



Bokettersyn fra ligningsmyndighetene – opplysningsplikt versus taushetsplikt

Mange tannleger har henvendt seg til sekretariatet med spørsmål om hvordan man forholder seg i forbindelse med bokettersyn. Derfor følger her en oversikt over de mest sentrale reglene.

Generelt om bokettersyn og reglene for fremgangsmåte

Ligningsloven gir adgang til å pålegge skatteyteren å fremlegge sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne (jf. ligningsloven § 4–10 nr. 1 a). Det er dette som vanligvis kalles bokettersyn. Bokettersyn kan skje både som ledd i rutinekontroller og når det er mistanke om skatteunndragelse. Ligningsmyndighetene bestemmer hvor langt tilbake i tid undersøkelser skal foretas. Det er mulig å gå 10 år tilbake. Bokettersyn som ledd i rutinekontroll vil man normalt få forhåndsvarsel om, blant annet for å sikre at tannlegen eller eventuelt annen med fullmakt, er tilstede. Noen plikt til å forhåndsvarsle foreligger ikke, så uanmeldte ettersyn er ikke uvanlig. Ved bokettersyn har skatteyteren plikt til å gi nødvendig bistand og opplysninger.

I forskrift av 23. desember 1983 er det gitt regler om gjennomføring av bokettersyn. Forskriften fastsetter bl.a. at de som deltar ved undersøkelsen skal vise legitimasjon overfor den opplysningspliktige. Skatteyteren skal orienteres om sin opplysningsplikt og klagerett. Den som får pålegg om å gi opplysninger eller legge frem dokumenter, kan klage over pålegget. Klage fremsettes med en gang, og dokumentet skal plasseres i forseglet konvolutt til klagen er avgjort. Den som leder bokettersynet, skal sørge for å utarbeide en rapport om bokettersynet som sendes til den kontrollerte. Normalt får man anledning til å kommentere rapporten.

Ligningsmyndighetene kan også pålegge skatteyter å gi adgang til befaring av virksomhetens lokaler og til gjennomsyn av virksomhetens arkiver (ligningsloven § 4–10 nr. 1 b). Ved slik befaring har skatteyter krav på forhåndsvarsel og har rett til å være til stede mens undersøkelsen pågår med mindre det fører til at formålet med undersøkelsen blir satt i fare.

Rettsreglene om taushetsplikt og opplysningsplikt og hva som har forrang

Det sekretariatet hyppigst får spørsmål om, er hva tannlegen skal gjøre når det både foreligger taushetsplikt og samtidig opplysningsplikt til ligningsmyndighetene. Utgangspunktet er at tannleger skal ivareta taushetsplikt om pasientopplysninger (jf. helsepersonelloven § 21). Samtidig kan ligningsmyndighetene pålegge selvangivelsespliktige å fremlegge sine regnskapsbøker, bilag mv. og andre dokumenter av betydning for ligningen (jf. ligningsloven § 4–10 nr. 1 bokstav a). Hva som skal ha forrang mellom taushetsplikt og opplysningsplikt, avgjøres av ligningsloven. Den fastslår at regnskapspliktig skatteyter ved bokettersyn plikter å fremlegge regnskapsbøker etc. uten hensyn til taushetsplikt pålagt ved lov (jf. ligningsloven § 4–10 nr. 2). Også helsepersonelloven fastsetter at taushetsplikten begrenses i de tilfeller der det følger av annen lov at taushetsplikten ikke skal gjelde (jf. helsepersonelloven § 23 nr. 5).

Regelen om at opplysningsplikten går foran taushetsplikten er ikke absolutt. Krav om innsyn i pasientrelaterte opplysninger må begrenses til det som er nødvendig for å oppnå hensikten med bokettersynet. Det er tannlegens egne økonomiske forhold, ikke pasientenes personlige forhold som skal belyses ved bokettersyn. Skatteyteren har heller ikke plikt til å legge frem doku-

menter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skatteyteres retts- eller forretningsforhold (jf. ligningsloven § 4–10 nr. 2).

Særskilt om timebøker og journaler

Ved bokettersyn kontrolleres normalt regnskapene, regnskapsrelaterte dokumenter og eventuelle timebestillingsbøker for å fastslå om ligningen er korrekt. I en Høyesterettsdom fra mai 2000 ble det fastslått at en psykologs timebestillingsbok ikke kunne nektes fremlagt selv om pasientnavnene fremgikk. Det samme vil gjelde tannlegers timebøker.

Når det gjelder pasientjournaler har Skattedirektoratet i brev til Datatilsynet fra februar 2003 opplyst at innhenting av pasientjournaler kan gjøres i den utstrekning gjennomføring av kontroll begrunner dette. I samme brev skriver Skattedirektoratet at

«I de få tilfeller hvor skatteyter har tilsidesatt reglene for regnskapsføring og dokumentasjon så vesentlig at ligningsmyndighetene må bruke annen dokumentasjon enn regnskapsmateriale vil det være aktuelt å bruke pasientjournaler som grunnlag for bl.a. å kontrollere at inntekten er korrekt».

Om sladding av overskuddsinformasjon

Taushetsplikten må anses å være i behold i den utstrekning journalopplysningene ikke trengs for å belyse tannlegens økonomiske forhold. Journaler vil normalt både inneholde opplysninger som det kan være behov for av kontrollhensyn og andre taushetsbelagte pasientopplysninger. De føres ikke med tanke på å kunne skille den ene typen opplysninger fra den andre. Spørsmålet er om man kan sladde opplysninger som ligningsmyndighetene ikke trenger til kontrollen før man gir fra seg journalene. Skattedirektoratet anser at sladding av denne typen overskuddsinformasjon ikke skal gjøres. Det

Ny bokføringslov med forskrift

samme har Finansdepartementet uttalt i brev fra 17. februar 1999 til Helsetilsynet. Brevet var svar på spørsmål om timebestillingsbøker og forholdet til taushetsplikten i daværende legelov, men trolig vil man vurdere det tilsvarende for journaler i forhold til gjeldende helsepersonellov.

Om «utlån» av dokumenter

Har tannlegen papirjournal, kan det oppstå et praktisk problem hvis ligningsmyndighetene tar med seg journalene til pasienter som skal behandles på kontrolltidspunktet. I så fall er det et rimelig krav fra tannlegens side å kunne levere opplysninger i flere runder, slik at ikke pasientbehandlingen blir hindret. Alle dokumenter i papirversjon skal naturligvis returneres tannlegen etter bokettersynet. Brukes elektroniske timebøker og journaler, oppstår ikke problemet. Dokumentene kan kopieres elektronisk og «originalen» forblir hos tannlegen.

Ligningsmyndighetenes ansvar for å bevare taushetsplikt om mottatte opplysninger

Noen tannleger har spurt om de beholder ansvar for opplysninger etter at de er avgitt til likningsmyndighetene. Svaret er at likningsmyndighetene har ansvar for å opprettholde konfidensialitet og etablere sikkerhetstiltak for å hindre at uvedkommende får tilgang til fortrolige opplysninger de har mottatt i forbindelse med kontroll. Skatteetaten har taushetsplikt i henhold til ligningsloven § 3–13.

Dag E. Reite
Spesialrådgiver/advokatfullmektig, NTF

Finansdepartementet besluttet i forskrift av 1. desember 2004 at bokføringsloven skulle tre i kraft 1. januar 2005. Bokføringsforskriften trådte i kraft samtidig med loven.

Den bokføringslovgivningen som nå er vedtatt, er stort sett en videreføring av bestemmelsene i lønnsloven av 1992 og særregler gitt med hjemmel i skatte- og avgiftslovgivningen. Bokføringsreglene er i første rekke utformet for å ivareta eksterne informasjons- og kontrollbehov. Paragraf 2 i loven stadfester hvem som er pliktig å følge loven.

Bokføringsplikten

Alle som har regnskapsplikt etter regnskapsloven, har bokføringsplikt etter bokføringsloven. Det samme gjelder de som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven.

Reglene i bokføringsforskriften er omfattende og til dels detaljerte. Dette innlegget begrenser seg til å omtale en del av nyhetene i den nye bokføringsloven med forskrift.

Nyhetene i loven innbærer en del nye krav som kan få direkte konsekvenser for innarbeidede rutiner og prosedyrer blant annet vedrørende håndtering av kontanttransaksjoner.

Nye krav

Dokumentasjon av kontantsalg

Loven og forskriften bygger på følgende definisjon av kontantsalg:

Med kontantsalg menes salg der kjøpers betalingsforpliktelse overføres til selger ved levering.

Betaling med kredittkort faller dermed inn under lovens definisjon av kontantsalg.

Det er innført et absolutt krav om at kontanttransaksjoner skal registreres

daglig, hvis det ikke benyttes fast kasse. Ved kontantsalg stilles det krav om fortløpende registrering på kasseapparat, terminal eller annet likeverdig system.

Kontantsalget skal kunne dokumenteres ved daterte, nummererte summeringsstrimler (kassaruller) eller tilsvarende rapport. Dokumentasjonen skal angi klokkeslett for hvert salg. Ved eventuelle korreksjoner skal dette dokumenteres med korreksjonsposter med angivelse av beløp, årsak og antall korreksjoner.

Utstedelse av salgsdokumentasjon

Salgsdokumentet/kvitteringen skal spesifiseres på motpart (pasienten/kunden). Det er gitt unntak fra kravet om spesifisering av motpart i salgsdokumentet/kvitteringen ved salg hvor vederlaget er på under 1000 kroner.

Dokumentasjon av tidsforbruk

I de tilfeller hvor vederlaget er basert på tidsforbruk (ikke stykkpris), skal dokumentasjonen (kvitteringen) angi utførte timer. Dokumentasjon av tidsforbruk og arbeidede timer skal oppbevares 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

Timebestillinger

Alle bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling, skal dokumentere timebestillinger. Dokumentasjonen skal omfatte tidspunkt for utførelsen av tjenesten og kundens (pasientens) navn. Slik dokumentasjon skal oppbevares i 10 år etter regnskapsårets slutt.

Elektronisk tilgjengelighet

I tillegg til kravet om oppbevaring av lovbestemte spesifikasjoner, er det innført et krav om at bokførte opplysninger som er registrert elektronisk, skal holdes elektronisk tilgjengelig i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Det er gitt unntak fra dette kravet for