvidt oppdragstaker er revisjonspliktig eller ikke kan være et hensiktsmessig avgrensningskriterium. Imidlertid bør det i tillegg legges opp til et system hvor det vil være relativt enkelt å fastslå hvorvidt en oppdragsgiver er revisjonspliktig eller ikke. For øvrig bør selve rapporteringen/omfanget av denne gjøres minst mulig byrdefull for den rapporteringspliktige.

Reglene er foreslått tatt inn i et nytt kapittel 5 i ligningsloven. I forslag til lovtekst, § 5-3 fremgår imidlertid ikke avgrensningskriteriet (revisjonsplikt). Etter vår vurdering bør dette fremgå av lovteksten og ikke i forskrift slik vi legger til grunn at man har tenkt.

2.10 Plikt for tredjepart til å gi opplysninger etter krav – særlig om taushetsplikt – forslagens pkt 8.3.3.8

Etter dagens regler har en rekke tredjeparter som f.eks. banker plikt til å gi kontrollopplysninger om andre etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Denne plikten er nå foreslått utvidet til å gjelde generelt for alle tredjeparter. Advokatforeningen er isolert sett enige i at kontrollhensyn tilsier en adgang til å innhente opplysninger fra tredjepart slik det nå er lagt opp til. Det er imidlertid viktig at de konkrete kontrolltiltakene avveies mot andre hensyn slik som den opplysningspliktiges arbeidsbyrde, personvern hensyn og ikke minst taushetspliktsreglene. (Se nærmere nedenfor om dette.)

Advokatforeningen har forståelse for behovet for å innhente opplysninger. Samtidig er det Advokatforeningens oppfatning at det er vanskelig å finne begrensningskriterier som i tilfredsstillende grad vil kunne hensynta de ovenfor nevnte motforestillingene. Advokatforeningen mener derfor at adgangen må brukes med "fornuft" slik at byrden i praksis blir håndterbar for de opplysningspliktige/tredjeparter. I denne sammenheng kan det også nevnes at de tilfeller hvor det er særlig nærliggende å foreta kontroll uansett foreligger særskilte regler for dette.

Nærmere om taushetsplikten

I utkast til ny § 6-6 er det lagt opp til at det kan pålegges en tredjepart å bevare taushet i forhold til at "vedkommende" har måttet avgi opplysninger. Formålet med forslaget om taushetsplikt er å sikre skatte- og avgiftsmyndighetenes dokumenter og opplysninger som kunne ha blitt skjult eller manipulert av den skatte- og avgiftspliktige dersom han var blitt informert om at han skulle underlegges kontroll. Slikt pålegg om taushet er etter Advokatforeningens oppfatning svært problematisk mellom private parter og kan være meget uheldig for det tillitsforhold som eksisterer mellom partene. Et slikt pålegg må derfor benyttes med forsiktighet. Advokatforeningen mener derfor at det må stilles relativt strenge krav til at pålegg om taushet bare skal kunne benyttes der det er absolutt nødvendig og vil ha betydning for konkrete kontrollundersøkelser og hvor formålet med kontrollen ellers ville kunne settes i fare.

Disse forhold påpekes for så vidt av utvalget (pkt 8.3.3.8). Advokatforeningen kan imidlertid ikke se at etter avveiningene/kriteriene for å pålegge taushet har kommet klart nok til uttrykk i forslag til lovtekst. I lovteksten heter det

"Ligningsmyndighetene kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare."

Advokatforeningen mener at dette bør reflekteres klart i lovteksten ved at det må fremgå at taushet utelukkende er aktuelt i "særlige tilfeller" og hvor skatteunndragelsen er av kvalifisert art både når det gjelder forhold til skyld og unndratt beløp.

2.11 Tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid mv – forslaget pkt 10.3

Advokatforeningen er enig med utvalget i at den største effekt i forhold til å redusere svart arbeid oppnås gjennom et bredt spekter av virkemidler, herunder informasjons- og veiledningstiltak, holdningskappende arbeid, ulike kontrolltiltak samt forenklinger i regelverket og rapporteringsrutiner. Utvalgets flertall har imidlertid etter en helhetsvurdering kommet til at det ikke kan anbefale å gå inn for en (økt) fradragsrett for kostnader til visse former for hus- og omsorgsarbeid og lignende. Begrunnelsen for dette er bl.a. uheldige fordelingseffekter (de med lavest inntekt har ikke råd til å få disse tjenestene utført uansett) samt nøytralitetsprinsippet i skattesystemet som tilsier at man ikke skal gjøre boligbeskatningen enda gunstigere.

Advokatforeningen er imidlertid enig med utvalgets mindretall som konkluderer med at positive incitamenter i kombinasjon med økte forpliktelser, inngrep og sanksjoner samlet sett gir en bedre effekt. Mindretallet mener derfor at det bør vurderes innført begrenset fradragsrett for visse tjenester i hjemmet for eksempel knyttet opp mot vedlikeholdsarbeider i form av håndverkstjenester mv. Advokatforeningen er enig i dette og mener at man også bør se på disse spørsmålene i en noe videre sammenheng. Det er et grunnleggende ønske i det norske samfunnet å legge opp til at "husholdninger" skal være dobbeltarbeidende. Slike fradrag vil kunne stimulere til dette.

2.12 Offentlighet ved ilagt tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll – forslaget pkt 10.8

Advokatforeningen går i mot forslaget om offentlighet ved ilagt tilleggsskatt. Bakgrunnen for forslaget er at trusselen om offentliggjøring vil påvirke viljen til å oppfylle pliktene etter skatte- og avgiftslovgivningen.

Advokatforeningen er som Utvalgets mindretall av den oppfatning at særlig de hensyn som bærer taushetsplikten er viktigere enn de hensyn som kan tale for offentlighet ved ileggelse av tilleggsskatt.

Under enhver omstendighet bør ikke offentliggjøring finne sted før det foreligger et endelig administrativt vedtak i saken og skattyter ikke har tatt ut stevning innen søksmålsfristen. Tilleggsskattevedtak blir ikke sjelden blir endret av enten overordnet administrativ instans eller domstolene, enten ved at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke anses oppfylt eller ved at nødvendig forsett eller grov uaktsomhet ikke finnes utvist slik at tilleggsskatt over 30 % dermed ikke kan ilegges.

Advokatforeningen er for øvrig enig med utvalgets mindretall som fremholder at skattemyndighetene gjennom media fortsatt vil kunne beskrive saker/bransjer i nøytralisert form. Skattemyndighetene benytter denne muligheten i større grad og vil på denne måten kunne påvirke skattyternes vilje til å etterleve skattereglene uten at dette går på bekostning av taushetsplikten.

2.13 Særlig om styrets ansvar i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper – forslaget pkt 10.7

Utvalgets flertall foreslår at styret i AS og ASA skal pålegges å behandle selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold minst en gang hvert regnskapsår. Etter Advokatforeningens vurdering følger det allerede av gjeldende regler at styret har det overordnede ansvar for hele selskapets virksomhet hvor også en forsvarlig behandling av selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold inngår.

Hvorvidt det ut over disse generelle reglene som gjelder for styrets ansvar er behov for å ha denne type særhjemler er ikke på noen måte opplagt. Advokatforeningen har imidlertid ingen sterke motforestillinger i forhold til at styrets ansvar for selskapets skattemessige forhold tydeliggjøres ved at styret pålegges å behandle selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold minst en gang hvert regnskapsår. Det vises i denne sammenheng til at vi har fått slike bestemmelser i forhold til miljø, likestilling mv. Om det bør innføres en særlig bestemmelse om styrets ansvar i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper vil derfor avhenge av om man ønsker slike fanebestemmelser som strengt

tatt er unødvendige.

2.14 Særlig om avgiftsendringer

Utvalgets flertall foreslår en rekke antatt unndragelsesforebyggende tiltak, hvorav flere dreier seg om å avskjære fradragsrett for inngående avgift. Det er i denne sammenheng relativt uproblematisk at fradragsrett skal kunne avskjæres der betaling mellom næringsdrivende på beløp over kr 10 000 skjer kontant, ettersom det virkemiddelet vel er egnet til å sørge for at betalingsstrømmene kan spores og kontrolleres i ettertid, og dermed utvilsomt formålstjenlig.

Det er imidlertid ikke slik som Agder lagmannsrett feilaktig legger til grunn i Risør Restaurantdriftdømmen (dom av 14. mars 2008), nemlig at *"grunnen til at kjøpere gis fradrag for inngående merverdiavgift er at avgiften betales av det foregående omsetningsledd"*. Merverdiavgiftssystemet fungerer ved at den avgiftspliktige næringsdrivende har fradragsrett. Rettsikkerhets- og nøytralitetsgarantien i merverdiavgiftsloven § 21 kan ikke utvannes ved at kravet til dokumentasjon ved bilag etter merverdiavgiftsloven § 25 blir nærmest uoverkommelig, eller på annen måte strekkes ut over hva som tjener rene legitimasjonsformål. Utvalgets forslag ivaretar ikke fradragsbestemmelsens lex superior funksjon, som er helt essensiell. Advokatforeningen er derfor prinsipielt imot forslaget til ny mval. § 25, hvor legitimasjonsvilkåret spesifiseres til å utgjøre samtlige krav som til enhver tid er gitt i eller i medhold av lov av 19. november 2004 nr. 73 om bokføring, herunder bokføringsforskriften.

Advokatforeningen vil be om at gjeldende lovtekst vernes, ettersom krav til salgsdokumentet som ikke tjener den hensikt å legitimere transaksjonen forstyrrer merverdiavgiftssystemet, og skaper ulik konkurranse. Finansdepartementet må her ta hensyn til at salgsdokumentvilkår, som er gitt i eller i medhold av lov av 19. november 2004 nr. 73 om bokføring, de facto har konkurranserettslig EØS relevans.

EU-landene har til sammenligning utviklet felles obligatoriske legitimasjonskrav i fakturadirektivet fra 2001, som i dag er innarbeidet i Merverdiavgiftsdirektivet (2006/112). Rådet har i et nytt direktiv (COM(2009)20), revidert de obligatoriske kravene med sikte på å redusere formelle krav og redusere merverdiavgiftsbedragerier. EUs siktemål er å begrense unntakene fra de nye generelle reglene, skape rettsikkerhet for hvilke regler som kan tilpasses leverandører og kunder i ulike medlemsland, samt å forenkle reglene med sikte på elektronisk fakturering, samlefakturaer og bruk av tredje part (outsourcing) utenfor EU. Advokatforeningen vil med dette be Finansdepartementet om, av internasjonale konkurransehensyn, å samordne vilkårene som gis i eller i medhold av lov av 19. november 2004 nr. 73 om bokføring, herunder bokføringsforskriften, med de korresponderende vilkårene i EUs Merverdiavgiftsdirektiv (2006/112), herunder COM(2009)20.

Det er utenkelig i ethvert land, med ambisjoner om at merverdiavgiftssystemet skal ivareta rettsikkerhetshensyn, å lovfeste at det ikke foreligger fradragsrett *"dersom kjøper på avtaletidspunktet vet at selgeren ikke kommer til å innbetale avgiften til staten"*, jf. utkastets § 25 tredje ledd. Det finnes likevel i Norge eksempler på avskjæring av fradragsrett, hvor en kjøper som har kjøpt og betalt leveranser på grunnlag av et korrekt salgsdokument, likevel har blitt fratatt fradragsretten av den grunn at kjøperen ble antatt å ha kunnskap om selgers betalingsproblemer, og om at selgeren som følge av sine betalingsproblemer ikke var i stand til å betale merverdiavgiften ved forfall. Her er likheten slående til historien om vokteren som ville gi noen fanger friheten dersom de klarte å klatre over gjerdet til fangeleiren, som sa følgende: *"Du med rulleskøyten kan starte"*. Som ovennevnte utsagn fra Agder Lagmannsrett, om grunnen til

at kjøpere gis fradragsrett, vitner om, er fradragsretten i ferd med å bli illusorisk dersom ikke Finansdepartementet presiserer det grunnleggende fradragsrettsprinsippets betydning fremfor de formelle krav til salgsdokumentet, og fremfor "hensynet til statskassen".

Finansdepartementet tok i Ot. Prp. Nr. 59 (2006-2007) side 53, et svært prisverdig oppgjør med den "malpraksis" som dessverre var utviklet som følge av Rt. 2003 s. 1233 (Actifdommen), hvor uttak av varer feilaktig ikke forutsatte fradragsrett. Likeledes må Finansdepartementet denne gang, i oppfølgingen av NOU 2009:4, ta et tilsvarende oppgjør med den "malpraksis" som dessverre er utviklet som følge av Agder lagmannsretts dom av 14. mars 2008.

Utvalgets uttalte formål med skjerpede vilkår for fradragsrett, er å få kjøper mer bevisst på om selger opptrer redelig. Å brolegge veien til manglende rettssikkerhet og manglende nøytralitet med gode hensikter, bifalles ikke av Advokatforeningen. Vi vil be om at Finansdepartementet gjennomgår lovforslaget med sikte på å opprettholde balansen mellom hensynet til at de næringsdrivende skal ha minst mulig belastning, og de fiskale interesser.

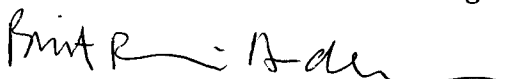
Utvalget vurderer sine forslag dit hen at "*kjøper som følge av dette i større grad vil velge å forholde seg til den mer seriøse delen av næringslivet.*" Advokatforeningen vil bemerke at fradragsretsreglene selvsagt må tilrettelegges for at kjøper kun forholder seg til et næringsliv som utelukkende består av seriøse aktører.


Advokatforeningen reagerer på at det i utredningen side 320 fremstilles som at profesjonelle kjøpere i for stor grad hittil har valgt å forholde seg til useriøse aktører. At de aller fleste næringsdrivende som er seriøse aktører karakteriseres som "den mer seriøse delen" røper også en manglende tillit til næringslivet, som er urovekkende. Problemet med enkelte av utvalgets forslag, er at de i likhet med en uheldig rettspraksis "retter baker for smed". Finansdepartementet må sørge for at det ikke skjer at en kjøper som har kjøpt og betalt varer på grunnlag av en korrekt faktura, taper fradragsretten på grunn av forhold som kjøper ikke kan sies å ha herredømme over, hvilket skaper generell rettslig utrygghet for handel i usikre økonomiske tider.

Advokatforeningen forutsetter at kravene til at salgsdokument gir fradragsrett for inngående avgift, for fremtiden tilpasses rasjonelle universelle legitimasjonsvilkår.

Advokatforeningen vil avslutningsvis understreke at Skatteunndragelsesutvalgets arbeid med å fremme konkrete tiltak mot skatteunndragelser er av meget stor samfunnsmessig betydning. Tiltakene må imidlertid avpasses andre vel så viktige hensyn. Flere andre land har antageligvis kommet lengre i å balansere sine tilsvarende tiltak, og er nok eksempler til etterfølgelse i større grad enn hva som fremgår av utvalgets utredning. Dessuten kan listen over tiltak gjøres vesentlig lengre. Her kan nevnes at en majoritet av EU-land nå har innført eller vurderer å innføre en lav merverdiavgiftssats som effektivt virkemiddel for å bekjempe skatteunndragelser innenfor de mest aktuelle tjenestesektorer. Det vil vise seg at "hensynet til statskassen" i det lengste er best tjent med det enkle virkemiddel som tilsier at færrest mulig er interessert i å foreta skatteunndragelser, nemlig et skattetrykk som er til å leve med.

Vennlig hilsen


Berit Reiss-Andersen
leder


Merete Smith
generalsekretær