

Mastergradsoppgave
JUS399

Juridisk fakultet
Universitetet i Bergen

Advokaters opplysningsplikt på skatterettens område

- og en vurdering av om den bør utvides

Kandidatnr:

152142

Veileder:

Bjarte Straume

Antall ord:

13 409

01.06.2011

1. INNLEDNING	3
1.1 PROBLEMSTILLINGEN OG BAKGRUNNEN FOR DENNE	3
1.2 AVGRENSING AV PROBLEMSTILLINGEN	4
1.3 FREMSTILLINGEN	5
2 ADVOKATERS OPPLYSNINGSPLIKT PÅ SKATTERETTENS OMRÅDE	6
2.1 ADVOKATERS TAUSHETSPLIKT	6
2.1.1 HENSYNENE BAK TAUSHETSPLIKTEN	7
2.1.2 EMK ARTIKKEL 8	9
2.1.3 STRAFFELOVEN § 144	11
2.1.4 STRAFFEPROSESSLOVEN OG TVISTELOVENS BESTEMMELSER OM VITNEFORBUD OG BESLAGFORBUD	14
2.1.5 ADVOKATFORSKRIFTEN	15
2.2 ADVOKATERS OPPLYSNINGSPLIKT PÅ SKATTERETTENS OMRÅDE	16
2.2.1 ADVOKATERS OPPLYSNINGSPLIKT ETTER HVITVASKINGSLOVEN	16
2.2.2 UNNTAK FRA BESLAGFORBUDET ETTER STRAFFEPROSESSLOVEN § 204	23
2.2.2.1 Adgang til videreformidling av beslaglagte opplysninger fra påtalemyndighetene til ligningsmyndighetene	28
2.2.3 OPPLYSNINGSPLIKT ETTER LIGNINGSLOVEN	30
3. BØR ADVOKATERS OPPLYSNINGSPLIKT PÅ SKATTERETTENS OMRÅDE UTVIDES?	34
3.2 NOU 2009:4 TILTAK MOT SKATTEUNDRAGELSE – FORSLAG TIL UTVIDET OPPLYSNINGSPLIKT	34
3.1.1 FORSLAG OM UTVIDET ADGANG TIL VIDEREFORMIDLING AV OPPLYSNINGER FRA ØKOKRIM TIL LIGNINGSMYNDIGHETENE ETTER HVITVASKINGSLOVEN	34
3.1.2 FORSLAG OM RAPPORTERINGSPLIKT DIREKTE TIL LIGNINGSMYNDIGHETENE	35
3.1.3 FORSLAG OM OPPLYSNINGSPLIKT FOR SKATTERÅDGIVERE	36
3.2 FORHOLDET TIL EMK ARTIKKEL 8	37
3.2.2 FORSLAG OM OPPLYSNINGSPLIKT FOR SKATTERÅDGIVERE	42
3.3 HENSYN LOVGIVER MÅ TA I VURDERINGEN AV OM OPPLYSNINGSPLIKTEN BØR UTVIDES	49
4. OPPSUMMERING	50
LITTERATURLISTE:	52
LOVREGISTER:	53
FORSKRIFTER:	53
FORARBEIDER:	54
DOMSREGISTER:	55

1. Innledning

1.1 Problemstillingen og bakgrunnen for denne

”Vær taus – eller si noe som er mer verd enn taushet”¹

I anledning oppgavens tema kan ordtaket ovenfor være nyttig å ha i tankene. Det er akkurat denne vurderingen som ligger til grunn for å fravike taushetsplikten – opplysningene må være mer verd enn de hensynene som begrunner taushetsplikten.

Som jeg vil komme nærmere tilbake til nedenfor utgjør advokaters taushetsplikt en grunnleggende verdi i vårt rettssystem. Den er et generelt utgangspunkt i norsk rett, og unntak fra dette må begrunnes særskilt.

Så lenge man befinner seg på taushetspliktens område kan advokaten ikke videreformidle opplysninger vedrørende klientforhold. Som et motstykke til taushetsplikten har man opplysningsplikt. Det innebærer at man på noen områder har funnet at taushetsplikten må begrenses, fordi andre særlig viktige hensyn tilsier at behovet for opplysninger er mer verdt enn hensynene som begrunner taushet.

Taushetsplikten og opplysningsplikten står slik i et motsetningsforhold til hverandre. Er man på taushetspliktens område kan advokaten ikke utlevere klientopplysninger, er man på opplysningspliktens område er advokaten pålagt å utlevere nærmere angitte klientopplysninger. Det oppstår et spenningsfelt mellom disse, som krever at man bør ha klart definerte grenser for når man befinner seg på det ene eller det andre området.

På skatterettens område har man funnet noen forhold hvor tungtveiende hensyn har begrunnet en opplysningsplikt for advokater på bekostning av taushetsplikten. Hvilke forhold dette gjelder, og hvor grensene for opplysningsplikten går, vil være tema i første del av oppgaven. Begrepet opplysningsplikt brukes i denne anledning som et fellesbegrep

¹ Sitat av Evripides, gresk dikter, født 480 f.Kr død 406 f.Kr.

for alt som innebærer en begrensning av taushetsplikten, blant annet fremleggelsesplikt, meldeplikt og rapporteringsplikt.

Det har de siste årene vært stort fokus på skatteunndragelser, og hvordan disse bør og kan bekjempes. Hvert år unndras det store beløp for beskatning i Norge. Man antar at det kan dreie seg om over 100 milliarder norske kroner årlig.² I NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser er det fremsatt konkrete lovforslag til bekjempelse av skatteunndragelse, blant annet flere forslag som om de blir vedtatt vil utvide advokaters opplysningsplikten på skatterettens område.

Med utgangspunkt i disse forslagene vil jeg i siste del av oppgaven foreta en vurdering av hvorvidt opplysningsplikten på dette området bør utvides.

1.2 Avgrensning av problemstillingen

Oppgavens tema og innhold åpner for en mengde interessante problemstillinger. Begrensning i tid og størrelse gjør at det ikke vil være rom for å gå inn på alle disse. Jeg må derfor konsentrere meg om de problemstillinger som er mest relevante og grunnleggende i forhold til oppgavens tema.

Tema er *advokaters* opplysningsplikt på skatterettens område, og forhold som kun berører andre skatterådgivere eller spenningsfeltet mellom advokater og andre skatterådgivere vil ikke bli behandlet.

Advokaters taushetsplikt er som nevnt det generelle utgangspunkt i norsk rett, og opplysningspliktens motstykke. Den vil derfor også være et utgangspunkt for drøftelsen av om det foreligger opplysningsplikt på skatterettens område. Det er i oppgaven ikke rom for en grundig drøftelse av taushetsplikten i seg selv, og jeg konsentrerer meg om å vise til hensynene bak taushetsplikten og de lovbestemmelser som i størst grad hjemler den.

² Gjengivelse av Økokrims trendrapport 2008-2009 i NOU 2009:4 pkt 3.2.2.

I den Europeiske Menneskerettighetskonvensjonen (heretter EMK) vil advokaters taushetsplikt være innfortolket i art. 6 og art. 8. Art. 6 verner kun taushetsplikten i forbindelse med rettergang. Jeg har derfor i henhold til oppgavens tema valgt å fokusere på art.8, hvor man har innfortolket en mer generell taushetsplikt for advokater.

Når det gjelder advokaters opplysningsplikt er det som følge av oppgavens tema opplysningsplikt på skatterettens område som vil være i fokus. Jeg vil konsentrere meg om den opplysningsplikt som følger av ligningsloven og hvitvaskingsloven, samt unntak fra beslagforbudet i straffeprosessloven § 204 andre ledd.

I forhold til hvitvaskingslovgivningen begrenses presentasjon og drøftelser til advokatens rapporteringsplikt etter regelverket, og da med fokus på rapporteringsplikt om skattemessige forhold.

Drøftelsen om hvorvidt opplysningsplikten på skatterettens område bør utvides, fokuseres rundt de konkrete lovforslag som er lagt fram i NOU 2009:4. Av disse har jeg valgt å konsentrere meg om de tre lovforslagene som gjør størst inngripen i advokatenes taushetsplikt.

1.3 Fremstillingen

Da advokaters taushetsplikt er det generelle utgangspunkt i norsk rett, er det naturlig å starte med en presentasjon av denne. Først vil jeg vise til hensynene bak taushetsplikten. Disse er felles for de ulike hjemmelsgrunnlagene. Deretter presenterer jeg de ulike bestemmelsene som hjemler advokaters taushetsplikt.

Videre følger det en drøftelse av i advokaters opplysningsplikt på skatterettens område, med fokus på opplysningsplikten etter hvitvaskingsloven, ligningsloven og unntak fra beslagforbudet av taushetsbelagte opplysninger etter straffeprosessloven § 204 (2).

I kapittel 3 av oppgaven vil jeg ta jeg utgangspunkt i de tre lovforslagene fremsatt i NOU 2009:4 som i størst grad vil utvide advokaters opplysningsplikt dersom de skulle bli vedtatt. Jeg vil så drøfte om lovforslagene kan være i strid med våre forpliktelser etter EMK art. 8. Til sist kommer en kort drøftelse om hensyn lovgiver må ta i vurderingen av om opplysningsplikten bør utvides. Oppgaven avsluttes med en oppsummering av drøftelsene.

2 Advokaters opplysningsplikt på skatterettens område

2.1 Advokaters taushetsplikt

Den klare hovedregel i norsk rett er at advokater er underlagt en sterk taushetsplikt. At taushetsplikten er ”sterk” betyr at det er en lovbeskyttet taushetsplikt³ som advokaten bare kan fritas for ved at klienten positivt samtykker til fritakelse. Med ”svak” taushetsplikt menes en lovpålagt⁴ eller avtalebasert⁵ taushetsplikt, hvor man ikke nyter samme vern i forhold til fritak fra blant annet vitneplikt og utleveringsplikt.⁶

Regelens innhold og rekkevidde er ikke positivt lovfestet. Taushetspliktens eksistens er derimot forankret i straffeloven § 144, som sier at advokater kan straffes for brudd på taushetsplikten. Lovregelen ligger også til grunn for bestemmelsene om vitneforbud i straffeprosessloven § 119 og bevisforbud i tvisteloven § 22-5 jf. § 21-5, samt i regelen om beslagforbud etter straffeprosessloven § 204.

Videre er det innfortolket en taushetsplikt i EMK art. 8. Bestemmelsen er gjort til norsk rett gjennom menneskerettsloven § 2, og inneholder det videste anvendelsesområde for taushetsplikten. Også advokatforskriften inneholder bestemmelser om taushetsplikt og fortrolighetsplikt, og vil kort presenteres i oppgaven.

³ Jf. straffeloven § 144 og EMK art. 8.

⁴ Se som eksempel revisorloven 15. januar 1999 nr.2 § 6-1, eiendomsmeglingsloven 29. juni 2007 nr. 73 § 3-6, Forsikringsvirksomhetsloven 10. juni 1988 nr. 39 § 1-3 og Sparebankloven 24. mai 1961 nr. 1 § 21.

⁵ Grundseth (2008). s. 8 med henvisning til Brækhus (1996) s.189.

⁶ Grundseth (2008) s. 8, hvor det foretas en noe grundigere presentasjon av såkalt sterk og svak taushetsplikt.

EMK art.8 er den bestemmelsen som i størst grad går igjen seinere i oppgaven, og er den bestemmelsen som presenteres først. Deretter følger en presentasjon av straffeloven § 144, en kort presentasjon av straffeprosessloven § 119, tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 204 og til slutt reglene i Advokatforskriften.

Men først vil jeg som nevnt innledningsvis starte med en presentasjon av hensynene bak taushetsplikten.

2.1.1 Hensynene bak taushetsplikten

Advokaters taushetsplikt er forankret i to nivåer av rettspleien.⁷ For det første har man hensynet til klienten, denne skal kunne konsultere sin advokat angående sin rettsstilling uten å frykte at opplysningene blir brakt videre. Videre har man det overordnede nivå hvor taushetsplikten fungerer som en rettssikkerhetsgaranti og en nødvendighet for en velfungerende rettspleie.

Advokatstanden har som oppgave å sikre at borgernes rettslige interesser blir tilstrekkelig ivaretatt gjennom rådgivning og rettslig bistand. Under dette arbeidet må klienten føle seg trygg på at han kan framlegge alle nødvendige opplysninger for advokaten uten at det forekommer informasjonsspredning.⁸

Om klienten i frykt for at opplysningene skal komme på avveie holder tilbake informasjon vil dette kunne få uheldige konsekvenser ved at advokaten ikke kan ivareta sine forpliktelser ovenfor klienten uten tilstrekkelig og riktig informasjon. Dette fører igjen til at klientens rettssikkerhet kan svekkes, både i rådgivningstilfeller og ved bistand i forbindelse med rettssak.

⁷ Se ”Taushetspliktens innhold, formål og betydning” av Berit Reiss-Andersen i Smith og Precht-Jensen (2010) s.15 med henvisning til advokatforskriften kapittel 12 pkt. 2.3.1 andre ledd, samt Rt-2010-1638 avsnitt (33)

⁸ Svalheim (1996) s.2-3.

Gjennom sitt arbeid med å bistå klienten i forbindelse med en rettssak vil advokatene sørge for at de rettslige og faktiske sider i saken blir tilstrekkelig opplyst. Å verne om fortroligheten vil *”bidra til at man får materielt riktige avgjørelser og er dermed en viktig rettssikkerhetsgaranti”* jf. Rt-2010-1638 avsnitt (33).

Videre er advokaters uavhengighet en nødvendighet for at advokaten skal kunne påta seg alle typer saker for enhver klient, uten frykt for represalier eller kontroll fra utenforstående. For at en slik uavhengighet kan bevares er det en forutsetning at taushetsplikten verner advokat - klient forholdet.⁹

Taushetspliktens begrunnelse gjør seg sterkt gjeldende på skatterettens område, hvor man har mange og stadig skiftende regler å forholde seg til. Bestemmelsene kan være uklare, og gråsonene mange. Man kan legitimt innrette seg slik at skattebyrden blir minst mulig,¹⁰ og ved skatteplanlegging vil de fleste være avhengig av den kompetanse som blant annet advokater med skatterett som spesialfelt besitter. I noen tilfeller blir det også reist sak for domsstolene ved uenighet mellom ligningsmyndighetene og skattyter om fastsettelsen av skattyters ligning.

Om klienten frykter at opplysninger som for eksempel gjelder transaksjoner som kan være i lovens gråsoner kan komme på avveie, og dermed ikke gir advokaten alle relevante opplysninger kan dette føre til at skatterådgivning slår feil eller advokaten ikke kan yte fullgodt forsvar ved en eventuell rettssak mot ligningsmyndighetene

Dette er reelle problemstillinger som viser at skattyters rettssikkerhet kan svekkes om ikke taushetsplikten vernes.

⁹ NOU 2009:4 pkt. 9.2.1.3

¹⁰ Se som eksempel Zimmer (2009) s. 46 og 60.

2.1.2 EMK artikkel 8

Advokaters taushetsplikt er som nevnt innfortolket i EMK art. 8 (1).¹¹ EMK er inkorporert i norsk lov gjennom menneskerettsloven § 2 nr. 1 og er etter § 3 gitt forrang ved motstrid med annen lovgivning.

EMK art. 8 oppstiller et generelt vern mot inngrep i borgernes privatliv, familieliv, deres hjem og korrespondanse, særlig mot inngrep fra myndighetene.¹² Spørsmålet blir i hvilket omfang en taushetsplikt for advokater er innfortolket i bestemmelsen.

Etter EMK art. 8 (1) har enhver rett til respekt for blant annet sin ”korrespondanse”, sitt ”hjem” og sitt ”privatliv”.

”Korrespondanse” omfatter advokatkorrespondanse jf. *Niemietz v. Germany* avsnitt (33). Det vil si at om en klient søker hjelp til skatteplanlegging, skatterettslig rådgivning eller rettshjelp fra en advokat vil korrespondansen dem i mellom være taushetsbelagt. I *Petri Sallinen and Others v. Finland* (heretter *Sallinen v. Finland*) la EMD til grunn at dette også gjaldt kopier av innholdet på en harddisk som inneholdt e-post korrespondanse mellom advokat og klienter. Elektronisk korrespondanse er derfor også omfattet.

”Hjem” omfatter også kontor jf. *Sallinen v. Finland*¹³ og *Niemietz v. Germany*¹⁴. I begge dommene ble ransaking av et advokatkontor ansett som brudd på retten til respekt for ”hjem”. I *Sallinen v. Finland* ble det lagt til grunn at bestemmelsen verner både private og juridiske personer. Dette følger også av *Société colas Est and others vs. Frankrike*.¹⁵

¹¹ *Niemietz v. Germany* av 16. desember 1992 (Application no. 13710/88), *Petri Sallinen and Others v. Finland* av 27. september 2005 (Application no. 50882/99), *Société colas Est and others vs. Frankrike* av 16. april 2002 (Application no. 37971/97), Rt-2008-158, NOU 2009:4 pkt. 9.3 og NOU 2009:15 pkt. 29.3.

¹² Aall (2007) s. 174. For en nærmere drøftelse av bestemmelsens innhold og rekkevidde se bokens kap. 11.

¹³ Avsnitt 70.

¹⁴ Avsnitt 32-33.

¹⁵ Jf. drøftelsen i Marius Stub: ”Hvilken skranke setter EMK for adgangen til å foreta inngrep i advokaters taushetsplikt?” i Smith og Precht-Jensen (2010) s. 35-43.

Direkte overført til vårt tema kan vi slå fast at det ikke kan foretas ransaking av advokatkontor og beslag av taushetsbelagte opplysninger (eksempelvis korrespondanse) for å skaffe bevis ved etterforskning av mistanke om skatteunndragelse.

Begrepet ”*privatliv*” har EMD ikke funnet nødvendig å gi en uttømmende definisjon av, og det tolkes vidt, jf. *Niemietz v. Germany* avsnitt (29). Det vises til at grensene mellom privatliv og ”*his professional or business life*” kan være vanskelige å trekke, og med henvisning til tidligere dommer omfattes også advokatens yrkesliv av begrepet.

Det vil derfor være et brudd på respekten for advokatens privatliv om det foretas ransaking av hans kontor ved mistanke om at en klient har unndratt skatt. Selv om det er respekten for advokatens privatliv som her vernes, får det den følge at det verner fortroligheten i advokat-klient forholdet.

Etter art. 8 (2) kan det etter tre kumulative vilkår aksepteres unntak fra dette utgangspunktet. Unntak som oppfyller vilkårene pålegger ikke advokaten noen opplysningsplikt, men får den virkning at advokaten etter en nærmere vurdering i konkrete tilfeller ikke kan påberope seg taushetsplikten. Vilkårene er krav til legalitet, at reglen må ha ett legitimt formål og det må være proporsjonalitet mellom regelens formål og byrdene en pålegger borgerne.¹⁶ Vilkårene drøftes nærmere under kapittel 3.2.

Et konkret eksempel på unntak fra respekten til korrespondanse, hjem og privatliv som EMD ikke aksepterte finner vi i *Sallinen v. Finland*. Her var advokaten selv mistenkt i saken, men det ble likevel ikke akseptert beslag av kopi av harddisk som inneholdt e-post. EMD pekte på at den inneholdt korrespondanse med klienter som ikke hadde noen rolle i etterforskningen,¹⁷ og deres rett til respekt for korrespondanse synes å stå sterkere enn hjemlandetets rett til beslag hos den mistenkte advokat.

¹⁶ Jf. Merete Havre Meidell: ”Når kan et inngrep i advokaters taushetsplikt legitimeres etter EMK artikkel 8 nr. 2?” i Smith og Precht-Jensen (2010) s.45 og NOU 2009:4 pkt. 9.3.

¹⁷ Avsnitt 88-89.

Overført til vårt tema vil det si at i tilfeller hvor en advokaten selv er mistenkt for å bistå klienten med skatteunndragelse, vil det foreligge brudd på respekten for korrespondanse, hjem og privatliv om det foretas ransaking og beslag. Det aksepteres ikke unntak fra regelen så lenge uskyldige klienter kan rammes av ransakingen og beslaget.

Ved beslag av opplysninger hvor klient og advokat er mistenkt for samme kriminelle forhold vil klienten nettopp ha en rolle i etterforskningen, og unntaket fra beslagforbud vil ikke være i strid med EMK for opplysninger som kun omfatter den mistenkte klienten. Dette følger av Rt-2008-158 hvor Høyesterett kommer til at EMK art. 8 ikke var til hinder for at taushetsbelagt korrespondanse kunne overleveres fra Økokrim til ligningsmyndighetene når klient og advokat var siktet for samme forhold.

2.1.3 Straffeloven § 144

Ifølge straffeloven § 144 kan ikke advokater og ”*disses betjenter eller hjelpere*” rettsstridig åpenbare ”*hemmeligheter*” som er ”*betrodd*” dem i ”*stillings medfør*”.

”*Betjenter eller hjelpere*” må være dem som etter en konkret vurdering bistår advokaten i dennes bistand ovenfor klienten.¹⁸ Eksempel på medhjelpere kan være kontoransatte, juridiske studenter i praksisordning eller skattespesialister.¹⁹

Når det gjelder advokatfullmektiger kan det være kunstig å betrakte fullmektigen som medhjelper.²⁰ Videre faller fullmektigen utenfor advokatbegrepet, da disse ikke har egen bevilling etter domstolloven § 220. Ifølge Svalheim bør fullmektig som opptrer på vegne av den advokat eller det firma han er ansatt hos, som følg av lovens formål falle inn under advokatbegrepet.²¹

¹⁸ Svalheim (1996) s. 47-48.

¹⁹ Svalheim (1996) s. 48-49.

²⁰ Svalheim (1996) s. 42.

²¹ Svalheim (1996) s. 49.

At noe er ”hemmelig” utelukker allment tilgjengelige og kjente opplysninger. Det må dreie seg om opplysninger en eller få personer kjenner til. Advokatene bør av diskresjonshensyn ha det utgangspunkt at alt som meddeles av klienten er hemmelig, med mindre noe annet er helt klart.²² Informasjonen trenger ikke være av personlig art²³, og bare det forhold at det har vært kontakt mellom advokaten og klienten kan etter omstendighetene være taushetsbelagt.²⁴

At opplysningene er ”betrodd” advokaten må gjelde alle tilfeller hvor en klient meddeler sin advokat opplysninger på bakgrunn av tillitsforholdet mellom dem.²⁵ Da klienten på forhånd kan ha vansker med å forutse hvilke opplysninger som burde hemmeligholdes, kan det ikke kreves at klienten spesifikt ber om hemmeligholdelse.

Det mest hensiktsmessige utgangspunkt er at all informasjon gitt fra klient til advokat er hemmelig, med mindre klienten har gitt samtykke til at informasjonen kan videreformidles. Dette gjelder alle opplysninger som muntlig, skriftlig, elektronisk eller som på annen måte bevisst er formidlet fra klient til advokat.²⁶ Opplysninger klienten ubevisst eller feilaktig meddeler advokaten bør av hensyn til lovens formål også falle inn under betroelsesbegrepet. Et eksempel på ubevisst betrodde opplysninger er feilsendte dokumenter.

Betroelsesbegrepet tolkes etter annen lovgivning²⁷ slik at observasjon faller innenfor begrepet om den skjer som ledd i virksomhetsutøvelsen. Lovens formål taler for at betroelsesbegrepet i straffeloven § 144 tolkes på samme måte.²⁸ Både opplysninger advokaten selv observerer, og slutninger han kan trekke ut fra informasjon han har

²² Svalheim (1996) s. 102-103.

²³ Jf. ”Udkast til Almindelig borgerlig Straffelov” av 1896 om strl. § 144 og Rt.1983:430 (Rekstendommen).

²⁴ Svalheim (2006) kapittel 2.4.2 – 2.4.5.

²⁵ Svalheim (1996) kap. 2.5.2.

²⁶ Svalheim (1996) s. 113.

²⁷ Jf domstolsloven § 218 (3) og legeloven § 31.

²⁸ Svalheim (1996) s. 114.

mottatt, bør anses ”betrodd” advokaten. Videre omfattes opplysninger noen gir på vegne av klienten²⁹ og opplysninger som meddeles andre i advokatens nærvær.³⁰

Opplysningene er betrodd advokaten når de er meddelt ham, dette må gjelde både ved muntlig overlevering og når opplysningene gis som dokument. At advokaten ikke har lest dokumentene vil ikke være avgjørende.³¹

Videre må opplysningene være betrodd advokaten ”i stillings medfør”, med andre ord i hans virke som advokat.³² Å trekke klare grenser for hva som er advokatvirksomhet kan være vanskelig. Som et overordnet vurderingstema kan man si at advokaten må ha ytt bistand innenfor virksomhet ”advokater vanligvis beskjeftiger seg med”.³³ Virksomhet også andre enn advokater kan bedrive vil vanligvis falle utenfor.

Når en advokat bistår sin klient før, under eller etter en rettssak faller opplysninger gitt advokaten i den anledning klart innenfor vilkåret.

Advokaters bistand med skatterådgivning eller skatteplanlegging vil kunne ligge i grenseland for virksomhet advokater vanligvis beskjeftiger seg med. Også andre yrkesgrupper, for eksempel revisorer, kan bedrive slik virksomhet. Men klienten har i de fleste tilfeller valgt bistand fra advokat nettopp på bakgrunn av dennes stilling og kompetanse. Videre går det meste av rådgivningen og planleggingen ut på å fastslå klientens rettsstilling i forhold til de skatterettslige regler, og hvilke skattemessige transaksjoner som kan foretas uten å komme i strid med skattelovgivningen. Man kan derfor legge til grunn at også opplysninger som er betrodd advokaten ved slik bistand er gitt ”i stillings medfør”.

Om advokaten bedriver skatterådgivning eller skatteplanlegging utenfor sitt virke som advokat, det vil si som privatperson eller under en annen yrkestittel, kan mye tale for at

²⁹ Svalheim (1996) s. 118.

³⁰ Svalheim (1996) kap. 2.5.3.

³¹ Svalheim (1996) s. 119.

³² Svalheim (1996) s. 67.

³³ Svalheim (1996) s. 92.

opplysninger gitt i den anledning ikke er gitt ”i stillings medfør” og dermed heller ikke er underlagt den sterke taushetsplikten som følger av straffeloven § 144.

2.1.4 Straffeprosessloven og tvistelovens bestemmelser om vitneforbud og beslagforbud

Som en følge av den sterke taushetsplikten har man i straffeprosessloven § 119 vitneforbud for blant annet advokater. Når det innledningsvis i § 119 heter at det ikke kan tas imot forklaring uten samtykke fra ”den som har krav på hemmelighold” må dette tolkes som en henvisning til straffeloven § 144, og dette taler for at begrepsforståelsen og rekkevidden etter de to bestemmelsene er den samme.

I forhold til oppgavens tema kan vi tenke oss at en advokat har bistått sin klient med skatteplanlegging. I etterkant blir klienten siktet for skattesvik. Som vi så tidligere omfatter advokaters virksomhet skatteplanlegging. Opplysninger klienten har gitt advokaten i den forbindelse vil være taushetsbelagt. Etter straffeprosessloven § 119 kan advokaten derfor ikke forklare seg for retten om dette forhold med mindre klienten har samtykket, jf. § 119 (1) eller forklaringen trengs for å hindre at uskyldige blir dømt, jf. § 119 (3).

Videre har man i tvisteloven § 22-5 bevisforbud for de som er pålagt sterk taushetsplikt, herunder advokater. Bestemmelsen henviser til straffeprosessloven § 119, og er ment å sette de samme grenser for sivil rettergang som straffeprosesslovens § 119 setter i straffeprosessen. Begrepene og bestemmelsenes rekkevidde må derfor være den samme.

Man kan tenke seg at advokaten som i eksempelet over har bistått sin klient med skatteplanlegging. Etter at klienten har levert selvangivelsen oppstår det en tvist mellom klienten og ligningsmyndighetene om hvorvidt en transaksjon er fradragsberettiget. Under rettssaken vil retten ikke kunne ta imot bevis fra advokaten, med mindre klienten samtykker jf. § 22-5 (3).

Straffeprosessloven § 204 inneholder et beslagforbud som omfatter dokumenter med opplysninger som er fritatt for vitneplikt etter § 119. Regelen skaper harmoni i regelverket ved at påtalemakten ikke kan omgå vitneforbudet i § 119 ved å ta beslag i dokumenter med de opplysningene som er vernet.

Et praktisk eksempel er at om en klient mistenkes for skattesvik kan man ikke ta beslag i materiale som befinner seg hos advokaten, og som inneholder opplysninger klienten har gitt advokaten som ledd i advokatens bistand ved en skattemotivert transaksjon eller skatterådgivning.

Man har imidlertid ett viktig unntak i § 204 (2) for dokumenter med betroelser mellom advokat og klient som er siktet for det samme straffbare forhold. Den nærmere grensen for dette unntaket vil bli grundigere drøftet under kapittel 2.2.2.

2.1.5 Advokatforskriften

Advokatforeningens regler for god advokatskikk er inntatt i Advokatforskriften jf. domsstoloven § 224. I kapittel 12 punkt 2.3.2 behandles reglene om advokaters taushetsplikt og fortrolighetsplikt.

Taushetsplikten er allerede tilstrekkelig belyst gjennom drøftelsene, og vil derfor ikke behandles nærmere. Det er likevel verdt å vise til at man i advokatforskriften har et skille mellom taushetsplikt og fortrolighetsplikt. Fortrolighetsplikten er en yrkesetisk standard for advokater i deres yrkesutøvelse, og den rekker lenger enn taushetsplikten³⁴

Når opplysningene gitt fra klient til advokat ikke faller innenfor den lovpålagte taushetsplikten, er det fortrolighetsplikten som regulerer forholdet. Advokaten står etter fortrolighetsplikten friere i sin vurdering av hvilke opplysninger som kan gjøres kjent.

³⁴Kommentar til Regler for god advokatskikk punkt 2.3.2
www.advokatforeningen.no/Etiske-regler/God-advokatskikk/kommentarutgaven/Alminnelige-prinsipper/#2.3.2.

Om en advokat sprer informasjon om sin klients skattemessige forhold, og disse mot formodning ikke omfattes av taushetsplikten, kan informasjonsspredningen etter konkret vurdering likevel være i strid med fortrolighetsplikten. Dette kan føre til at advokaten får sanksjoner fra Advokatforeningens disiplinærutvalg³⁵, Den offentlige Disiplinærnemnden³⁶, Tilsynsrådet for advokatvirksomhet eller Advokatbevillingsnemnden.

2.2 Advokaters opplysningsplikt på skatterettens område

Nå har vi sett at advokaters taushetsplikt som et grunnleggende prinsipp er utgangspunktet i norsk rett. Likevel kan det som nevnt innledningsvis være nødvendig å gi advokater opplysningsplikt for å verne andre særlig viktige samfunnsinteresser. På hvilke områder innenfor skatteretten advokater etter gjeldende rett har slik opplysningsplikt, og hvor langt denne rekker, vil være tema i det følgende.

2.2.1 Advokaters opplysningsplikt etter hvitvaskingsloven

Jeg vil presisere at drøftelsen her konsentreres rundt advokaters opplysningsplikt etter hvitvaskingsloven, gjennom deres arbeid med skatterettslige problemstillinger.

Hvitvaskingslovens bestemmelser bygger på tredje hvitvaskingsdirektiv, og nedslagsfeltet er hvitvaskingsforbrytelser, hvor skattekriminalitet bare utgjøre en liten del. Begrepsbruken i bestemmelsene vil derfor, som vi ser i drøftelsen nedenfor, ikke alltid være tilpasset den skattekriminalitet som er ment å omfattes av regelverket.

Etter hvitvaskingsloven § 17 skal alle ”*rapporteringspliktige*” som har ”*mistanke*” om at en ”*transaksjon*” har ”*tilknytning til utbytte av straffbar handling*” foreta nærmere undersøkelser for å bekrefte eller avkrefte mistanken.

³⁵Første klageinstans for klager mot advokater som er medlem av Advokatforeningen.

³⁶Førsteinstans for klager mot advokat som ikke er medlem av Advokatforeningen.

Problemstillingen blir som følge av oppgavens tema i hvilken utstrekning en advokat gjennom sitt virke på skatterettens område vil omfattes av undersøkelses- og rapporteringsplikten.

For det første må det drøftes når en advokat er rapporteringspliktig. Dette vil de etter hvitvaskingsloven § 4 andre ledd nr. 3 være når de gjennom ”*utøvelsen av sitt yrke*” bistår eller opptrer på vegne av klienter ved planlegging eller utføring av ”*finansielle transaksjoner*” eller transaksjoner som gjelder fast eiendom eller gjenstander med verdi over 40.000 kroner

Etter forarbeidene vil ”*utøvelsen av deres yrke*” begrense seg til bistand som er relatert til profesjonen og den kompetanse den gir.³⁷ Det avgjørende vil være oppdragets karakter.³⁸ Drøftelsen om hva som faller inn under begrepet vil i stor grad være den samme som etter begrepet ”*i stillings medfør*” i straffeloven § 144.

Når en advokat bistår sine klienter med skatteplanlegging, skatterådgiving eller transaksjoner gjennom sin stilling som advokat, er dette oppgaver som klart er relatert til profesjonen og kompetansen den gir. Det er gjennom sin utdanning og erfaring advokaten besitter den nødvendige kunnskap for å orientere seg i regelverket, og bistå klienten slik at denne på best mulig måte kan innrette seg etter reglene på skatterettens område.

”*Finansielle transaksjoner*” skal etter forarbeidene tolkes vidt.³⁹ Det antas at det dekker blant annet forvaltning av klientmidler, forvaltning av bankkonto eller verdipapirkonto, og selskapsrettslige anliggende som opprettelse eller drift av selskaper.⁴⁰

For advokater som arbeider med skatterettslige problemstillinger vil dette være aktuelt når advokaten bistår sin klient med skattemotiverte transaksjoner. Dette kan være bistand ved

³⁷ Se Ot.prp. nr.72 (2002-2003) s. 48.

³⁸ Axelsen og Hopsnes (2005) s.31.

³⁹ Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) pkt. 5.5.5 s. 38.

⁴⁰ Se Ot.prp. nr.72 (2002-2003) pkt 5.5.5 s. 38 med henvisning til arbeidsgruppens lovforslag alt. 1 gjengitt i pkt. 5.5.3 på s. 32.

enkelstående transaksjoner, bistand under skatteplanlegging som medfører transaksjoner mellom klientens forskjellige utenlandske selskaper eller datterselskaper, eller opprettelse av selskaper i land det er skattemessig gunstig å etablere seg i.

Det er forholdsvis klart når en transaksjoner omfatter fast eiendom eller gjenstander med verdi over 40 000 kr. Slike transaksjoner kan være aktuelle når en advokat bistår en klient ved skattemotiverte kjøp og salg. Videre kan det være en klient som ønsker bistand til overføring av eiendom eller kostbare gjenstander til sine arvinger på en måte som gir lavest mulig arveavgift, samt er skattemessig gunstig for arvelater og arvetaker.

Nå har vi sett hva som skal til for at en advokat er rapporteringspliktig. Det må så tas stilling til når undersøkelses- og rapporteringsplikten oppstår. Som vi så ovenfor er vilkårene for undersøkelsesplikten etter § 17 at advokaten har ”*mistanke*” om at en ”*transaksjon*” har ”*tilknytning til utbytte av straffbar handling*”.

I lovens forarbeider presiseres det at ”*mistanke*” skal tolkes vidt. Enhver mistanke vil være omfattet, det gjelder også diffuse mistanker.⁴¹ Terskelen for undersøkelsesplikten er derfor lav.

”*Transaksjon*” legaldefineres i hvitvaskingsloven § 2 (2), og omfatter ”*enhver overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder*”. Undersøkelsesplikten kan omfatte både fremtidige og allerede foretatte transaksjoner, og begrepet forutsettes å tolkes vidt.⁴² Det er ikke en forutsetning for undersøkelses- eller rapporteringsplikt at det er den rapporteringspliktige selv som har foretatt transaksjonen.

”*Utbytte*” skal forstås på samme måte som etter straffeloven § 317,⁴³ og omfatter det som er framskaffet ved, eller står i nær sammenheng med, alle former for straffbar handling.⁴⁴

⁴¹ Ot.prp. nr.3 (2008-2009) pkt. 5.2.3.2 s. 97 jf. pkt. 5.2.5 s. 98.

⁴² Ot.prp. nr.3 (2008-2009) pkt. 5.2.3.2 s.97.

⁴³ Ot.prp.nr.3 (2008-2009) pkt. 3.3.2 jf. Ot.prp.nr.72 (2002-2003) pkt. 4.3.

⁴⁴ Ot.prp.nr.53 (1992-1993) kapittel X (s. 25).

Ofte, men ikke alltid, vil utbytte gi gjerningspersonen en berikelse eller vinning. Det kan være penger, løsøre, tjenester, fast eiendom, fordring eller immaterielle rettsgoder.⁴⁵

”*Straffbar handling*” omfatter enhver straffbar handling, både forbrytelser og forseelser.⁴⁶ Det er presisert i forarbeidene at også avgifts- og skatteunndragelse omfattes.⁴⁷

For at undersøkelsesplikten skal tre i kraft må transaksjonen ha ”*tilknytning*” til utbytte av straffbar handling. Mistanke om en straffbar handling eller at det foreligger utbytte fra en straffbar handling, oppfyller alene ikke kravet til undersøkelsesplikt. Det må være mistanke om at det er, eller vil bli, foretatt en *transaksjon tilknyttet utbytte av en (hvilken som helst) straffbar handling*.⁴⁸

Når det gjelder skatteunndragelser vil selve unndragelsen ofte være den straffbare handlingen, og utbytte vil være den summen som utgjør skatteprosenten av det beløp som er unndratt beskatning. Den straffbare handlingen og utbytte av denne inntreer da på det tidspunkt transaksjonen foretas.

Dette er en noe kunstig bruk av vilkårene, som oppstår på grunn av at hvitvaskingslovens begrepsbruk ikke er tilpasset skatteunndragelse. Det er likevel som nevnt ovenfor klart at skatteunndragelser omfattes av bestemmelsene, og når undersøkelsesplikten også omfatter fremtidige transaksjoner, må dette være en riktig tolking av vilkårene.

Etter hvitvaskingsforskriften § 12 kan forhold som utløser undersøkelsesplikten etter § 17 være at en transaksjon synes å mangle et legitimt formål, at den er usedvanlig stor eller kompleks, at den er uvanlig i forhold til kundens kjente forretningsmessige eller personlige transaksjoner eller om den på annen måte har en uvanlig karakter.

⁴⁵ Ot.prp.nr.53 (1992-1993) kapittel X.

⁴⁶ Ot.prp.nr.3 (2008-2009) pkt 3.3.2.

⁴⁷ Ot.prp.nr.3 (2008-2009) pkt 5.2.3.2 s. 98.

⁴⁸ Ot.prp.nr.3 (2008-2009) pkt 5.2.3.2 s. 98.

For skatteadvokaters vedkommende nevner forarbeidene at ”(d)ersom en ... advokat for eksempel får mistanke om at klienten vil overføre midler unndratt fra beskatning til utlandet, vil det normalt oppstå undersøkelsesplikt”.⁴⁹ Et praktisk eksempel på dette er hvor advokaten blir bedt om å bistå ved overføring av midler til såkalte skatteparadiser. I disse tilfelle kan undersøkelsesplikt oppstå fordi det har formodningen for seg at midlene ikke er oppgitt til beskatning i Norge.

Undersøkelsesplikt kan også oppstå i de tilfelle hvor advokaten blir bedt om å bistå ved en transaksjon som synes å mangle forretningsmessig begrunnelse, for eksempel når en klient ønsker å plassere midler i en utenlandsk bank der innskuddsvilkårene er dårligere enn i en innenlandsk. Da kan man fort mistenke at transaksjonen ønskes utført for å unndra beløpet fra beskatning.

På generelt grunnlag kan man si at vilkårene for undersøkelsesplikt etter § 17 for skatteadvokaters del ofte vil være innfridd når det er tale om en transaksjon som formodentlig ikke ville vært foretatt med beskattede midler.

Om undersøkelsesplikten utløses, og mistanken etter disse undersøkelsene ikke kan avkreftes, skal advokaten etter hvitvaskingsloven § 18 (1) på eget tiltak sende Økokrim opplysninger om den aktuelle transaksjon, og de forhold som har medført mistanke.

Når advokaten som i eksemplene over mistenker at transaksjonen han er bedt om å bistå ved innebærer en skatteunndragelse, kan advokaten ikke bistå ved gjennomføringen før Økokrim er underrettet jf. hvitvaskingsloven § 19. Videre kan advokaten etter § 21 heller ikke underrette klienten om at melding sendes.

Det kan her kort nevnes at advokaten etter advokatforskriften kapittel 12 Regler for god advokatskikk pkt. 3.1.8 skal si fra seg oppdraget om han får mistanke om at transaksjonen medfører hvitvasking av penger, og klienten ikke er villig til å avstå fra å

⁴⁹ Ot.prp. nr.3 (2008-2009) pkt. 5.2.3.2 s. 97.

gjennomføre den. Hvitvaskingsloven § 21 er ikke til hinder for at advokaten kan forsøke å få klienten fra å gjennomføre transaksjonen.

Når det gjelder forholdet til taushetsplikten er dette regulert i hvitvaskingsloven § 20, som sier at melding til Økokrim i god tro ikke medfører brudd på taushetsplikt, og gir derfor ikke grunnlag for erstatningsansvar eller straffansvar.

2.2.1.1 Unntak fra rapporteringsplikten

For advokaters vedkommende finner man et viktig unntak i rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven § 18 (2), hvor det heter at advokater ikke plikter å rapportere om forhold de får kjennskap til gjennom arbeidet med å *”fastslå klientens rettsstilling”*, eller forhold de får kjennskap til *”før, under eller etter en rettssak”* når forholdene opplysningene omhandler har *”direkte tilknytning til rettstvisten”*.

Opplysninger som advokaten har fått kjennskap til i sitt arbeid *”før ... en rettssak”* skal etter forarbeidene forstås som at det er en rimelig klar mulighet for at det vil bli rettssak.⁵⁰ Hva som er *”under eller etter”* en rettssak vil sjelden være problematisk.

At et forhold har *”direkte tilknytningen til rettstvisten”* krever en klar sammenheng mellom den pågående rettstvisten og de opplysningene advokaten får gjennom sin bistand før, under eller etter rettssaken.

Unntaket fra rapporteringsplikt om forhold advokaten har fått kjennskap til *”før, under eller etter en rettssak”* om opplysninger som har *”direkte tilknytning til rettstvisten”* kan særlig være aktuelt for advokater som bistår en klient over tid.

Som eksempel kan en skattyter kontakte sin advokat med ønske om bistand til skatteplanlegging. Ut i fra den kunnskap advokaten på dette tidspunkt mottar fra sin klient planlegger eller foretar de en skattemotivert transaksjon, som er i tråd med gjeldende regelverk. Klienten blir så tiltalt for skatteunndragelse for andre transaksjoner

⁵⁰ Se Ot.prp. nr.72 (2002-2003) s. 58.

han har gjennomført. I forbindelse med rettssaken får advokaten nye opplysninger, som gir ham mistanke om at også den transaksjonen han har bistått med, er en skatteunndragelse.

Utgangspunktet vil da være at advokaten, når han får mistanken, vil ha undersøkelsesplikt etter § 17, som han må rapportere etter § 18 (1) om han ikke får avkreftet mistanken. Men etter § 18 (2) vil det at mistanken oppstår som følge av kunnskap han får under arbeidet med rettssaken, og som har direkte tilknytning til saken, fritta ham for undersøkelses- og rapporteringsplikt.

Videre gjelder unntaket i § 18 (2) forhold advokaten har fått kjennskap til gjennom arbeidet med å ”fastslå klientens rettsstilling”.

Hva som ligger i dette kan være uklart. Etter forarbeidene må unntaket ikke ”tolkes videre enn hensynet bak unntaket tilsier”. Videre uttales det at begrepet omfatter ”advokaters arbeid med å fortolke gjeldende rett” samt ”advokatens vurdering av hvilke rettsregler som får anvendelse på de faktiske forhold i en gitt sak (subsumpsjonen)”.⁵¹

Etter en nærmere tolking av forarbeider og med henvisning til svensk rett kommer Axelsen og Hopsnes i sin artikkel til at avgjørende må være ”om oppdraget går ut på en rettslig bedømmelse av en konkret situasjon, enten dette er en forestående eller en foretatt handling”.⁵² Også når klienten ønsker å få avklart om han opererer eller kommer til å operere i lovens gråsoner bør han ha tilgang til juridisk ekspertise for å fastslå sin rettsstilling jf. uttalelsene i Innst.O.nr.100 (2002-2003) pkt. 4.3.1.

For advokater som arbeider innen skatterett kan unntaket være anvendelig i de tilfeller hvor en skattyter med bistand fra advokat planlegger å foreta en skattemessig transaksjon, men hvor klienten er usikker på om transaksjonen vil anses som en skatteunndragelse. Et

⁵¹ Ot.prp. nr.72 (2002-2003) pkt. 6.3.4 s. 59.

⁵² Axelsen og Hospnes (2005) s. 32.

slikt spørsmål må kunne forelegges advokaten uten at undersøkelses- og rapporteringsplikten trer inn.

Som vi ser utgjør § 18 (2) viktige unntak fra opplysningsplikten. Unntakene gir klienten den nødvendige rettssikkerhet som taushetsplikten verner, og under slik bistand er ikke andre samfunnsinteresser funnet vektige nok til å sette taushetsplikten til side.

2.2.2 Unntak fra beslagforbudet etter straffeprosessloven § 204

Som vi så under pkt 2.1.2.3 i oppgaven kan det etter straffeprosesslovens § 204 første ledd ikke tas beslag i dokumenter hos advokaten som inneholder klientopplysninger som er unntatt fra vitneplikt etter § 119. I straffeprosessloven § 204 andre ledd har man imidlertid ett viktig unntak fra beslagforbudet. I de tilfeller hvor advokaten er ”*mistenkt*” for å være ”*medskyldig i den samme straffbare handling*” kan ”*dokumentene*” likevel beslaglegges.

Advokater har her en fremleggelsesplikt grunnet i at de hensyn som begrunner vernet mot fremleggelse av taushetspliktsbelagte dokumenter etter første ledd, ikke gjør seg gjeldende i tilfeller hvor advokaten er mistenkt for å være skyldig i den samme straffbare handling som sin klient. Om advokaten er mistenkt for å bistå sin klient med skatteunndragelse kan dokumenter tilknyttet skatteunndragelsen beslaglegges.

Hva ligger så i begrepet ”*mistenkt*”? Begrepet er ikke definert i loven, og man får heller ikke noen veiledning fra lovens motiver eller rettspraksis. Begrepets innhold må derfor i stor grad avgjøres ut fra reelle hensyn.⁵³

Andenæs tar utgangspunkt i formuleringen ”*en mistenkt som det pågår etterforskning mot*” i straffeprosessloven § 241. Han mener begrepet ”*mistenkt*” også etter andre

⁵³ Andenæs (2009) s.62.

lovregler bør forstås slik at det gjelder en eller flere bestemte personer en etterforskning er rettet mot.⁵⁴ Dette gir god mening, og må være den riktige måten å tolke begrepet på.

”*Mistenkte*” er i noen tilfeller brukt som en fellesbetegnelse for den som er mistenkt men ikke siktet, og den som må anses som siktet⁵⁵ En slik forståelse av begrepet samsvarer godt med begrunnelsen for § 204 andre ledd, og det bør ikke være til hinder for å benytte seg av unntaket at den mistenkte formelt sett får status som siktet.

Det vil si at advokaten eller klienten anses som mistenkt når det iverksettes etterforskning rettet mot ham. Neste spørsmål blir da hva som skal til for at man kan si at en etterforskning er rettet mot ham.

En naturlig forståelse av dette er at etterforskningen er rettet mot dem når det foretas konkrete handlinger fra politi- og påtalemyndighetene i den hensikt å avklare om advokaten og klienten har begått eksempelvis skattekriminalitet. Det kan være avhør av mistenkte, avhør av vitner, innhenting av andre bevis, eller andre undersøkelser. Grensen for når mistenkte på bakgrunn av politi- og påtalemyndighetenes handlinger får stilling som siktet vil ikke være av betydning her, jf. drøftelsen ovenfor.

Vi står da igjen med at når det iverksettes tiltak fra politi- eller påtalemyndigheter i den hensikt å avklare om advokaten og klienten har begått, eller medvirket til, skattekriminalitet vil han være mistenkt. Om det eksempelvis foretas ransaking av advokatens kontor i den hensikt å avklare om klienten har begått skattekriminalitet som advokaten har medvirket til, vil handlingen gi begge stilling som mistenkt.⁵⁶

Vilkåret om at de må være mistenkt for å være ”*medskyldige i det straffbare forhold*” forutsetter at både advokaten(e) og klienten(e) må være mistenkt for at vilkåret i § 204 andre ledd er oppfylt. Ordlyden taler sterkt for at det menes medskyldig i det samme straffbare forhold.

⁵⁴ Andenæs (2009) s.61-62.

⁵⁵ Jf. straffeprosessloven kapittel 18 og påtaleinstruksen kapittel 8.

⁵⁶ Andenæs (2009) s. 62

Da må neste vurdering bli hva som er det samme straffbare forhold. Det naturlige utgangspunkt vil da være å vurdere hvorvidt dette skal forstå på samme måte som etter straffeprosessloven § 38, som sier at retten ikke kan gå utenfor de forhold tiltalen gjelder.

I Rt-2008-645 (50) som gjaldt gyldigheten av beslag av skriftlige dokumenter etter § 204 andre ledd uttaler Høyesterett at det ”*ikke kan stilles samme krav til konkretisering av de straffbare forhold ved beslag som ved uttak av tiltale*”. En slik forståelse legges også til grunn i HR-2011-468-A som gjelder de samme saksforhold som i Rt-2008-645, men hvor det omtvistede var gyldigheten av beslag i datalagret informasjon. I HR-2011-468-A (35) begrunnes dette med at det er forskjellige hensyn som ligger bak avgrensningen i de to bestemmelsene, og at løsningen derfor ikke behøver å bli den samme.⁵⁷

I artikkelen ”Taushetsplikt og beslagsforbudet i straffeprosessen” viser Roar Østby til at dette er en rimelig forståelse fordi det er i startfasen av en etterforskning bruk av tvangsmidler vil ha størst betydning. Det er da man skal avgjøre om det har skjedd en straffbar handling, og det kan være nødvendig å fremskaffe opplysninger gjennom beslagene for avgjøre om det er grunnlag for videre etterforskning.⁵⁸

Hensynet bak reglene taler derfor for at straffeprosessloven § 204 andre ledd kan tolkes noe videre enn straffeprosessloven § 38. Likevel vil vurderingsmomentene i stor grad måtte være de samme.

Etter straffeprosessloven § 38 er de vilkårene som er aktuelle i tolkingen av § 204 andre ledd kort oppsummert om forholdet bygger på samme faktum, om det dreier seg om krenkelse av de samme interesser og at forholdets identitet er det samme.⁵⁹

Når en advokat mistenkes for å ha medvirket til sin klients skatteunndragelse vil det være klart at det er tale om samme straffbare forhold. Men det finnes tilfeller hvor man kan så

⁵⁷ Dommens avsnitt (35).

⁵⁸ I Smith og Precht-Jensen (2010) s. 87.

⁵⁹ Se Andenæs (2009) kapittel 49.

tvil om de mistenkes for det samme forhold. Østby viser til de tilfeller hvor det gis etterfølgende bistand for å sikre utbytte som følge av en skatteunndragelse. Skatteunndragelsen omfattes av reglene om skattesvik i ligningslovens § 12-1 og § 12-2, mens den etterfølgende bistand fanges opp av straffeloven § 317.⁶⁰

Han konkretiserer dette med å vise til at det etter forarbeidene til straffeloven § 317⁶¹ er departementets oppfatning at rådgivning om hvordan en selvangivelse skal føres for unndra beskatning straffes som medvirkning til skatteunndragelse, mens en etterfølgende bistand etter straffeloven § 317 vil være ett annet straffbart forhold. Er advokaten siktet for etterfølgende bistand kan mye tyde på at beslag ikke kan foretas med hjemmel i § 204 andre ledd med mindre klienten også er siktet for overtredelse av straffeloven § 317.⁶²

Som Østby påpeker vil det nok i praksis være slik at man i den innledende etterforskning sikter advokaten for medvirkning til skatteunndragelsen, og vilkåret i straffeprosessloven § 204 andre ledd vil være oppfylt. Videre kan man hevde at etterfølgende bistand etter straffeloven § 317 uansett ligger utenfor den egentlige advokatvirksomhet, og dermed ikke omfattes av den sterke taushetsplikten som ligger til grunn for beslagforbudet i straffeprosessloven § 204 første ledd.⁶³

Om advokaten er siktet for medvirkning til klientens skatteunndragelse, kan det tas beslag i ”dokumentene” med hjemmel i straffeprosessloven § 204 andre ledd. Man kan da stille spørsmål om det er krav til hvilken tilknytning dokumentene må ha til skatteunndragelsen.

I HR-2011-468-A var det spørsmål om det er et vilkår at de beslaglagte dokumenter har direkte betydning for det straffbare forholdet. Påtalemyndighetene anførte at det er tilstrekkelig at opplysningene kan kaste lys over forholdet, mens forsvarerne anfører at opplysningene må ha direkte tilknytning til eller direkte gjelde det straffbare forholdet.

⁶⁰ Smith og Precht-Jensen (2010) s. 88.

⁶¹ Ot.prp. nr.52 (1992-1993) s. 21-22.

⁶² Smith og Precht-Jensen (2010) s. 88.

⁶³ Smith og Precht-Jensen (2010) s. 89.

Førstevoterende viser til at hensynene bak advokatens taushetsplikt kan tale for en innskrenkende tolkning av lovens ordlyd. Likevel påpekes det at ”disse hensyn er mindre tungtveiende når det kan legges til grunn at beslagsadgangen er begrenset til å gjelde for etterforskningen av det straffbare forholdet de begge er mistenkt for å ha begått”,⁶⁴ og det konkluderes med at man ikke kan legge til grunn ett kvalifisert tilknytningskrav. Som argument for konklusjonen viser førstevoterende til at det etter straffeprosessloven § 203 er tilstrekkelig for at noe kan beslaglegges at det kan antas å ha betydning som bevis.

I vurderingen av hva som er bevis støtter førstevoterende seg til definisjonen i Bjerke/Keiserud, Straffeprosessloven, side 711 om at ”bevis er alt som kan kaste lys over spørsmålet om det er utvist et straffbart forhold, når, hvor og hvordan og av hvem, herunder forhold av betydning for vurderingen av straffbarhetsvilkårene mv.”, og legger til grunn at dette også gjelder i forhold til straffeprosessloven § 204 annet ledd.⁶⁵

Høyesterett slo videre fast at unntak fra beslagforbudet ikke kan begrenses til å gjelde de opplysninger som er gitt etter at det er oppstått mistanke om straffbare forhold. Det må også gjelde betroelser som er gitt i forkant av mistanken.⁶⁶

Det er derfor tilstrekkelig etter straffeprosessloven § 204 andre ledd at dokumentene er egnet til å kaste lys over det straffbare forholdet.

Alle dokumenter som kan være bevis for skatteunndragelse som advokaten mistenkes for å ha medvirket til, vil derfor kunne beslaglegges.

En problemstilling i denne sammenheng er hvorvidt dokumenter beslaglagt etter straffeprosessloven § 204 andre ledd kan overleveres fra påtalemyndighetene til ligningsmyndighetene for bruk i deres behandling av klientens ligning.

⁶⁴ Dommens avsnitt (31).

⁶⁵ Dommens avsnitt (33) – (34).

⁶⁶ HR-2011-468-A avsnitt (28) og (29).

2.2.2.1 Adgang til videreformidling av beslaglagte opplysninger fra påtalemyndighetene til ligningsmyndighetene

Problemstillingen ligger noe på siden av advokaters opplysningsplikt, men er likevel interessant fordi den sier noe om hvilke konsekvenser advokaters fremleggelsesplikt etter straffeprosessloven § 204 andre ledd kan få på skatterettens område.

Spørsmålet var oppe i Rt-2008-158. Her var et selskap, dets advokat og revisor mistenkt for skatteunndragelse og medvirkning til skatteunndragelsen. Tvisten bestod i om straffeprosessloven § 61c første ledd nr. 2 jf. § 61 a var til hinder for at Økokrim kunne utlevere dokumenter, beslaglagt med hjemmel i straffeprosessloven § 204 andre ledd, til ligningsmyndighetene for endringsligning og eventuell påleggelse av tilleggsskatt.

Selskapets anførsel om at ligningsmyndighetene bare kan få tilgang til opplysninger som de selv kunne kreve etter ligningsloven § 4-10 nr. 2, blir avvist med den begrunnelse at ligningslovens bestemmelse regulerer ligningsmyndighetenes behov for innsyn, mens straffeprosessloven § 61 c første ledd nr. 2 jf. § 61 a regulerer påtalemyndighetenes behov for å få ligningsmyndighetenes vurdering med hensyn til etterforskningen.

Etter straffeprosessloven § 61 første ledd nr. 2 er vilkåret for at Økokrim kan overlevere de beslaglagte dokumentene at de skjer som ledd i å ”*oppnå det formål de er ... innhentet for*”. Vilkåret var innfridd da Økokrim hadde et reelt behov for å få ligningsmyndighetenes vurdering av saken i form av en vedtaksbehandling.⁶⁷

Dommens resultat ble altså at de beslaglagte dokumentene kan overlates ligningsmyndighetene bare i de tilfeller hvor Økokrim selv har behov for utlevering for å løse egne oppgaver.⁶⁸

Når det gjelder hvorvidt det vil være adgang til å overlevere beslaglagte dokumenter fra påtalemyndighetene til ligningsmyndighetene for bruk i deres arbeid, vil det følge av en

⁶⁷ Jf. avsnitt (79) og (93).

⁶⁸ Se avsnitt (66).

konkret vurdering av om påtalemyndighetene i sin etterforskning har et reelt behov for ligningsmyndighetenes vurdering.

I Rt-2008-158 ble det under vurderingen av om det var et ”*reelt behov*” for ligningsmyndighetenes vurdering lagt vekt på at det gjaldt mistanke om grov skatteunndragelse av betydelig omfang. I store komplekse saker vil det kunne være avgjørende for påtalemyndighetene å få ligningsmyndighetenes vurderinger ved etterforskningen av om ligningslovens straffbarhetsvilkår er oppfylt.⁶⁹

Rettsstilstanden er nå slik at om påtalemyndighetene har behov for ligningsmyndighetenes vurderinger ved den strafferettslige behandlingen av skatteunndragelser, har de adgang til å overlevere taushetsbelagte dokumenter beslaglagt med hjemmel i straffeprosessloven § 204 andre ledd.

Jeg vil her kort bemerke at det er fremsatt kritikk mot at man etter dette har gitt ligningsmyndighetene mulighet til å ilegge tilleggsskatt på etterforskningsstadiet av en mulig skatteunndragelse, uten at det foreligger tiltale eller dom. Dette er en interessant diskusjon, som det dessverre ikke er rom for å ta videre i denne oppgaven.

Videre får man den situasjon at det i klare tilfeller av skatteunndragelse ikke vil være et reelt behov for ligningsmyndighetenes vurdering under etterforskningen. Det vil da ikke være adgang til overlevering av de beslaglagte dokumenter.

Selv om advokatkorrespondanse ikke vil være mer verneverdig når advokaten har medvirket til klare tilfeller av skatteunndragelse, er det likevel påtalemyndighetens behov for ligningsmyndighetenes vurdering som er vilkåret for overleveringsadgangen.

Slik rettsstilstanden er i dag vil det kunne forekomme urimelig forskjellsbehandling av overleveringsadgangen av taushetsbelagte dokumenter i de ulike saker.

⁶⁹ Se avsnitt (91) – (93).

2.2.3 Opplysningsplikt etter ligningsloven

Det viktigste spørsmålet under dette punktet blir hvorvidt en advokat i det hele tatt har opplysningsplikt etter ligningsloven når det gjelder klientens skattemessige forhold.

Ligningsloven kapittel 6, som regulerer tredjemanns opplysningsplikt, inneholder på nåværende tidspunkt ingen lovbestemmelse som pålegger advokater opplysningsplikt.

Ligningsloven § 4-10 nr. 1 regulerer skattyters plikt til å fremlegge dokumenter for kontroll av egen ligning. At man ikke har fremleggelsesplikt vedrørende andre skattyters ligning er klart forutsatt i Rt-2006-1598.⁷⁰ Dette må særlig gjelde advokater, som ovenfor klienten er pålagt sterk taushetsplikt. Advokaten har derfor etter denne bestemmelsen ikke opplysningsplikt vedrørende klientens skattemessige forhold.

Spørsmål om hvorvidt klienten selv etter ligningsloven § 4-10 kan pålegges en plikt til å utlevere fortrolig advokatkorrespondanse vedrørende egen ligning faller utenfor oppgavens tema.⁷¹

Etter dette kan vi slå fast at advokater i utgangspunktet ikke har opplysningsplikt etter ligningsloven når det gjelder klientens skattemessige forhold. Spørsmålet blir så i hvilken grad advokaten har plikt til å legge frem taushetsbelagte klientopplysninger som følge av opplysningsplikt vedrørende egen ligning. Dette vil være tema under neste punkt.

⁷⁰ Ett ektepar drev en virksomhet hvor kun den ene ektefellen var skattepliktig for inntektene fra virksomheten. Her ble den andre ektefellen ikke pålagt opplysningsplikt etter bestemmelsen.

⁷¹ En grundig drøftelse av denne problemstillingen finnes i Bettina Banouns artikkel "Ligningsmyndighetenes innsyn i materiale underlagt advokaters taushetsplikt." i Smith og Precht-Jensen (2010) s. 125 flg., Konklusjonen ble at klient ikke har fremleggelsesplikt for fortrolig advokatkorrespondanse vedrørende egen ligning.

2.2.3.1 Fremleggelsesplikt for å belyse advokatens egen ligning

Advokaten som skattyter har etter ligningsloven § 4-10 jf. § 4-2 plikt til å medvirke til ligningsmyndighetenes undersøkelse av egne forhold, ved å utlevere opplysninger som er av betydning for egen ligning og kontrollen av denne.

Etter ligningsloven § 4-10 andre ledd første setning omfatter dette at advokaten, som bokføringspliktig skattyter, ved bokettersyn plikter å fremlegge dokumenter som nevnt i første ledd bokstav a uten hensyn til den lovpålagte taushetsplikten. Etter andre ledd andre punktum gjelder dette likevel ikke dokumenter som ”utelukkende” inneholder opplysninger som gjelder andre skattyteres retts- eller forretningsforhold.

Første problemstilling blir da hvilke taushetsbelagte dokumenter som etter bestemmelsen kan kreves fremlagt.

Etter forarbeidene er det klart at fremleggelsesplikten kun er ment å omfatte dokumenter som inneholder opplysninger som er egnet til å belyse advokatens egen ligning, og at dette må være formålet med undersøkelsen.⁷² Bestemmelsen må derfor være til hinder for at man kan kreve undersøkelser hos advokaten når formålet er å skaffe seg opplysninger om en klients ligning.

I Rt-2000-788 var det spørsmål om en psykolog, som i likhet med advokater har sterk taushetsplikt, var pålagt å fremlegge timebestillingsbøker som inneholdt klientenes navn slik at bøkene kunne benyttes i arbeidet med å vurdere hans skattepliktige inntekt.

Førstevoterende uttaler at når det gjelder spørsmålet om hvilke taushetsbelagte klientopplysningene som kan kreves fremlagt, må det bero på en vurdering av om den aktuelle type dokumenter etter sin art kan anses for å inneholde opplysninger av betydning for ligningen. Det kreves i den anledning ikke en nærmere vurdering av skattyters konkrete forhold, og det er heller ikke krav om at det foreligger mistanke om

⁷² Se St.meld.nr.74 (1977-78) s. 42 og Ot.prp.nr.29 (1978-79) s. 83.

skatteunndragelse.⁷³ Etter en nærmere drøftelse ble psykologen pålagt å legge frem timebestillingsbøkene.

Et annet praktisk eksempel på denne vurdering har vi i en sak fra Oslo Tingrett.⁷⁴ Faktum er svært relevant i forhold til problemstillingen, og dommen fortjener derfor en presentasjon til tross for den heller svake rettskildemessige vekt den har.

Saken gjaldt gyldigheten av et vedtak hvor Skattedirektoratet med henvisning til ligningsloven § 4-10 påla Advokatfirmaet Thommessen AS (heretter forkortet Thommessen) å fremlegge dokumentasjon som viste identiteten til en klient som en transaksjon over en av firmaets konto var utført på vegne av.

Bakgrunnen for vedtaket var at Skatt Øst ønsket å avklare identiteten til den reelle mottaker av et større beløp fra et selskap i Irland⁷⁵ til en konto hos Thommessen. Om Thommessen var den reelle mottaker ønsket Skatt Øst å avklare hvordan transaksjonen var håndtert regnskapsmessig, skattemessig og om aktuelt avgiftsmessig.

Rt-2010-1638 har slått fast at identiteten til klienter som transaksjoner over firmaenes klientkonto utføres på vegne av, er underlagt advokaters taushetsplikt. Med henvisning til taushetsplikten nektet Thommessen å legge frem opplysningene.

Skattedirektoratet anførte at formålet med vedtaket var å avklare om kontoen var en klientkonto, og at opplysninger om identiteten til klienten transaksjonen var utført på vegne av, kunne avkrefte om Thommessen var mottaker av beløpet. Thommessen anførte at ligningsmyndighetene forstod at det dreide seg om klientmidler på klientkonto, og at vedtaket var et forsøk på å omgå begrensningene taushetsplikten setter for innsyn etter ligningsloven § 6-4,⁷⁶ i den hensikt å få opplysninger om identiteten til klienten.

⁷³ Se dommens side 795.

⁷⁴ Dom avsagt den 22. februar 2011, Saksnummer: 10-128469TVI-OTIR/07.

⁷⁵ Irland er ett land som ifølge skattemyndighetenes syn ofte benyttes i skatteplanlegging og i noen sammenhenger oppfattes som ett skatteparadis, jf dom av Oslo Tingrett avsagt den 22. februar 2011, Saksnummer: 10-128469TVI-OTIR/07, punkt 1. Fremstilling av saken, andre avsnitt.

⁷⁶ Ligningsloven kapittel 6 hjemler opplysningsplikt ovenfor tredjemenn.

Thommessen begrunnet anførselen med at det er små muligheter for at et advokatfirma bryter reglene om håndtering av klientmidler, og bruker klientkonto i et forsøk på skatteunndragelse. Klientkonto skal holdes atskilt fra advokatfirmaets driftskonto, jf. advokatforskriftens kapittel 3, og sammenblanding av midler kan kontrolleres gjennom driftskontoen som ligningsmyndighetene har tilgang til etter § 4-10.

Retten la til grunn at det ikke var sannsynliggjort at ligningsmyndighetene hadde noe annet formål enn å finne ut om Thommessen var den reelle mottaker av beløpet.

Vurderingen ble så om den etterspurte dokumentasjonen var egnet som kontrollmiddel, jf. Rt-2000-788. Tingretten drøftet hvorvidt opplysninger om identiteten til innehaveren av et beløp på advokatfirmaets klientkonto, på generelt grunnlag kan være av betydning for advokatfirmaets ligning.⁷⁷ Om slike opplysninger anses å være egnet til å belyse forhold rundt advokatfirmaets ligning forutsetter det at firmaet har begått brudd på reglene om oppretting av klientkonto og håndtering av klientmidler. Dette taler etter rettens mening ”med styrke mot å anse dokumenter som viser identiteten til innehaver av midler på klientkonto, som generelt egnet til å inneholde opplysninger av betydning for ligningen av advokaten.”⁷⁸

I Rt-2007-1612 legger Høyesterett i sin drøftelse av § 4-10 andre ledd til grunn at det ved klart atskilte arkiv kun er adgang til innsyn i de arkiv som inneholder opplysninger som berører skattyters forhold. Tingretten trekker en analogi, og mener det korrekte er å anse advokatfirmaets driftskonti og driftsmidler som klart atskilt fra klientkonti og klientmidler, og derfor vil ligningsmyndighetene ikke ha innsyn i opplysninger rundt disse.

Rettens konklusjon ble etter dette at klientens identitet ikke kunne kreves fremlagt.

⁷⁷ Utdrag fra Oslo Tingretts dom jf note 5 under dommens pkt. 4.3.

⁷⁸ Dom av Oslo Tingrett jf. note 5, dommens pkt. 4.3.

Hvilke taushetsbelagte dokumenter advokater er pålagt å fremlegge for ligningsmyndighetene etter § 4-10 andre ledd, beror etter tingrettsdommen sammenholdt med Rt-2000-788 på en konkret vurdering av formålet med innsynet, og om dokumentasjonen som kreves fremlagt på generelt grunnlag er egnet som kontrollmiddel for skattyters egen ligning. Dette samsvarer godt med bestemmelsens ordlyd og formål.

3. Bør advokaters opplysningsplikt på skatterettens område utvides?

3.2 NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelse – forslag til utvidet opplysningsplikt

I NOU 2009:4 ble det foreslått flere tiltak for å bekjempe skatteunndragelser. Blant annet ble det fremsatt flere tiltak som vil påvirke advokater i deres arbeid på skatterettens område, dersom de blir vedtatt. Jeg vil her kort presentere de tre forslagene som i størst grad vil utvide den opplysningsplikt advokatene allerede har eller pålegge advokater en ny opplysningsplikt.

3.1.1 Forslag om utvidet adgang til videreformidling av opplysninger fra Økokrim til ligningsmyndighetene etter hvitvaskingsloven

Gjennom rapportene om mistenkelige transaksjoner etter hvitvaskingsloven mottar Økokrim mange opplysninger om mulige skatteunndragelser. Etter dagens regelverk kan opplysningene kun videreformidles når det er nødvendig for Økokrims egen innhenting av informasjon, eller ved etterforskning av straffbare forhold. Selv om skatteunndragelser omfattes av rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven,⁷⁹ er det få opplysninger som i dag formidles fra Økokrim til skatteetaten.⁸⁰

⁷⁹ NOU 2009:4 pkt. 9.5.2.4.

⁸⁰ NOU 2009:4 pkt. 9.5.2.3.

Skatteunndragelsesutvalget har derfor fremsatt et forslag om å lovfeste en adgang for Økokrim til å overlevere opplysninger mottatt etter bestemmelsene i hvitvaskingsloven, til ligningsmyndighetene for bruk i deres arbeid.

Om lovforslaget vedtas vil dette ikke pålegge advokatene noen utvidet opplysningsplikt. Rapporteringsplikten følger allerede av de eksisterende reglene i hvitvaskingsloven. Men det innebærer en utvidelse av bruksområde for, og spredning av, de opplysninger som allerede innrapporteres.

En slik utvidet adgang kan ses som en mer effektiv bruk av reglene, men kan også føre til at rapporteringsplikten oppleves som mer belastende for advokatene enn den gjør i dag. Dette vil jeg komme nærmere tilbake til under punkt 3.2.1.

3.1.2 Forslag om rapporteringsplikt direkte til ligningsmyndighetene

Som et alternativ til utvidet adgang for videreformidling av opplysninger fra Økokrim til ligningsmyndighetene, foreslår utvalget en lovpålagt undersøkelses- og rapporteringsplikt for skatterådgivere direkte til skatte- og avgiftsmyndighetene. Undersøkelses- og rapporteringsplikten ville da inntre ved mistanke om at en klient ikke har oppfylt sin opplysningsplikt.

Utvalget finner det tvilsomt om en ny rapporteringsordning kan forsvares med tanke på arbeidet med innføringen av den og belastningen den vil påføre skatterådgiverne, da det er tvilsomt hvor mange flere tilfeller av skatteunndragelser en slik ordning vil fange opp.

Forslaget om adgang for Økokrim til å videreformidle opplysninger vil være effektivt, og samtidig mindre belastende for de rapporteringspliktige. Det fremstår derfor etter utvalgets mening som et bedre alternativ enn en egen rapporteringsplikt til ligningsmyndighetene. Av den grunn vil dette forslaget ikke drøftes nærmere i oppgaven.

3.1.3 Forslag om opplysningsplikt for skatterådgivere

Det er også fremsatt forslag om å pålegge skatterådgivere opplysningsplikt til ligningsmyndighetene for opplysninger vedrørende klienters ligning.⁸¹

Opplysningsplikten pålegges enhver som har bistått en klient med skatterådgivning, eller planlegging eller gjennomføring av en transaksjon. Disse skal ved krav fra myndighetene gi opplysninger om transaksjonen og andre faktiske forhold i den utstrekning skattyter selv er pålagt å gi slike opplysninger.

Opplysningsplikten er ment å omfatte opplysninger om skatterådgivning og planlegging eller gjennomføring av en transaksjon ved bistand frem til den primære selvangivelsen leveres. Rådgiving og bistand på det etterfølgende kontrollstadium, samt før, under og etter en rettssak er ment å være unntatt opplysningsplikten.⁸² Ren skatteplanlegging er heller ikke ment å omfattes, men det presiseres at motivasjonsgrunnlaget for de valgte transaksjoner omfattes om det er relevant for den skatterettslige vurderingen av transaksjonen.

Selv om bestemmelsen omfatter ”*enhver*” som bistår skattyter med skatterådgivning eller planlegging eller gjennomføring av transaksjon er det advokatene som etter bestemmelsen pålegges en ny opplysningsplikt.

Fra advokatenes ståsted er dette det mest inngripende forslaget, og som jeg vil komme inn på under punkt 3.2.2 har det møtt stor motstand under høringen.

⁸¹ NOU 2009:4 pkt. 9.6.2.

⁸² NOU 2009:4 pkt. 9.6.2.

3.2 Forholdet til EMK artikkel 8

Som vi har sett tidligere i oppgaven har man innfortolket en taushetsplikt for advokater i EMK art. 8 (1). For å gjøre unntak fra taushetsplikten kreves det at unntaket er i tråd med vilkårene etter EMK art. 8 (2). Da EMK er inntatt i norsk lov og gitt forrang ved motstrid må forslagene fremsatt i NOU 2009:4 være i tråd med våre forpliktelser etter EMK for at de skal kunne lovfestes.

Noe av kritikken mot skatteunndragelsesutvalgets forslag er at det ikke i tilstrekkelig grad er vurdert hvorvidt forslagene er i tråd med EMK.⁸³ Det er derfor interessant å foreta en slik vurdering når det gjelder forslagene om utvidet adgang til videreformidling av opplysninger fra Økokrim til ligningsmyndighetene og opplysningsplikt for skatterådgivere.

Begge forslagene innebærer et unntak fra taushetsplikten innfortolket i EMK art. 8 (1). For at forslagene skal være i tråd må EMK må de oppfylle vilkårene for unntak etter EMK art. 8 (2). Det vil si at forslagene må være ”i samsvar med lov” og det må være ”nødvendig i et demokratisk samfunn” av hensyn til ”den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter.”

Først må vilkårenes generelle innhold avklares. Vilåret om at unntaket må være ”i samsvar med lov” er klart oppfylt her da unntakene vi skal vurdere er forslag til nye lovbestemmelser. Jeg foretar derfor ingen nærmere drøftelse av vilåret.

Første spørsmål blir hva som ligger i vilåret om at unntaket må være ”nødvendig i et demokratisk samfunn”. Etter EMDs praksis kan det bety alt fra uunngåelig til ønskelig eller nyttig.⁸⁴ Vilåret må ses i sammenheng med neste vilkår, altså hvilke hensyn

⁸³ Se Advokatforeningens høringsuttalelse.

⁸⁴ Se Aall (2007) s.127.

unntaket beskytter. For vår problemstilling er det ”landets økonomiske velferd” eller ”for å forebygge ... kriminalitet” som er de mest aktuelle alternativ.

For vilkårene ble det lagt til grunn et konkret vurderingstemaet i dommen Olsson v. Sverige⁸⁵ hvor det heter at ”*the notion of necessity implies that an interference correspond to a pressing social need and, in particular that it is proportionate to the legitimate aim pursued*” (min utheving).

Det betyr at man får en proporsjonalitetsvurdering hvor man må vurdere inngrepets styrke ovenfor de(n) som rammes opp mot samfunnets behov for inngrepet. Ett inngrep kan bli konvensjonsstridig når det ikke egner seg til å oppnå formålet, når formålet ikke er tilstrekkelig tungtveiende eller når formålet kan nåes med lempeligere midler.⁸⁶

EMD har fastslått at man i proporsjonalitetsvurderingen må gi staten en viss skjønnsmargin.⁸⁷ I de tilfeller hvor staten selv best kan vurdere hva som er et egnet inngrep, er skjønnsmarginen videre enn i tilfeller hvor EMD ser seg kompetent til å foreta vurderingene. Et moment her er om staten har nærhet til begivenhetene, og skjønnsmarginen er større i inngrep som er begrunnet i statens vitale interesser eller i formål av typisk politisk karakter.⁸⁸

Når det gjelder bekjempelse av skatteunndragelse er dette spørsmål av politisk karakter og som berører statens vitale interesser. Man må anta at den norske stat gis en viss skjønnsmargin når det gjelder inngrep for å sikre disse interessene.

⁸⁵ A 130 (1988), para. 67.

⁸⁶ Aall (2007) s. 128.

⁸⁷ Se blant annet *Sunday Times vs. Storbritannia*, A 30 (1979) para. 48, som gjaldt art. 10 (2) men som også er anvendelig på vurderingen etter art. 8 (2).

⁸⁸ Aall (2007) s. 130-131.

3.2.1 Utvidet adgang til overlevering av opplysninger mellom etatene

Som nevnt er det tale om lovforslag, og det er derfor klart at unntaket vil være ”i samsvar med lov”. Første spørsmål blir derfor om en utvidet adgang for overlevering av opplysninger fra Økokrim til ligningsmyndighetene dekker et presserende samfunnsmessig behov.

Økokrim har allerede mulighet til å gi skattemyndighetene informasjon om det er nødvendig for egen etterforskning eller ved innhenting av informasjon i forbindelse med behandling av rapporter.⁸⁹ Videre følger det også av straffeprosessloven § 61 c første ledd nr. 2 og rettspraksis⁹⁰ at informasjon kan videreformidles til ligningsmyndighetene om Økokrim har et reelt behov for ligningsmyndighetenes vurdering i egen etterforskning. Dette må også gjelde når utgangspunktet for etterforskningen er melding etter hvitvaskingsloven.

Det er altså bare i de tilfeller informasjonen kun vil bli brukt for å forfølge ligningsmyndighetenes oppgaver, uten at det foreligger kjente straffbare overtredelser, at Økokrim er forhindrede fra å overlevere informasjon til skattemyndighetene.

På den andre siden ser det ut som det er disse tilfellene skatteunndragelsesutvalget mener det er behov for å kunne videreformidle opplysninger om. Utvalget viser til at det er ressursmessige begrensninger i hvilke opplysninger om mulige skatteunndragelser Økokrim selv kan følge opp, og at skatteetatens har god erfaring med at opplysningene de allerede mottar fra Økokrim gir gode kontrollimpulser.⁹¹

Staten har som nevnt en videre skjønnsmargin når det gjelder politisk motiverte unntak og unntak som verner vitale interesser. Om lovgiver vurderer det slik at lovforslaget vil være et effektivt tiltak mot skatteunndragelser vil nok vilkåret om at unntaket dekker et presserende samfunnsmessig behov være oppfylt.

⁸⁹ NOU 2009:4 pkt. 9.5.2.3.

⁹⁰ Rt-2008-158.

⁹¹ NOU 2009:4 pkt. 9.5.2.3.

Neste spørsmål er om behovet for inngrepet er proporsjonalt i forhold til byrdene borgerne pålegges.

Et moment i denne drøftelsen vil være om den økte adgang Økokrim får til å videreformidle opplysninger til ligningsmyndighetene vil være egnet til å bekjempe skattekriminalitet.

Selv om Økokrim etter dagens regelverk har en viss adgang til å videreformidle opplysninger vil lovforslaget føre til at dette kan skje i flere tilfeller. Opplysninger ligningsmyndighetene mottar etter dagens regelverk er som nevnt nyttig i deres arbeid. Om adgangen til videreformidling utvides kan ligningsmyndighetene også følge opp mulige tilfeller av skatteunndragelse som Økokrim ikke har ressurser til å følge opp.

En utvidet adgang til videreformidling av opplysninger kan være en effektiv måte å følge opp flere mistanker om skatteunndragelser, og bestemmelsen er godt egnet til å oppnå formålet.

Neste spørsmål er om det er tilstrekkelig tungtveiende hensyn bak formålet med bestemmelsen til at det kan veie opp for byrdene det påfører borgerne.

Advokatforeningen viser i sin høringsuttalelse til at det allerede er en stor belastning for advokater å rapportere i hvitvaskingssammenheng.⁹² En slik adgang til videreformidling av opplysninger vil uthule advokaters sterke taushetsplikt ytterligere.

Det vises til at adgangen til videreformidling etter gjeldende rett dekker forhold hvor man har mistanke om skatteunndragelser. Videre er ett av de sterkeste hensyn bak rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven bekjempelse av terrorfinansiering. Dette hensyn slår ikke til på området for skatt- og avgift.⁹³ Etter Advokatforeningens mening

⁹² Advokatforeningens høringsuttalelse pkt. 2.5.

⁹³ Advokatforeningens høringsuttalelse pkt. 2.5.

taler dette for at proporsjonalitetsvurderingen er annerledes på skatt- og avgiftsområdet enn etter hvitvaskingslovgivningen. Selv om rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven er i tråd med EMK bør man ikke i like stor grad akseptere rapporteringsplikt på skatteområdet.

Her er det viktig å ha i mente at man ikke pålegger de rapporteringspliktige en utvidet rapporteringsplikt. Det er en utviding av opplysningenes bruksområde og mottakergruppe. Selv om hensynene bak rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven ikke gjør seg gjeldende i samme grad på skatte- og avgiftsområde, så er det opplysninger om mulige kriminelle handlinger som allerede er rapporter til Økokrim. At de brukes mer aktivt for å oppklare skattekriminalitet er også et viktig hensyn i denne vurderingen.

Videre kan en utvidet videreformidlingsadgang anses som så belastende at advokatene i større grad forsøker å unngå rapporteringsplikten. Gjems-Onstad påpeker at hvitvaskingsloven er avhengig av samarbeid med privat sektor for å fungere, og at en utvidet adgang til videreformidling kan få den konsekvens at villigheten til å oppfylle rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven § 18 kan svekkes.⁹⁴

Forslaget innebærer også en økt fare for spredning av sensitive opplysninger. Særlig med hensyn til klienter som er vernet av advokatens taushetsplikt bør en være forsiktig med slik spredning. Man må ha i mente at en melding til Økokrim ved mistanke om skatteunndragelse ikke nødvendigvis innebærer at det faktisk foreligger unndragelse.

Utvalget viser til at opplysningene videreformidles til en etat som er vant til å behandle taushetsbelagt informasjon, og som selv er underlagt taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13 b. Advokatforeningen viser i sin høringsuttalelse til at denne taushetsplikten ikke er en sterk taushetsplikt, og at det i større grad kan forekomme unntaksregler fra denne taushetsplikten.⁹⁵ Videre påpeker Gjems-Onstad at Økokrim har et begrenset antall

⁹⁴ I ”Gjør ikke skattyterne til dine fiender – Skatteunndragelsesutvalget NOU 2009:4 en kritikk” s.228.

⁹⁵ Advokatforeningens høringsuttalelse pkt. 2.5.

ansatte og et skjerpet forhold til taushetsplikt mens skatteetaten har flere tusen ansatte og har langt flere lekkasjemuligheter.⁹⁶

Selv om man risikerer økt spredning av taushetsbelagte opplysninger vil det i tilfeller av skatteunndragelse ikke gjelde verneverdige opplysninger. For de tilfeller hvor mistanken viser seg å være ubegrunnet er det uheldig at opplysningene spres. På den annen side har Økokrim kun adgang, og ikke plikt til å videreformidle opplysninger. Om mistanken raskt avfeies som ubegrunnet av Økokrim så stopper opplysningene der. Videre har man også gjennom den svake taushetsplikten et visst vern, og for en klient som ikke har noe å skjule vil opplysningene ligningsmyndighetene mottar i stor grad være opplysninger de allerede har tilgang til gjennom ligningslovens bestemmelser.

Når det gjelder om målet kan nås på en lempeligere måte kan det slås fast at lovforslaget er det av skatteunndragelsesutvalgets forslag om bekjempelse av skatteunndragelser som er minst belastende både for skattyterne og advokatene.

At man også er på et område hvor staten er innrømmet en viss skjønnsmargin taler for at forslaget oppfyller proporsjonalitetskravet, og dermed er i tråd med EMK.

3.2.2 Forslag om opplysningsplikt for skatterådgivere

Det er klart at vilkåret om at unntaket må være i samsvar med lov er oppfylt. Spørsmålet blir så om det er et samfunnsmessig presserende behov for bekjempe skatteunndragelse ved å pålegge skatterådgivere opplysningsplikt for opplysninger om transaksjoner og andre skattemessige forhold hvor denne har bistått med rådgivning.

Som vi allerede har sett er det av stor samfunnsmessig betydning å bekjempe skattekriminalitet. Store beløp unndras årlig. For at skatte- og avgiftssystemet skal fungere er man avhengig av at skattytere har tillitt til at det er et rettfærdig system hvor alle bidrar. Det er derfor klart et presserende behov for å bekjempe skattekriminalitet.

⁹⁶ ”Gjør ikke skattyterne til dine fiender – Skatteunndragelsesutvalget NOU 2009:4 en kritikk” side 228.

Spørsmålet er om det er et presserende behov for den foreslåtte opplysningsplikten.

For andre skatterådgivere enn advokater er det i NOU 2009:4 forutsatt at de i stor utstrekning har opplysningsplikt etter gjeldende regelverk. Reelt sett blir bestemmelsens formål å hindre at advokaters taushetsplikt fungerer som et vern mot å oppgi opplysninger som kan avklare om en klient har unndratt seg beskatning. Å se formålet på denne måten samsvarer med skatteunndragelsesutvalgets begrunnelse for lovforslaget.⁹⁷

Det er ikke foretatt noen undersøkelse og heller ikke i særlig grad problematisert i NOU 2009:4 i hvilken grad man kan avdekke flere skatteunndragelser ved å innføre en slik regel. Regelen vil kun gi myndighetene krav på opplysninger de allerede har krav på som følge av skattyters egen opplysningsplikt etter ligningsloven. I de tilfeller hvor mistanken er tilstrekkelig til at det kan settes i gang etterforskning mot skattyter og dennes advokat vil opplysningene kunne beslaglegges etter regler i straffeprosessloven.

Det vi da står igjen med er de tilfeller hvor skattyter nekter å oppgi opplysninger vedrørende sin påstått uriktige ligning, og man antar at han har benyttet advokat som kan besitte opplysningene, og hvor straffeprosesslovens regler ikke kommer til anvendelse.

Regelen omfatter dermed de tilfeller hvor advokater har bistått klienter med noe ligningsmyndighetene mistenker er skatteunndragelser. Spørsmålet blir hvor mange slike tilfeller det faktisk dreier seg om.

Advokatstanden består en mengde ulike individer, og det er mulig man vil finne noen som er villig til å ta sjansen på bistå klienter med skatteunndragelse. Men man skal være forsiktig med å anta at dette dreier seg om særlig mange tilfeller. Et slikt standpunkt ville indirekte legge til grunn at en hel yrkesstand er tilbøyelig til å bruke sin stilling til å bistå

⁹⁷ NOU 2009:4 pkt. 9.6.2.

klienter med straffbare handlinger. Det er ingenting som tyder på at det foregår slik bistand av særlig omfang.⁹⁸

Men det kan være vanskelig å orientere seg i skattereglene, og regelverket har flere bestemmelser hvor grensene kan være uklare. Det kan derfor tenkes eksempler på at skatterådgivning og transaksjoner slår feil ut, og dermed anses som skatteunndragelser. Videre kan tilfeller hvor man befinner seg i lovens gråsoner etter myndighetenes mening dreie seg om skatteunndragelser. Det kan også oppstå uenighet mellom skattyter og ligningsmyndighetene om hvorvidt det dreier seg omgåelse av skatteregler.

Etter dette er det usikkert om opplysningsplikten vil avdekke tilstrekkelig antall nye tilfeller av skatteunndragelse til at det er et samfunnsmessig presserende behov for den.

Med tanke på at staten har en viss skjønnsmargin kan det tale for at om lovgiver vurderer det som et presserende samfunnsmessig behov å pålegge opplysningsplikt på dette området så vil EMD godta dette. Særlig med tanke på at forslaget uansett må oppfylle kravet til proporsjonalitet.

Neste spørsmål blir derfor om bekjempelse av skatteunndragelser kan forsvare den byrde det pålegger borgerne at skatterådgivere blir pålagt en opplysningsplikt som foreslått.

Et moment i vurderingen er hvorvidt den foreslåtte opplysningsplikten er egnet til å bekjempe skatteunndragelse.

Flertallet begrunner regelen med at taushetsplikten stiller særlig advokater i en særstilling hvor taushetsplikten kan benyttes som vern mot innsyn i opplysninger som kan avklare hvorvidt en klient har begått skattekriminalitet.

⁹⁸ Mindretallet i NOU 2009:4 pkt. 9.6.2 synes å legge dette til grunn når de uttaler at ”utvalget under sitt arbeid ikke har avdekket at advokaters taushetsplikt representerer noe problem i det praktiske ligningsarbeid”.

I tilfeller hvor skattyter ikke har noe å skjule må man anta at han i stor utstrekning selv gir ligningsmyndighetene den informasjon de har krav på for å fastsette riktig ligning. Det er nettopp i tilfeller hvor skattyter har operert i en gråsoner eller faktisk har begått skattekriminalitet at han i størst grad ikke er villig til å utlevere opplysninger til ligningsmyndighetene.

Som vi har sett ovenfor vil man kunne ta beslag i opplysningene etter straffeprosessloven § 204 andre ledd om man har mistanke om skatteunndragelse, hvor advokaten er mistent medvirkning. Mistanken kan imidlertid være så svak at man ikke har grunnlag for å sette i gang etterforskning, eller påtalemyndighetene kan mangle ressurser til å følge opp saken.

Også i tilfeller hvor skattyter har operert i gråsonen kan han mene at eksempelvis en skattemotivert transaksjon er i tråd med regelverket, men hvor ligningsmyndighetene er av en annen oppfatning. For å få avklaring på hva som er de faktiske omstendigheter og motivasjoner bak transaksjonen vil det være til stor hjelp for ligningsmyndighetene i deres arbeid om de kan kreve opplysninger rundt transaksjonen selv om disse befinner seg hos skatterådgiveren, også om denne er advokat.

På bakgrunn av dette ser vi at en opplysningsplikt som den foreslåtte vil være av avgjørende betydning for ligningsmyndighetene i deres arbeid med å fastsette riktig ligning og avdekke skatteunndragelser. Videre gir en slik opplysningsplikt ligningsmyndighetene mulighet til å arbeide mer effektivt og dermed friggi viktige ressurser til arbeid mot skattekriminalitet.

Det er derfor klart at den foreslåtte regelen er egnet til å oppnå formålet.

Neste spørsmål blir om den foreslåtte opplysningsplikten vil være tilstrekkelig effektiv i arbeidet med å bekjempe skatteunndragelser til at man kan forsvare at taushetsplikten settes til side på dette området.

Når det gjelder spørsmålet om hvor mange flere tilfeller av skatteunndragelse som vil oppklares som følge av regelen vil argumentene bli de samme som under drøftelsen av vilkåret om at det er et presserende samfunnsmessig behov for regelen. Det er altså uklart hvor mange flere tilfeller av skatteunndragelser som vil avdekkes. Dette taler for at det må være andre gode argumenter som taler for at regelen oppfyller vilkåret om proporsjonalitet for at lovforslaget skal være i tråd med EMK.

Som vist ovenfor gjelder opplysningsplikten reelt sett i de tilfeller hvor skattyter selv ikke oppgir de opplysninger han er pålagt etter ligningsloven, jf. begrensningen om at skatterådgiver kun er opplysningspliktig for informasjon som skattyter selv plikter å oppgi.

Det vil si at bestemmelsen om den blir vedtatt oftest vil benyttes i de tilfeller hvor klienten har noe å skjule. Har klienten noe å skjule tyder det på at det er begått en skatteunndragelse, og i de tilfeller taushetsplikten er til hinder for at opplysninger vedrørende kriminelle handlinger må fremlegges for myndighetene er taushetsplikten ikke verneverdig. Dette taler for at opplysningsplikt vedrørende slike forhold oppfyller vilkåret om proporsjonalitet.

Når det gjelder skatterådgivere som bistår skattyter med skatterådgivning eller transaksjoner i lovens gråsoner, vil også skattyter i disse tilfellene være lite villig til å oppfylle egen opplysningsplikt. Også da kan ligningsmyndighetene ha behov for å benytte seg av en slik opplysningsplikt som den foreslåtte. Å sette taushetsplikten til side i slike tilfeller er noe mer betenkelig enn i de tilfeller hvor det er tale om klar skattekriminalitet.

For en skattyter som beveger seg i lovens gråsoner kan rettssikkerheten svekkes om han i frykt for at eksempelvis advokaten videreformidler korrespondanse lar være å oppsøke advokat, og det føre til at skattyter begår en skatteunndragelse som kunne være unngått da han ved advokatbistand kunne holdt seg innenfor regelverket.

Videre er advokater forpliktet til å forsøke å påvirke sin klient til å handle lovlydig. Om flere skattytere som opererer i lovens gråsoner ikke oppsøker advokat for rådgivning vil man miste denne påvirkningsmuligheten, og også dette vil stride mot regelens formål.

Rettsikkerheten kan også svekkes for klienter som ikke føler seg trygg på at konfidensialiteten er ivaretatt, og derfor ikke gir advokaten alle nødvendige opplysninger, slik at advokaten med sin mangelfulle innsikt i klientens situasjon gir ham råd han ikke er tjent med.⁹⁹ I verste fall kan slike råd føre til en uriktig ligning som vil føre til straff for skatteunndragelse.

Det kan også pekes på at en slik opplysningsplikt som foreslått kan føre til at advokatene under skatterådgivning ordner seg slik at de besitter minst mulig opplysninger. Mye av kommunikasjon med klienten vil bli muntlig, og det vil på denne måten bli begrenset hvor mange flere tilfeller av skatteunndragelse man vil oppdage ved å innføre denne regelen.

På bakgrunn av de argumenter som er anført her skal man være forsiktig med å uthule advokaters taushetsplikt på skatterettens område. Det kan være diskutabelt om formålet er tilstrekkelig tungtveiende til å forsvare en slik opplysningsplikt som den foreslår.

I lovforslaget er det tatt inn en begrensning for opplysninger advokaten har fått kjennskap til før, under eller etter en rettsak. Etter utvalgets mening har man på den måten beholdt taushetspliktens vern tilstrekkelig til at skattyters rettsikkerhet er ivaretatt.¹⁰⁰

Men at rettsikkerheten på denne måten er tilstrekkelig ivaretatt er ikke nødvendigvis tilfelle. En slik regel vil kunne stoppe også lovlydige skattytere i å søke skatterettslig bistand fra advokat. Spesielt på skatterettens område vil behovet for veiledning i et til dels kronglete regelverk kunne være stort. Dette gjelder både ved regulær

⁹⁹ Advokatforeningens høringsuttalelse pkt. 2.2.3.

¹⁰⁰ NOU 2009:4 pkt. 9.6.2.

skatterådgivning, eller ved avklaring av om hvorvidt gitte skattemotiverte transaksjoner, fradragposter ved selvangivelsen eller lignende vil kunne være i strid med regelverket.

I noen tilfeller er det likevel grunn til å begrense taushetsplikten, selv hvor det er få som vil benytte den til ikke-verneverdige formål og hvor hensynene bak taushetsplikten vil slå til. Skatte- og avgiftsområde kan være et slikt område hvor det kreves at man går ekstra langt i å beskytte samfunnsmessige verdier på bekostning av hensynene bak taushetsplikten.

Ligningsmyndighetenes arbeid blir i stor grad vanskeliggjort i de tilfeller hvor de møter stengte dører. Med tanke på at hele den norske velferdsstaten bygger på ett velfungerende skattesystem er det svært viktig at man har tilstrekkelige midler til å bekjempe skattekriminalitet.

Som vi har sett vil den foreslåtte opplysningsplikten i størst grad være belastende for de som begår eller er nær å begå skattekriminalitet. Om den gjør ligningsmyndighetenes arbeid med å fastsette riktig ligning lettere, og er et egnet middel i kampen mot skattekriminalitet, kan man se det slik at den så langt oppfyller vilkåret om proporsjonalitet.

Et siste moment i proporsjonalitetsvurdering er om det finnes en lempeligere måte å nå målet på.

Som vi har sett vil den foreslåtte opplysningspliktens anvendelsesområde reelt sett være tilfeller hvor skattyter selv ikke oppfyller sin opplysningsplikt. Bestemmelsens formål er i så måte å hindre at advokaters taushetsplikt fungerer som et vern for å holde tilbake opplysninger som kan avklare om en klient har unndratt seg beskatning. Det vil være vanskelig å oppnå dette på annen måte enn å begrense taushetsplikten på dette området. Mye taler derfor for at det vil være vanskelig å oppnå målet på en lempeligere måte.

Når det gjelder proporsjonalitetsvurderingen er det vektige argument begge veier. Men viktigheten av å bekjempe skatteunndragelser veier tungt. At taushetsplikten på dette området kan brukes som et vern mot utlevering av opplysninger som kan avklare om det foreligger kriminelle handlinger, taler for at den foreslåtte opplysningsplikten er tilstrekkelig effektiv i kampen mot skatteunndragelser til at man kan forsvare en begrensning i advokaters taushetsplikt på dette området.

EMD åpner som nevnt for en viss skjønnsmargin fra statens side i når unntak som gjelder politiske spørsmål og vitale statlige interesser. Om lovgiver finner det hensiktsmessig å lovfeste lovforslaget vil mye tale for å anse lovforslaget for å oppfylle vilkårene i EMK art. 8 (2).

3.3 Hensyn lovgiver må ta i vurderingen av om opplysningsplikten bør utvides

Når lovgiver skal ta stilling til lovforslagene fremsatt av skatteunndragelsesutvalget i NOU 2009:4, vil de måtte ta stilling til de argumentene som er drøftet under punkt 3.2. Men de må også ta stilling til hvilken retning man vil velge å gå i norsk rett når det gjelder stillingen til den sterke taushetsplikten som advokater er pålagt. Selv om EMK ikke vil være til hinder for å vedta de foreslåtte bestemmelsene, er det dermed ikke sagt at lovgiver skal – eller nødvendigvis bør – lovfeste forslagene.

Det må sterke grunner til for å sette til side et så viktige grunnprinsipp som taushetsplikten representerer. Men det blir som nevnt ovenfor spørsmål om hvor beskyttelsesverdig taushetsplikten er når det gjelder muligheten for at den blir benyttet som et vern mot kriminelle handlinger. Dette gjelder kriminelle handlinger som kan true det fundament vår velferdsstaten bygger på. Den opplysningsplikt som allerede eksisterer på skatterettens område er jo nettopp begrunnet i slike hensyn.

Kanskje må man akseptere at man i større grad må begrense taushetsplikten på dette området for å bekjempe de omfattende skatteunndragelsene. Skattenivået i Norge er forholdsvis høyt, og man bør sette inn store ressurser for å sikre at alle bidrar slik at man kan opprettholde velferdsstaten slik den er i dag. Vi går en tid i møte hvor man frykter eldrebølgen, og oljepengene vil en dag ta slutt. Kanskje kreves det sterke middel for å få bukt med skattekriminaliteten.

På den annen side viser drøftelsene over at konsekvensene av begrensninger i taushetsplikten i verste fall kan føre til flere tilfeller av tilsiktede eller utilsiktede skatteunndragelser, dersom opplysningsplikten fører til at skattytere i mindre grad benytter advokatbistand. Dette kan på sikt skape mindre aksept og legitimitet av skattesystemet blant skattyterne, samtidig som rettssikkerheten svekkes. Man kan også sette spørsmålsteget ved hvor mange flere tilfeller av skattekriminalitet man vil oppnå ved innføre lovforslagene som vil utvide advokaters taushetsplikt.

Lovgiver må også ha i mente at om man åpner for å sette til side taushetsplikten på skatterettens område kan dette få ringvirkninger, og føre til at argumenter for unntak fra taushetsplikten også på andre områder lettere vil kunne vinne frem. Som vi ser er det viktige hensyn lovgiver må ta når det gjelder vurderinger om hvorvidt man skal sette begrensninger for taushetsplikten på skatterettens område.

4. Oppsummering

Som vi har sett er advokaters taushetsplikt en grunnleggende verdi som settes meget høyt, og det er kun i få tilfeller man har funnet at andre samfunnsverdier står så sterkt at de kan begrunne en begrensning av taushetsplikten. Etter gjeldende rett har man i liten grad opplysningsplikt for advokater på skatterettens område. Den opplysningsplikt advokatene er pålagt, har man funnet nødvendig i tilfeller hvor den kan avdekke eller motvirke skattekriminalitet.

Norske domsstoler er ikke villig til å fravike taushetsplikten med mindre loven gir klar hjemmel for dette, og det følger også av EMDs praksis. Domstolene synes å forutsette at det er lovgivers ansvar å vurdere hvorvidt fravikelse av den sterke taushetsplikten skal finne sted, og lovefeste dette på de områder lovgiver finner dette nødvendig.

Hvorvidt det er nødvendig å innskrenke taushetsplikten på skatterettens område, og hvorvidt man har adgang til dette etter EMK, innebærer som vi har sett omfattende vurderinger.

Lovgiver står ovenfor svært vanskelige valg i forhold til disse problemstillingene. Om man velger å ikke utvide opplysningsplikten og adgangen til videreformidling, bør det helt klart vurderes andre alternativer for bekjempelse av skattekriminalitet. På den annen side bør man tenke seg godt om før man er villig til å ta det skritt å begrense taushetsplikten ytterligere på skatterettens område.

Litteraturliste:

Aall, Jørgen. Rettsstat og menneskerettigheter. 2.utgave. Fagbokforlaget. Bergen, 2007.

Advokatforeningens høringsuttalelse til Nou 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser
mottatt Finansdepartementet 17.juni 2009

Andenæs, Johs. Norsk straffeprosess, 4. utgave. Samlet utgave ved Tor-Geir Myhrer.
Universitetsforlaget. Oslo, 2009

Axelsen, Niels Kristian og Hopnes, Roald: ”Hvitvaskingsloven – Er undersøkelses- og
meldepliktsreglene for advokater og fondsmeglere hensiktsmessig utformet?” i Tidsskrift
for Strafferett 2005 s. 9

Brækhus, Sjur. Omsetning og kreditt 1. 3. utgave, 3. opplag 1996. Oslo, 1991.

Gjems-Onstad, Ole. ”Gjør ikke skattyterne til dine fiender – Skatteunndragelsesutvalget
NOU 2009:4 en kritikk.” i Skatterett 2009 Nr. 03 s. 213 flg.

Grundseth, Cathrine. Konkursdebitors advokats taushetsplikt overfor konkursboet.
Mastergradsoppgave ved Universitetet i Oslo, 2008

Smith, Merete og Precht-Jensen, Øyvind (RED.): Advokaters Taushetsplikt under press?
Universitetsforlaget. Oslo 2010

Svalheim, Knut. Advokaters taushetsplikt. Universitetsforlaget AS. Oslo, 1996

Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett. 6. utgave. Universitetsforlaget AS. Oslo, 2009

Lovregister:

Lov av 06.03.2009 nr. 11 Lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv.

(hvitvaskingsloven)

Lov av 17.06.2005 nr. 90 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven)

Lov av 21.05.1999 nr. 30 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett

(menneskerettsloven)

Lov av 22.05.1981 nr. 25 Lov om rettergangsmåten i straffesaker (Straffeprosessloven)

Lov av 13.06.1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Lov av 13.08.1915 nr. 5 Lov om domstolene (domstolloven)

Lov av 22.05.1902 nr. 10 Almindelig borgerlig Straffelov (Straffeloven)

Forskrifter:

Forskrift av 1996-12-20 nr 1161: Forskrift til domstolloven kapittel 11

(Advokatforskriften)

Forskrift av 13.03.2009 nr 302 Forskrift om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering

mv.

Forarbeider:

Ot.prp.nr.3 (2008-2009) Om lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv.
(hvitvaskingsloven)

Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) Lov om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger mv.(hvitvaskingsloven)

Ot.prp. nr. 53 (1992-1993) Om lov om endringer i straffeloven m v (hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger)

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) Om ligningslov og endringer i andre lover

Innst.O.nr.100 (2002-2003) Innstilling fra finanskomiteen om lov om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger mv. (hvitvaskingsloven)

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

NOU 2009:15 Skjult informasjon – åpen kontroll

St.meld.nr.74 (1977-78)

Udkast til Almindelig borgerlig Straffelov av 1896

Domsregister:

Retstidende:

HR-2011-468-A

Rt-2010-1638

Rt-2008-158

Rt-2008-645

Rt-2007-1612

Rt-2006-1598

Rt-2000-788

EMD:

Niemietz v. Germany av 16. desember 1992 (Application no. 13710/88),

Petri Sallinen and Others v, Finland av 27.september 2005 (Application no. 50882/99),

Société colas Est and others vs. Frankrike av 16.april 2002 (Application no. 37971/97)

Olsson v. Sverige av 24. mars 1988 (Application no. 10465/83)

Sunday Times v .Storbritannia, av 26.april 1979 (Application no. 6538/74)

