

## **Transocean-saken**

### **Noen synspunkter på evalueringsutvalgets rapport**

**Den 13. juni 2017**

#### **Førstestatsadvokat Morten Eriksen**

Hovedpunkter:

1. Hovederfaringer fra saken
2. Punkter i utvalgets kritikk, som gir grunnlag for kommentarer
  - a. Organisasjon – var etterforskningen uorganisert?
  - b. Det enkleste er ofte det beste
  - c. For sen utpeking av aktoratet
  - d. Tidsforbruket
  - e. Inhabilitet, conflict of interest, kollegiale bånd etc
  - f. Forholdet mellom opplysningsplikten og skatteplikten

## 1. Hovederfaringer fra saken

### 1.1 Sammenfatning - tiltak

1. I forkant av særlig store saker må det gis skriftlige garantier for tilgang til nødvendige ressurser; kompetent personell på alle nivåer, tilstrekkelige bevilgninger, samt tilstrekkelig antall kompetente medaktører etc.

Endres forutsetninger under sakens gang bør dette meddeles ledelsen skriftlig. Det bør vurderes om toppledelsen bør utferdige tiltalebeslutningen i særlig store saker.

2. Det enkleste tiltak i læringsperspektiv er å oppnevne nødvendig antall statsadvokater fra etterforskningens begynnelse, men med fleksible muligheter til senere personellrokkering. Det ville løst en rekke problemer knyttet til administrasjon, faglig oppfølging, arbeidsdeling, mindre sårbarhet ved utskifting av personell, raskere håndtering av prosessuelle innsigelser osv. I dag brukes 3 statsadvokater på de største sakene har.
3. Samarbeid med eksterne aktører er nødvendig og positivt. Det bør formaliseres og systemiseres, bl.a. med tanke på uavhengige second opinions. Det kan ikke hindre frifinnelser, men bidra til økt kvalitetssikring og kravet til nødvendig objektivitet.
4. I et lite land som Norge kan det i særlig store saker, med mange og store aktører, oppstå betydelige habilitetsproblemer, "conflict of interests", krav til kollegial lojalitet innfor visse grupper, press av ulike slag, ubehag og motvilje mot å ta saker som rettes mot kolleger mm. Dette reiser viktige spørsmål om rettsstatens funksjonsmåte og muligheter til å praktisere likhet for loven. Disse krever grundige overordnede vurderinger.

### 1.2 Generelle kommentarer til utvalgets rapport

1. Av de 29 som ble intervjuet var kun 2 fra skatteetaten, og meg bekjent ble ingen av innleide advokater som bisto Økokrim intervjuet. De intervjuede kom i hovedsak fra Økokrim, tiltalte/forsvarere – etter hva jeg forstår. Det fremgår ikke av rapporten. Alle intervjuene er anonymisert.
2. De som sto for hovedproduksjonen (dokumentanalysene mm), ble med 2 unntak ikke intervjuet. Samarbeidet med Skatt Vest burde ha vesentlig større plass i rapporten; dets form, kvalitet og soliditet, vurderinger mm. Utvalgets har i det alt vesentlig fokusert på forholdene i Økokrim, selv om hovedtyngden i arbeidet ikke foregikk, og slik faktum og jus i denne saken var, heller ikke kunne forgå der. Se nedenfor kap 2.1
3. En bred analyse av fordeler og ulemper av samarbeidet med skatteetaten og de privatengasjerte aktørene hadde vært nyttig. Samarbeid med eksterne aktører er en nøkkelfaktor for å lykkes i fremtiden.

Undertegnede deler mange av utvalgets generelle synspunkter, selv det ikke alltid finnes noen fasitsvar. Den generelle beskrivelsen av krav til saksbehandlingen m.m. gir godt grunnlag for å vurdere forbedringer. På flere punkter kan det finnes flere løsninger som er like gode. På enkelte punkter er jeg ikke enig med utvalget, og på noen punkter har utvalget synspunkter som

ikke er helt forenlig med Samarbeidsinstruksen mellom etatene. Uansett er utvalgets arbeid nyttig med tanke på forbedringstiltak. De største sakene stiller store krav til fleksibilitet, omstillingsevne og mulighet til raske omdisponeringer. Dette reiser spørsmål som fortjener mer oppmerksomhet.

4. En absolutt premiss for utvalgets arbeid er at rapporten ikke skal uttale noe som kan rammes av uskyldpresumsjon. Det samme gjelder denne uttalelsen.
5. Ved sakens oppstart, var det på flere punkter en annen praksis for etterforskningsarbeid, rapporter, formalisering av felles etterforskningsgruppe mm enn i dag, noe også utvalget påpeker. Det betyr ikke at forskjellene nødvendigvis har stor praktisk betydning.

### 1.3 Kort om betydningen av praktiske utfordringer i store saker

Sett fra mitt ståsted har den praktiske virkelighet vært dominerende. I en slik situasjon prioriteres de substansielt nødvendige og viktige oppgavene, mens forhold som har mindre substansiell betydning ofte prioriteres ned. Det har ikke nødvendigvis skadelige følger, men kan ha det

I store og krevende saker vil de fleste ønske seg flere statsadvokater, tilgang til personell med nødvendig og relevant spesialkompetanse uten behov for tidkrevende opplæring osv. Det kan være krevende å oppfylle alle ideelle mål for ressurstilgang, innenfor tildelte ressurser.

I læringsperspektiv er nettopp praktiske forhold ofte de kritiske; ikke bare tilstedeværelsen av retningslinjer og arbeidsinstrukser. Noen konkrete eksempler kan nevnes:

- Den viktigste medarbeideren fra oppstart var en svært kvalifisert politiadvokat. Han sluttet etter to år av grunner jeg ikke kunne gjøre noe med. Det var svært uheldig. Poenget er her å vise hvor sårbart systemet kan være.

Konsekvensene rammet meg med full kraft: Jeg mistet en svært dyktig medarbeider som tok med seg historikken og kunnskapen etter to års arbeid. I stedet var jeg uten politiadvokat i 6 mnd, og med redusert antall politiadvokater i ytterligere 4 mnd. I praksis fungerte jeg som en "alt-muligmann". Da hadde arbeidet i Skatt Vest pågått i flere år.

- Nytt personell krever opplæring, instruksjon og kunnskapsoverføring, noe som ikke er heldig når tidspresset for fremdrift er stort. Førstestatsadvokaten og Skatt Vest kjente saken fra starten, mens de nytilsatte kom inn i saken 3-5 år etter oppstart. Uansett hvor dyktige de måtte være er det alltid krevende å være på etterskudd. Situasjonen burde vært håndtert annerledes av undertegnede. Nytilsatte har krav opplæring. Det er et viktig læringspunkt hvordan slike forhold skal håndteres. Dette burde vært gjort, ettersom jeg prioritere hovedproduksjonen i Skatt Vest. Det var mitt ansvar å sørge for at nytilsatte fikk nødvendig oppfølging.
- Fra mitt ståsted var den sene avklaringen av aktoratspørsmålet til tider totaldominerende. Det er krevende å forberede seg, fordele oppgaver etc, uten å vite hvem det skal gjøres med. Problemet ble akutt etter at Regjeringsadvokaten trakk seg fra saken av prinsipielle grunner. Jeg respekterer årsaken, men det burde vært avklart tidligere.

Gode erstatninger var vanskelig å oppdrive, og det ble stadig vanskeligere å få nødvendig tid til forberedelser, ytterligere undersøkelser, forberede prosessuelle innsigelser, arbeidsdeling m.v. I stedet ble det ad hoc-løsninger. Samtidig var det ikke mange som hadde forutsett de mange massive problemene med å få skatteadvokatene på plass.

- Problemene ville vært løst, eller i alle fall vesentlig mindre med flere statsadvokater, og om saken hadde hatt fokus på ligningslovens formål: opplysningsplikten for å sikre at myndighetene kan fastsette riktig ligning, og vesentlig mindre fokus på skatteretten (sluttresultatet skattemessig). Se pkt 2.6.
- Til tross for erfaringene med problemene forut for hovedforhandlingen for tingretten, gjentok det samme seg forut for behandlingen i lagmannsretten. Nå med enda senere avklaring.

Det er positivt med retningslinjer for ideelle mål og beste praksis for tiltaler, men det er behov for klarere retningslinjer for hva vi skal gjøre hvis målene – helt eller delvis - ikke kan oppfylles.

#### 1.4 Nærmere om utvalg av intervjuobjekter og fokus på det som foregikk i Økokrim

Gjennom utvalgets intervjuer fokuseres mest på de som – i denne konkrete saken som på mange måter var atypisk - rimeligvis hadde minst mulighet til å bidra til produksjonen (Oslo), mens de som bidro mest – ettersom skattevedtakene måtte utgjøre kjernen i saken - i langt mindre grad omtales (Stavanger). Dette gir et fortegnert bilde av helheten og kvaliteten i saksarbeidet. Dette reflekteres ikke i utvalg av intervjuobjekter.

Jeg foreslo intervju med 12 personer, dels fra skatteetaten og dels innleide privatpraktiserende advokater. Flere av disse arbeidet jeg uten sammenligning mest med i hele perioden. Saksbehandlerne sto for den vesentlige del av produksjonen. Kun to av disse ble intervjuet.

Et forhold som derved ikke omtales er den grundige og gode kontradiktoriske prosessen som alle vedtakene gjennomgikk, med utførlige kommentarer fra skattyters prosessfullmektiger, før endringsvedtakene ble truffet. Den samme skriftveksling har ingen tilsvarende parallell i straffeprosessloven.

Utvalgets oppsummering på side 89-90, er på ingen måte dekkende for arbeidet der hovedproduksjonen foregikk (Stavanger). Rapporten kan gi inntrykk av at tyngden av arbeidet foregikk i Oslo, til tross for at mye av frustrasjon som beskrives skyldtes nettopp av den *ikke* foregikk der.

Skjevheten i utvalg av intervjuobjekter kan gi et feil inntrykk av kvaliteten i arbeidet ved Skatt Vest. Det er urimelig overfor de i Skatt Vest i Stavanger som jobbet systematisk og godt, og bidro slik det var forventet av dem til sakens avgjørelse. Men kritikken er betimelig sett fra de som følte seg tilsidesatt i dette arbeidet.

Kontakten med eksterne bidragsytere omfattet også møter og samtaler med eksterne advokater, som hadde lang erfaring og kompetanse.

I ett av forholdene hadde vi bl.a. arbeidsmøter i en hel uke med ca 12 personer hvorav 4 var eksterne advokater. Utvalget påpeker manglende planlegging, men

omtaler ikke de viktige arenaer for sakens planlegging og gjennomføring. Jeg kan ikke se at utvalget beskriver kvalitetene av dette arbeidet, enn si verdsetter det.

At de i Økokrim som kom inn i saken etter hhv 3 og 5 år var misfornøyde med tilretteleggingen og planlegging fra deres ståsted forstår og beklager jeg sterkt. Slikt skal ikke skje. Det burde jeg ha håndtert annerledes. Men det var nødvendig å prioritere kontakten med dem som sto for produksjonen. Det var en ubehagelig prioritering Se under kap 2.1.

## 2. Utvalgets kritikk – punkter som krever kommentarer (Rapporten Del 4)

### 2.1 Manglende effektivitet og organisering av etterforskningen mv

#### **I følge utvalget har manglende planlegging og styring av etterforskningen hindret effektivitet og fremdrift i etterforskningen. S 89-90.**

Ble fremdrift og effektivitet hindret på grunn av misnøye og manglende planlegging?

Ettersom utvalget hevder at etterforskningen ble hindret på grunn av mangelfull styring i Økokrim, finner jeg det riktig å komme med enkelte bemerkning. Kritikken fremføres i rapporten på side på s 89-90.

Utvalgets påstand er ganske enkelt ikke riktig. Frustrasjonen i teamet var berettiget, men den hadde *ingen betydning for fremdriften av saken, og kunne heller ikke ha det*. Hovedproduksjonen i saken foregikk i, og måtte foregå i regi av skatteetaten i Stavanger.

Undertegnede vil, i likhet med utvalget, understreke betydningen av forsvarlig bemanning og kompetanse i etterforskningsteamet, planlegging av møter, drøftelse av viktige spørsmål osv.

Kontinuiteten er uhyre viktig. Oppfølging av korrespondanse, tvister og kommunikasjon med sakens parter, fremdrift osv, forutsetter at man kjenner historikken med tanke på raskt og riktig oppfølging.

Det intensive arbeidet med å vurdere spørsmålet om endringsvedtak, og tilleggsskatt pågikk løpende fra feb 2008 (da Høyesterett gav samtykke til å at ligningsmyndighetene kunne få tilgang til dokumentene for evt endringsvedtak), til de tre siste vedtakene kom i begynnelsen av 2010. Dette arbeidet måtte gjøres av ligningsmyndighetene, men førstestatsadvokaten fulgte arbeidet opp for å lære saken, dokumentbevisene og de rettslige spørsmålene.

Etter at de tre siste vedtakene forelå første halvdel av 2010, gikk det ca ett år før tiltalebeslutningen ble utferdiget medio 2011. Tidsfaktoren var viktig. Heller ikke påtalearbeidet ble forsinket av de grunner utvalget nevner.

Samarbeidet mellom undertegnede og Skatt Vest/Skd var meget godt i hele perioden fra 2005 til 2015. Arbeidet var faglig godt fundert, og preget av gjensidig tillit, og full respekt for hverandres ansvar – skattevedtak og påtalevedtak..

Det samme gjaldt samarbeidet mellom undertegnede og eksterne advokater, og sakkyndige som avga betenkning om kritiske spørsmål.

At dette medførte at det interne teamet i Økokrim følte seg tilsidesatt, er på det rene. Det burde ikke skjedd, og det beklages på det sterkeste. Side 89-90 i rapporten beskriver de ansattes frustrasjon av å være på sidelinjen.

Det var aldri tvil om at fremdriften av behandlingen av skattevedtakene var den avgjørende tidsfaktor i saken. Arbeidet var i sin helhet styrt av ligningsmyndighetene, og kunne ikke styres av andre – aller minst av Økokrim. Det ville vært uakseptabelt om Økokrim skulle legge føringer på hvordan vedtakene skulle utformes og konkluderes.

Konsekvensen av dette var at det indre arbeid i Skatt Vest ikke ble påvirket av andre ytre faktorer enn kommunikasjonen med skattyter i forbindelse med den kontradiktoriske saksbehandlingen frem til endringsvedtak. Økokrim bidro ikke i denne prosessen.

Utvalget har ikke intervjuet ligningsmyndighetene om ligningsarbeidet.

Endringsvedtakene viste hva som faktisk hadde skjedd, de beskrev hvilke opplysninger som var gitt og hvilke som ikke var gitt i selvangivelsen og andre oppgaver, de viste om evt tilbakeholdte opplysninger kunne medføre endrede vedtak. Grundige rettslige vurderinger forelå. Spørsmålet om tilleggsskatt ble behandlet. Avgjørende faktum i skattesaken var i praksis identisk med faktum i straffesaken.

Min viktigste oppgave var å følge med i ligningsarbeidet gjennom løpende kontakt med Skatt Vest. Ikke for å styre arbeidet, men for å være oppdatert på faktiske og rettslige spørsmål, og danne et bilde av kvaliteten i arbeidet som ble utført.

Førstestatsadvokaten deltok i saken fra oppstart av etterforskningen i 2005.

Økokrims øvrige jurister på teamet kom inn i saken henholdsvis 3 og 5 år etter oppstart. Det gav opphav til uheldige spenninger. Økokrims team ble naturlig nok hengende "etter i feltet", noe jeg sterkt beklager. Ingen bebreider dem for det. Ingen kan fungere operativt effektivt uten tidkrevende oppfølging og kunnskapsoverføring. Dette beklager jeg på det sterkeste. Det var krevende for meg alene å følge opp det intensive vedtaksarbeidet i Skatt Vest, samtidig som jeg skulle følge opp utviklingen av teamet i Økokrim.

Utvalget viser til anonyme uttalelser på en måte som tilsynelatende tilsier at hovedtyngden av etterforskningen foregikk i Oslo (i Økokrims team), men ble forsømt. Det gjorde den ikke, og kunne ikke gjøre det av formelle grunner når det gjelder rollefordeling mellom ligningsmyndighetene og påtalemyndigheten. Uavhengig det formelle forhold – at vedtaket bare kunne treffes av Skatt Vest – kom de nytilsatte medarbeiderne for sent inn i saken, manglet saksrelevant opplæring og kompetanse, samt relevant analyseerfaring for dette konkrete formålet.

Undertegnede burde vært tydeligere i å klarlegge roller og rolleforventninger, som var i samsvar med teammedlemmenes ulike oppgaver og forventninger. Særlig var dette viktig ettersom juristene (med unntak for en person som var uaktuell av andre grunner), ikke hadde erfaring fra retten, og evt ha Transocean-saken som første sak. Dette var ikke tilfredsstillende, selv om det ikke hadde noen betydning for fremdriften av vedtaksarbeidet.

Et læringspunkt: Ved ansettelse av personer i nøkkelstillinger i store saker, bør avlønning, titler mm tilpasses oppgaven. Tilbud om vikariater, midlertidig stillinger eller lav lønn mm, tiltrekker ikke dyktige medarbeidere.

Det må det aksepteres at vanskelige og store saker avlønnes høyere; evt begrenset til den periode saken varer. Det står enhver fritt å søke slike stillinger. I motsatt fall vil det neppe være vilje til å ta på seg krevende saker i fremtiden, hvis man tjener like mye ved å ta de mindre belastende sakene.

Mitt overordnede mål var å oppfylle følgende *ufravelige krav; soliditeten i evt. tiltale som igjen bygget på vedtakene. Tidsaspektet var svært viktig.* Da måtte oppmerksomhet knytte seg til vedtaksprosessen i Stavanger. Jeg måtte føle meg rimelig trygg på at arbeidet var grundig, at bevisene var tilstrekkelig gode og selvforklarende, at de rettslige spørsmålene ble belyst tilfredsstillende osv. Uten endringsvedtak – ingen straffesak.

Dersom jeg ikke hadde forventet utfallet av vedtaksprosessen, og i stedet vurdert de skatterettslige spørsmålene selv, er det grunn til å anta at det ville blitt fremmet betydelig kritikk mot påtalemyndigheten. Det er heller ikke slik at enhver tidsbruk er uønsket. Tidspresset må ikke medføre at det presser frem for raske avgjørelser.

Skattespørsmålene i Transocean-selskapet ble drøftet innenfor en liten gruppe personer. Det var derfor begrenset behov for vitneforklaringer. Dokumentbevisene var de uten sammenligning viktigste.

Saksbehandlerne i Skatt Vest var for øvrig formelt registrert som Økokrims saksbehandlere, og godt kjent med straffesakens beviskrav.

Et annet forhold som skapte frustrasjon særlig for meg, var manglende avklaring av hvem som skulle besette aktoratet – sivilrettslig (skatteadvokater), og strafferettslig (statsadvokater). Det medførte at oppgaver som normalt utføres av de som deltar i aktoratet, ikke ble fulgt opp på ideell måte. Det skapte igjen frustrasjon hos de som ble satt på saken noen 3-4 måneder før hovedforhandlingens oppstart.

Noe annet er at man kan diskutere om arbeidsfordelingen mellom etatene burde være slik. Ideelt burde man ha topp kvalifiserte medarbeidere i alle etater, som var operativt effektive til enhver tid i alle viktige spørsmål. Personlig anser jeg dette for å være mindre realistisk i et lite land som Norge.

### **Konklusjonen må etter dette bli følgende:**

**Utvalget opplyser ikke hvilket grunnlag det har for å hevde at fremdriften ble forsinket på grunn av manglende etterforskning (s 89-90); hvilke etterforskningskritt som er forsinket, på hvilken måte etc. Det var ikke i Økokrims team hovedarbeidet foregikk, og det kunne av formelle grunner ikke foregå der. Arbeidet måtte utføres i Skatt Vest**

**Det er ikke grunnlag for utvalgets påstand om manglende effektivitet og planlegging hindret effektiv fremdrift i saken. Se kap 2.4.**

## **2.2 Det enkleste er ofte det beste**

Sakens omfang, involverte beløp og kompleksitet tilsa at ressursbehovet fikk særlig oppmerksomhet. Uansett planverk og krav til planleggingsdokumenter, har

disse liten verdi uten personale som kan oppfylle forventningene. Hadde to statsadvokater, senere tre statsadvokater blitt satt på saken, er det grunn til å tro at alle innvendingene i denne rapporten kunne vært unngått. Flere statsadvokater ville gitt flere fordeler:

- Bedre tid til gjennomgang av saken i tidlige faser
- Mulighet til arbeidsdeling på enkeltforholdene
- Deling av prosessuelle oppgaver
- Bedre personaloppfølging
- Mindre sårbarhet ved utskiftninger, avgang og formelle innsigelser.
- Bedre og mer levelig arbeidssituasjon
- Flere om å håndtere press og anklager

I dag blir alle store saker håndtert av 3 statsadvokater i Økokrim, med integrert påtale. Derved unngår man et tidkrevende byråkrati (tiden er en viktig faktor), samtidig som faglig høy kvalitet og kontinuitet kan sikres.

For å unngå kritikk for ensidighet kan det i tillegg innføres en rekke second opinions for å sikre kvalitetskontroll på viktige punkter. Her er det et stort antall muligheter.

### 2.3 Manglende og for sen utpeking av aktorteamet – sivilrettslig og strafferettslig

Aktoratet for tingretten var på plass 3-4 mnd før oppstart av hovedforhandlingen i des 2012 – ca 6,5 år etter oppstart av saken. Tiltalen ble utferdiget medio 2010,

Aktoratet for lagmannsretten ble for en av postene oppnevnt et snaut år før hovedforhandlingen. For to av postene kom medaktor på plass 5 uker før oppstart; en dyktig kst statsadvokat uten erfaring fra økonomiske saker.

Før avklaringen var jeg usikker på om aktoratet i det hele tatt ville komme på plass i tide. Jo nærmere man kom oppstart uten avklaring, dess mindre sjanse er det å få noen til å ta på seg oppdraget. Det inntreer en negativ spiral.

Hadde aktoratet blitt oppnevnt helst før, men senest ett år før hovedforhandlingen, ville det gitt flere fordeler:

- Bedre tid til å gjennomføre oppgaver supplerende undersøkelser; tid til arbeidsdeling, koordinering og forberedelse.
- Bedre arbeidsforhold
- Mulighet til å fordele arbeid vedr prosessuelle innsigelser som erfaringsmessig anføres i sluttfasen av opptakten mot hovedforhandlingen.
- Sikre at ingen er uerstattelige ved inhabilitetsinnsigelser. I denne saken florerte nettopp det.
- Ha trygghet for at saken går sin gang.

I stedet ble det kriseløsninger. For meg ble alle andre oppgaver underordnet manglende avklaring på hvem som skulle sitte i aktoratet. Løsningen kom altfor sent. Det måtte eksempelvis skaffes friske midler for å kunne betale advokatene, noe som krevde forskriftsendring. At dette reiser prinsipielle spørsmål er en ting, men situasjonen krevde løsninger.

Som utvalget påpeker er det ikke heldig at aktoratspørsmålet først ble løst 3-4 mnd før oppstart av hovedforhandlingen – både når det gjaldt siviladvokatene, og statsadvokatene. Det samme gjentok seg forut for ankeforhandlingen, til tross for



at vi da hadde erfaringene fra forrige rettsrunde. I stedet ble det avholdt styringsmøter, og det ble presiser at det ikke skulle brukes overtid av betydning.

I etterpåklokskapens lys kan det spørres om ikke manglende avklaring skulle medført at jeg trakk meg fra saken. Samtidig håper man alltid på løsning. Den kom i absolutt siste liten.

## 2.4 Tidsforbruket

### **Utvalget mener tidsforbruket har vært uforholdsmessig stort, og at det delvis skyldes manglende planlegging av etterforskningen, s 89-90.**

Det kritiske tidsforløpet er som følger:

- Etterforskningen startet i jan/feb 2005.
- Etter omfattende korrespondanse ble det klart at forsvarerne ikke ville godta at beslaglagte dokumenter kunne overleveres til skattemyndighetene for vurdering av ny ligning. Det har de full rett til å få prøvet; gjennom tre rettsinstanser. Høyesterett samtykket til at overlevering kunne finne sted i februar 2008.
- Skatt Vest innledet omgående en formell kontradiktorisk prosess for å få belyst grunnlaget for å endre ligningen. På grunn av sakens kompleksitet og omfang, anmodet skattyter om flere utsettelse ved innlevering av tilsvar.
- Vedtaksarbeidet var tidkrevende på grunn av skriftvekslingens omfang, som samlet utgjorde flere tusen sider. Dette arbeidet involverte ikke Økokrims team av strengt formelle grunner.
- I første halvdel av 2010 forelå de tre siste endringsvedtakene. Det var gitt tilleggsskatt etter høy sats. Beviskravene er i de tilfellene i det vesentlige de samme som i straffesaker.
- Medio 2011 ble tiltalene utferdiget; et drøyt år etter at de avgjørende vedtakene forelå
- Samlet tid fra oppstart utgjør 5,5 år, noe som må ses i sammenheng med sakens kompleksitet og alvor. Tiden medgikk til å gjennomføre prosesser gitt for å ivareta lovpålagte og viktige rettssikkerhetsgarantier for de siktede/skattytere, og helt i samsvar med hva de har krav på. At dette tar tid er ikke til å unngå.
- Gitt sakens kompleksitet var det min vurdering at dette var godt innenfor "rimelig tid" gitt sakens omfang.
- Tidspress må ikke medføre at man ikke kan bruke tilstrekkelig tid til å områ seg, og foreta en mest mulig objektiv vurdering av påtalevedtaket.

**Etter mitt syn var tidsforbruket godt innenfor "rimelig tid". Dersom jeg skulle brukt mere tid på å drifte Økokrim-teamet, ville konsekvensen snarere være forsinkelser enn raskere fremdrift.**

## 2.5 Inhabilitet, "conflict of interests", krav om lojalitet mv

Ulike habilitetsspørsmål, interessekonflikter, lojalitetsbindinger, press m.v. ble et gjennomgangstema når vi skulle finne villige skatteadvokater. Problemet hadde et omfang jeg, og vel del fleste andre ikke hadde forutsett.

Faren for interessekonflikter mellom få og store aktører kan bli betydelig i et lite land. Anslagsvis 1500 personer var utelukket på forskjellig grunnlag. De langt fleste er uaktuelle som bidragsyttere, men tallet viser hvor finmasket nettet er. Interessekonfliktene blir store fordi konfliktene oppstår mellom aktørene i rettsapparatet.

Dette reiser viktige spørsmål om likhet for loven, og rettsstatens virkemåte. Gode grunner tilsier at dette bør gjøres til gjenstand for grundige vurderinger.

## 2.6 Betydningen av og forståelsen av følgekravet "kan føre til".

Skatterettens betydning for opplysningsplikten ble et omtvistet tema i saken, til tross for at det var en subsidiær anførsel som ikke krevde egen bevisføring, og heller ikke ble omprosedert.

Det var et rent rettslig spørsmål av stor praktisk betydning for mulighetene til å håndheve opplysningsplikten. Rettslige spørsmål tilligger domstolene å avgjøre. For ordens skyld gjøres oppmerksom på at dette spørsmålet over årene er drøftet med adskillige jurister. Det vises også til at hovedregelen i norsk rett er at man kan straffes for forsettlig brudd på opplysningsplikten overfor domstolene, og tilsynsmyndigheter under forklaringsplikt, *uavhengig om det medfører følger*, jf straffeloven § 221. Hvorfor det skulle gjelde noe annen på ligningsforvaltningens område er vanskelig å forstå.

Det var en del av mandatet å avgjøre om spørsmålet var ansett prosedabelt. Gitt spørsmålet store betydning, finner jeg grunn til å komme med noen synspunkter. Utvalget kom til at spørsmålet ikke var prosedabelt. På bakgrunn av foreliggende rettskilder som gjengis nedenfor, er det vanskelig å se at utvalgets oppfatning er riktig.

Uenigheten gjelder forholdet mellom opplysningsplikten og skatteplikten. Nærmere om følgekravet "kan føre til" i ligningsloven § 12-1 nr 1 bokstav a, refererer seg til ligningsmyndighetenes straffsanksjonerte informasjonsbehov for å avgjøre om det blir skatteplikt, og om feilinformasjon muligens kan få skattemessige konsekvenser, eller om straffesanksjonen refererer seg til det skatterettslige utfall i saken.

Spørsmålet har betydning i denne saken på flere måter:

- Hadde saken vært ført etter den subsidiære anførsel ville den kunne vært gjennomført på ca 1/3-del av tiden med de fordeler det ville medført medførte for tiltalte.
- Håndhevingen ville blitt vesentlig enklere. Det ville kunne medført vesentlig lavere reaksjon, men man ville fått avklart opplysningspliktens rekkevidde. I tingrettens dom ble opplysningspliktens rekkevidde i saken intet tema, selv om det etter tiltalen var straffesakens hovedspørsmål

- Problemstillingen kommer på spissen når skatteretten er vanskelig. Da vil opplysningsplikten – dvs. både de subjektive og objektive straffbarhetsvilkårene, ofte først kunne fastlegges lenge etter gjerningstidspunktet, dersom det skattemessige sluttresultat tillegges avgjørende vekt. Dette er problematisk når straffbarhetsvilkårene må kunne vurderes senest på gjerningstidspunktet.
- Det er vanskelig å se det annerledes enn at den forståelse av opplysningsplikten som utvalget legger til grunn, er så krevende å håndheve når skatteretten er komplisert og usikker – ofte på grunn av kunstige skattearrangementer laget av skattyter selv, at det snarest bør vurderes å endre loven.

Straffebestemmelsen etter ligningsloven er i hovedtrekk enkel, jf strl § 378 (tidl. lignl. § 12-1 nr 1 bokstav a). Det er straffbart å gi ligningsmyndighetene 1) (forsettlig eller grovt uaktsomt) uriktige eller ufullstendige opplysninger, 2) hvis den som gir opplysningene på gjerningstidspunktet forsto eller burde forstå (simpler uaktsomhet) at feilinformasjonen "kan føre til skattemessige fordeler". Uenigheten dreier seg i det vesentlig om forståelsen av "kan føre til".

Hovedinnvendingen mot utvalgets lovtolkning er at den tar feil utgangspunkt. Den bygger sin utredning på et synspunkt jeg ikke har, og argumenterer ut fra det. Videre legger den til grunn at skattemessig sluttresultat er avgjørende for tolkningen av følge-kravet, og den drøfter ikke de betydelige problemene som det utløser.. Endelig unnlater utvalget å ta standpunkt på avgjørende punkter i rettskildematerialet.

Utvalget forvirres formentlig noe av mandatet. Mandatet legger til grunn at min anførsel går ut på at den straffsanksjonerte opplysningsplikten etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 «også omfatter opplysninger som *ikke hadde betydning for ligningsresultatet*» Min uthevning (s 63).

Utvalget følger opp med omtrent tilsvarende problemstilling, som etter mitt syn ikke er riktig, og jeg i alle fall ikke har. Utvalget beskriver problemstillingen slik: «For den som fyller ut selvangivelsen og vurderer om han eller hun skal gi en bestemt opplysning, må det første spørsmålet være: «Har denne opplysningen betydning for skatteplikten min?»». (s 63). Utvalget nevner ikke at lovteksten benytter ordet «kan», noe som ville føre til følgende spørsmål om "kan" var tatt med: «*Kan* denne opplysningen ha betydning for skatteplikten min?» På gjerningstidspunktet, ved innlevering av selvangivelsen og andre oppgaver, er det stor forskjell på et følgevilkår som vektlegger hva som *har*, i motsetning til hva som *kan ha* betydning.

Min problemstilling er følgende: «Spørsmålet er om opplysningsplikten også omfatter forhold som skattekontoret *må ha informasjon om for å vurdere om det foreligger skatteplikt*, selv om det senere viser seg ikke å være tilfelle». Min uthevning (s 64).

Sagt på en annen måte: Spørsmålet er om opplysningsplikten omfatter informasjon som er *nødvendig* for at ligningsmyndigheten skal kunne vurdere om det foreligger skatteplikt, eller om den er begrenset til informasjon som er avgjørende for sluttresultatet etter at spørsmålet om skatteplikt er avklart. Min problemstilling fokuserer på saksbehandlingen frem mot sluttproduktet, mens utvalget (og mandatet) fokuserer på det skatterettslige sluttproduktet.

Tolkningsspørsmålet har store praktiske konsekvenser for opplysningsplikten, og muligheten til å håndheve denne. Utvalget mener det ikke er tvil om at deres forståelse er riktig. Etter mitt syn viser utvalget hvorfor deres syn, med fokus på sluttresultatet, ikke kan være riktig.

Arbeidsfordelingen mellom skattyter og ligningsmyndighetene er klar: Skattyter har opplysningsplikt. Den skal sikre at ligningsmyndighetenes vurderinger bygger på riktig grunnlag, for å kunne avgjøre om det blir skatteplikt eller ikke. Skattyter må derfor gi ligningsmyndigheten en rekke faktiske og privatrettslige opplysninger om *skatterelevante* forhold – slik de etterspørres i selvangivelsen og andre oppgaver. Så skal ligningsmyndighetene avgjøre hvilken skattemessig konsekvens dette får. Skattelovgivningen er ikke straffsanksjonert, og "rene skatterettslige vurderinger som er foretatt av skattyteren selv eller andre omfattes ikke" av opplysningsplikten. Se bl.a. Ot.prp 141 L 2011-2012 på side 12. Det var gjeldende rett på gjerningstidspunktet i saken. Skattyter trenger ikke engang redegjøre for sitt syn på skatteretten – om han i det hele tatt har noen. Han kan altså i utgangspunktet ikke straffes selv for bevist feil oppfatning av skattelovgivningen.

Med dette utgangspunkt faller det lite naturlig å avgrense skattyters opplysningsplikt til det som er avgjørende for det skatterettslige sluttresultatet, ofte år etter at ligningsbehandlingen må være avsluttet.. I vanskelige saker kan sluttresultat avgjøres av Høyesterett først etter mange år, med sterke dissenser. Om det skattemessige sluttresultatet blir 3:2 eller 2:3 i Høyesterett flere år etter gjerningstidspunktet; dvs. ved innlevering av selvangivelsen og andre oppgaver, er ikke noe skattyter kan ta standpunkt til når selvangivelsen innleveres. Det er vel ingen som mener at skattyter kan forventes å sette seg tungt inn i skatteretten, hvis det er et vilkår for at han kan straffes. Også for skattyter kan denne løsningen fremstå som vilkårlig. Dette kan være tilfelle hvis skattyter har forsøkt å sette seg inn i skatteretten, men Høyesterett kommer til et annet resultat.

I et masseforvaltningssystem med 4,7 mill skattytere som hvert år innleverer selvangivelsen, er det etter mitt syn nesten umulig å avgrense opplysningsplikten ut fra skattemessig sluttresultat. Utvalget omtaler ikke problemet.

Derimot er det helt i samsvar med opplysningspliktens formål, lovens ordlyd, forarbeider og rettspraksis, å fortolke opplysningsplikten slik at den omfatter opplysninger som er nødvendig for å foreta korrekt fastsetting, og som skattyter har oppfordring til å gi ut fra omstendighetene. Sluttresultatet vil skattyter ofte ikke ha, og heller ikke være i stand til å ha noen formening om. Men han bør forstå at feilinformasjon på vesentlige punkter kan få skattemessige følger.

Utvalget kommer galt av sted når det på side 64 gir uriktig gjengivelse av mitt syn: at jeg angivelig legger vekt på hva som «ikke ville hatt noen betydning for ligningsresultatet». Det medfører et fokus på sluttresultatets betydning, som jeg er uenig i. Videre må det være en følge mulighet: "kan føre til".

Avgjørende etter mitt syn er det som kommer forut for sluttresultatet. Sluttresultatet kan skattyter ofte ikke ha noen formening om. Mitt syn fremgår tydelig på samme side, der sitatet fra min artikkel i skatterett gjengis. Opplysninger som er uten relevans og heller ikke er nødvendig for å avgjøre om det blir skatteplikt eller ikke, har ingen betydning. Denne type opplysninger faller utenfor straffebestemmelsen pga. kravet om at opplysningssvikten "kan føre til" skattemessige konsekvenser. Heri ligger en avgjørende forskjell; om det legges vekt på prosessen forut for ligningsbehandlingen, eller sluttresultatet.

På side 65 gjengis den viktigste rettskilde som har dannet utgangspunkt for å avklare hvilken betydning skatteplikten har for opplysningsplikten, jf obiter-uttalelsen i Rt 1999 side 223 på side 239. Obiter-uttalelsen er *resultat-nøytral* («nødvendig for å få gjennomført en *skatterettslig korrekt ligning*»). Korrekt ligning kan medføre både skattefrihet og skatteplikt. Den riktige ligningen medfører i alle fall ikke bare skatteplikt. Men obiter-uttalelsen presiserer at opplysningene må være «nødvendige» eller «relevante» for å gjennomføre materielt riktig ligning – enten opplysningene viser at det blir skatteplikt eller skattefrihet. Sluttresultatet er ikke avgjørende etter obiter-uttalelsen. Det er dette 2006-dommen slutter seg til, og det er noe annet enn det utvalget synes å gi uttrykk for.

Kontrollbehovet – om det blir skatteplikt eller ikke – synes også Zimmer å anse som sentralt (s 67)

Noe annet er at det neppe blir reagert med straff hvis ligningsmyndighetene kommer til at feilinformasjonen er ubetydelig, eller hvis de mener den ikke får nevneverdige skattemessige konsekvenser, selv om den generelle hovedregelen i norsk rett er at forsettlig feilinformasjon til domstolene, eller myndigheter under sannhetsplikt, kan straffes uavhengig om det blir følger, jf straffeloven av 2005 § 221.

§ 221 ble ikke rettskraftig før i 2015. Men bestemmelsen bygger på en lovgrunn som er helt klar, nødvendig, og har vært den samme i alle år. I et tillitsbasert samfunn må myndighetene og domstolene ha tilgang til korrekte opplysninger for å komme frem til riktig avgjørelse i den ene eller andre retning. I motsatt fall kan det påløpe betydelig kontrollkostnader og behov for mer kontrolltiltak, bare for å bringe frem et nødvendig og korrekt faktagrunnlag. Dette er ikke omtvistet, med prinsippet har ulike innslag i lovgivningen. Utvalgets bortforklaring av § 221, er vanskelig å forstå (s 72-73). Igjen legger utvalget vekt på betydningen for sluttresultatet, til tross for at sluttresultatet foreligger lenge etter gjerningstidspunktet.

På side 67-68 vises det til kilder som viser til «kan» virke inn, «kan» ha, «kan» medføre. Da er vi tilbake til obiter-uttalelsen, og bringer oss ikke videre ut over det. Det støtter ikke utvalgets forståelse.

Opplysningsplikten kan oppfylles gjennom innlevering av selvangivelsen, eller gjennom innhenting av kontrollopplysninger. I det siste tilfelle kreves det ikke at «...opplysningene faktisk vil få betydning for den konkrete skatte- eller avgiftsplikten, men opplysningene *må kunne være egnet som kontrollmiddel* for skatte- og avgiftsplikten». Min uthevning (s 69). Utvalget bortfortolker betydningen av uttalelsen, og mener den bare gjelder ved spørsmål til skattyter, men ikke har relevans når skattyter leverer selvangivelsen.

Uttalelsen beskriver krav til innholdet i opplysningsplikten ved innhenting av kontrollopplysninger («egnet som kontrollmiddel»). At det skal gjelde noe annet når skattyter leverer selvangivelsen er vanskelig å forstå. Formålet med opplysningsplikten er nøyaktig det samme i begge tilfeller. Og i begge tilfellene må opplysningene være egnet som kontrollmiddel, ellers har de ingen verdi. At det da skal være krav om egnethet i det ene tilfelle, men ikke i det andre er vanskelig å forstå. Enda vanskeligere er det å forstå at det i selvangivelsestilfellene skal legges vekt på sluttresultat, som er et gjennomgående krav til følgesiden slik utvalget ser det, mens krav til egnethet skal gjelde ved innhenting av kontrollopplysninger. Denne forskjellsbehandlingen er vanskelig å begrunne.

Avslutningsvis sier utvalget om det som skal være det avgjørende etter forrige avsnitt: «Det er naturlig å forstå lovens ordning slik at om den skattepliktige reagerer adekvat på spørsmål fra skattemyndighetene om oppklarende opplysninger, oppstår ikke spørsmålet om straffansvar så lenge det ikke avdekkes at han har unnlatt å gi opplysninger som kunne føre til skatte- og avgiftsmessige fordeler». Det er vanskelig å forstå hva som menes, enn mindre å se hvilken begrunnelseskraft uttalelsene har.

Norisol-dommen omtales på side 70-71. Utvalget mener at heller ikke den har betydning for saken, fordi den gjelder merverdiavgift og ikke skatt, og en annen situasjon – et utmålingsspørsmål og ikke et skyldspørsmål. Også her er tolkningen vanskelig å forstå. Høyesterett viser til prinsippet om «selvrapportering», og har noen generelle uttalelser om resultatfølger: «Da er det behov for sanksjoner som er tilstrekkelig strenge til at de fremmer lovlydighet, også i de tilfellene den avgiftspliktige ikke oppnår noen fordel. Effektive sanksjoner kan redusere behovet for kontroll og annen håndheving». Argumentasjonen er like relevant i skattesaker. Om det dreier seg om et utmålings- eller skyldspørsmål har mindre betydning – opplysningene er relevante i begge tilfeller. I alle fall gir forskjellene ikke grunnlag for å bortfortolke hele kildeverdien. For øvrig bygger både merverdiavgift og inntektsskatt mv. på selvrapportering (egenfastsetting) etter innføringen av skatteforvaltningsloven 2017.

På side 72 vises en figur hvor sluttresultatet igjen er avgjørende («ikke hatt betydning for skatteplikten»). Og på etterfølgende side gjengis min forståelse av «kan føre til» - som er sakens kjerne – nok en gang feil. Det er et relevanskrav eller nødvendighetskrav i «kan føre til». Det fremgår av obiter-uttalelsen i 1999, og etterfølgende kilder. Irrelevante opplysninger er ikke interessante, men strl § 221 går vesentlig lenger i å utvide straffansvar uten følger, enn det «kan føre til» skattemessige konsekvenser gjør. Relevante og nødvendige opplysninger har skattyter all oppfordring til å gi.

Også på side 74 er sluttresultatet avgjørende for argumentasjonen til utvalget. Relevanskriteriet tones ned, selv om kontrollmulighetene nettopp forutsetter at relevante og nødvendig opplysninger skal gis av skattyter.

I Bøhn-dommen var spørsmålet om skattyterne hadde oppfylt opplysningsplikten i et tilfelle hvor et fiktivt låneforhold var etablert gjennom kunstige lånearrangementer. Arrangementet gav inntrykk av å være et låneforhold. I virkeligheten ble det ikke gitt noe reelt lån, men laget kunstige konstruksjoner slik at det skulle fremstå som om «lånet» berettiget rentefradrag, og periodeforskyvning av renteinntektene. Høyesterett uttalte bl.a:

«Jeg kan da vanskelig forstå annet enn at de (skattyterne) måtte skjønne at man her sto overfor et arrangement som med rette *kunne bli ansett som fiktivt, og at det måtte være langt fra kurant å få det godkjent av ligningsmyndighetene*. Hvis de allikevel ville benytte seg av lånearrangementet, måtte det være av største viktighet å gi ligningsmyndighetene *alle tilgjengelige informasjonen for å vurdere arrangementet*, og ikke bare late som det dreiet seg om et vanlig lån» (mine uthev). Se Rt 1995 s 1278 på s 1286.

Spørsmålet gjaldt skattyters mulighet til å få godkjent arrangementet, noe som var langt fra kurant. Det måtte ligningsmyndighetene avgjøre. Skattyter måtte derfor gi alle tilgjengelige opplysninger, slik at ligningsmyndighetenes fikk se hele bildet. Det er vesentlig enklere for skattyter å opplyse om hele transaksjonen, som han kjenner godt fordi han selv har gjennomført den, enn å ta standpunkt til det skattemessige utfallet av lignings- eller domstolsbehandlingen.



Spørsmålet er hvor langt Høyesteretts uttalelse rekker, og om den krever at det endelige utfallet må føre til skattemessige konsekvenser. Videre om opplysningsplikten må tolkes annerledes i straffesaker enn ved bruk av endring eller tilleggsskatt. Det foreligger et stort antall rettskilder som belyser spørsmålet. Se bl.a. min artikkel i Skatterett nr 1 2016.

Utvalget omtaler spørsmålet i hvilken grad uklarhet i loven bør kunne anføres i retten ( s 76-77). Tor-Geir Myhrer legger vekt på 1) om spørsmålet ut fra en forstandig vurdering er prosedabelt, og 2) om det foreligger behov for rettsavklaring. Ut fra gjennomgangen over, samt i mine artikler i Skatterett (en publisert, og en som kommer i Skatterett), må pkt 1 kunne besvares med et klart ja. Henvisningene til min særmerknad fra 2003, har begrenset interesse. Det har skjedd mye etter det, og kildematerialet behandles vesentlig grundigere i mine artikler. Utvalget selv viser til artikkelen i Skatterett i 2016 som det anser som mitt syn. Vilkår 2) til Myhrer er det ingen tvil om.

Utvalget deler Myhrers uttalelse i tre deler, selv om punktene b og c ikke lett gjenfinnes hos Myhrer: a) støtten i rettskildematerialet, b) hvor belastende det er for tiltalte at anførselen gjøres gjeldende, og c) om aktor hadde andre muligheter til å klargjøre rettstilstanden. For ordens skyld gjøres oppmerksom på at de to siste kriteriene utvalget opererer med har vært helt ukjente for meg. Men selvsagt ønsker vi å redusere belastningene mest mulig.

Den subsidiære anførselen er vesentlig mildere. Konsekvensene av den subsidiære anførselen vil nødvendigvis medføre mindre reaksjon, samtidig som ett av straffbarhetsvilkårene rekker videre. Det er åpenbar forskjell på å avklare rettsspørsmål prinsipielt og subsidiært. I dette tilfelle ble det subsidiære spørsmålet ikke engang prosedert. Muligheten til å gå lovveien står for så vidt fritt for alle, men det er neppe noen vei en statsadvokat finner særlig nærliggende hver gang det foreligger rettslig tolkningstvil, og det gjør det svært ofte – også i saker som bringes for retten.

Det oppstår betydelig problemer med å knytte straffansvar til sluttresultatet. Da kan verken *handlingen* eller *følgekravet* fastlegges på gjerningstidspunktet. Grunnen er at *handlingen* (grunnvilkåret for straff), i så fall vil variere med etterfølgende skatterettslige løsninger. Dette drøfter utvalget overhodet ikke.

Noe annet er at jeg lenge har ment at det burde være adgang til å bringe vanskelige eller uklare rettsspørsmål for domstolene – uten å utferdige tiltale mot noen. Det er det pr i dag ikke mulig.

Utvalget hevder at opplysningsplikt i tilfelle hvor det ikke foreligger skatteplikt, vil gi for vidtrekkende og uklare grenser for straffeansvaret. Spørsmålet er løst gjennom strl § 221. Dessuten vil skattyter bare ha opplysningsplikt i den utstrekning det foreligger oppfordring til å gi den aktuelle informasjon. Slik oppfordring kan følge av lov, praksis, spørsmål fra skattekontoret etc. Høyesterett har trukket opp retningslinjer for når det foreligger en slik oppfordring i sakene om avskjæring av nye bevis for domstolene, jf. Rt. 2001 s. 1265 (Agip) mv.

Opplysningsplikten omfatter etter dette omstendigheter som er nødvendig for å avklare om det foreligger skatteplikt, og som skattyter etter omstendighetene har oppfordring til å gi til skattekontoret.

Det kan ikke være slik at opplysningsplikten – basert bl.a. på dommen nevnt over, smuldrer bort hvis skatteretten er vanskelig – snarere tvert i mot. I slike tilfeller er opplysningsplikten særlig viktig – slik Høyesterett gav uttrykk for. Jeg

har ikke kommet over noen rettskilder som tilsier at opplysningsplikten faller bort når skatteretten blir vanskelig. I slike tilfeller må "alle tilgjengelige informasjonen" gis.

Det fremstår for meg som motsetningsfylt hvis, på den ene side, skattyter ikke har plikt til å redegjøre for sine skattemessige vurderinger, og ikke kan straffes hvis han gir bevist uriktige opplysninger om skatteretten, og på den annen side, bare kan straffes hvis han setter seg inn i skatteretten. Det er neppe mange som vil sette seg inn i skatteretten hvis det kan medføre straff om de frivillig gjør det.

Konklusjonen må etter mitt syn bli at vilkårene foreligger for at den subsidiære anførselen burde vært prøvet.

Etter mitt syn burde spørsmålet klarlegges gjennom domstolene. I dag er det mer realistisk at dette gjøres av lovgiver.