Skattedirektoratet

Saksbehandler	Deres dato	Vår dato
Lasse Aanestad	21.09.2017	14.12.2017
Telefon	Deres referanse	Vår referanse
22077727	2016/00122	2017/702978

RIKSADVOKATEMBETET
J.nr: 2016 00122-35
19 DES. 2017
Arkiv: 6
Saksbeh: KES

RIKSADVOKATEN
Postboks 8002 DEP
0030 OSLO

Skattedirektoratets høringssvar - Evaluering av Transocean-saken

Skattedirektoratet viser til Riksadvokatens brev av 21. september 2017 om høring av evalueringsrapporten i Transocean-saken.

Før evalueringsrapporten ble sendt på høring, ba Riksadvokaten om Skattedirektoratets merknader til to spørsmål. Skattedirektoratet har i brev av 18. september 2017 besvart spørsmålene. Skattedirektoratets brev er vedlagt i høringen og vi viser til svarene i brevet. Skattedirektoratet har noen øvrige merknader til evalueringsrapporten, herunder merknader til utvalgets rettslige vurderinger som danner grunnlaget for utvalgets drøftelser og konklusjoner.

Skattedirektoratet gjennomfører en egen intern evaluering av Transocean-saken. Dette arbeidet er dessverre ikke ferdig per i dag. Skattedirektoratet vil oversende sin evalueringsrapport til Riksadvokaten når denne er ferdig.

Rapportens del III Rettslig utgangspunkt

Rapportens kapittel 7 - Utvalgets rettslige gjennomgang av opplysningsplikten

I rapportens kapittel 7 foretar utvalget en rettslig gjennomgang av den skattepliktiges opplysningsplikt. Skattedirektoratet bemerker at utvalgets rettslige vurdering er knapp og fremstår som lite nyansert. Det vises i denne forbindelse til utvalgets generelle vurderinger av rekkevidden av opplysningsplikten i avsnitt 7.3 og særlig i saker om gjennomskjæring i avsnitt 7.4. Skattedirektoratet er forundret over at to helt sentrale Høyesterettsdommer i denne sammenheng, som begge slår fast en utvidet opplysningsplikt i saker som gjelder et rettslig uklart område, kun gjenfinnes som henvisninger i en fotnote. I Rt-1997-1430 (Elf Petroleum) var det spørsmål om det forelå plikt til skattemessig oppskriving av verdien på en rigg. Høyesterett fant at den rettslige løsningen ikke var opplagt, men kom til at løsningen som Elf hadde valgt ikke var korrekt. I forhold til opplysningsplikten uttaler Høyesterett at:

> *"I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette."*

Rt-2007-360 (Lyse Energi AS) gjaldt også en sak der den skatterettslige løsningen ikke var opplagt. Den skattepliktige hadde klassifisert utbetalinger til eierne som en fradragsberettiget

erstatningsutbetaling (rentekompensasjon), mens Høyesterett kom til at utbetalingen måtte anses som ikke-fradragsberettiget utbytte. For spørsmål om det forelå uriktige eller ufullstendige opplysninger uttalte Høyesterett at:

"Det har vært anført at ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha sluttet seg til at lånet ikke var etablert pr. 1. januar 1999. Dette er i og for seg riktig, men det kan ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom, jf. Rt-1997-1430. Spørsmålet er i og for seg ikke om regnskapet er ført i samsvar med god regnskapsskikk, men om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyteren i forbindelse med ligningsbehandlingen. Dersom de nødvendige opplysninger ikke fremgår av regnskapsmaterialet, må det i forbindelse med inngivelsen av selvangivelsen opplyses om dem på annen måte."

Det fremgår av de to Høyesterettsdommene at den skattepliktige i enkelte tilfeller vil ha en plikt til å særskilt påpeke skatterelevante problemstillinger. Dette gjelder der den skatterettslige løsningen er usikker. Det at opplysningsplikten styrkes blir særlig fremtredende når den skattepliktige har foretatt egne overveielser om den skatterettslige løsningen. Dette er viktige presiseringer når utvalget drøfter rekkevidden av opplysningsplikten i avsnitt 7.3 og eventuell sanksjonering av opplysningssvikt i gjennomskjæringssaker i avsnitt 7.4. Skattedirektoratet viser på generelt grunnlag til at et vilkår for gjennomskjæring er at transaksjonen hovedsakelig er skattemessig motivert og at det dermed kan formodes at den skattepliktige faktisk har foretatt skattemessige overveielser. Etter Skattedirektoratets oppfatning har de to Høyesterettsdommene direkte overføringsverdi for utvalgets drøftelser.

Påtalemyndighetens subsidiære anførsel: Opplysningssvikt er straffbar selv om den ikke har hatt betydning for skatteplikten – rapportens kapittel 8

Skattedirektoratet viser til at påtalemyndighetens subsidiære anførsel ikke er overførbar til skatteetatens forvaltningsområde. Eventuell tilleggsskatt beregnes av "*den skattemessige fordelen som er eller kunne ha vært oppnådd*". Uavhengig av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vil det ikke foreligge noen skattemessig fordel der den skattepliktige har foretatt korrekt rettsanvendelse.

Skattedirektoratet understreker likevel at det er av vesentlig betydning for skattemyndighetene å motta korrekte og fullstendige opplysninger, særlig når rettsanvendelsen er usikker. Det er stort problem for skattemyndighetene om man kombinerer aggressiv skatteplanlegging med uriktige/ufullstendige opplysninger. Skattemyndighetene er da forhindret i å etterprøve den skattepliktiges egen rettsanvendelse. Som det fremgår over av våre merknader til rapportens kapittel 7 har Høyesterett etablert en streng plikt til å gi relevante opplysninger når rettsanvendelsen er usikker. Et regelverk som legger opp til at sanksjonering for åpenbar opplysningssvikt likevel skal være avhengig av resultatet i den endelige rettsanvendelsen, er problematisk. Skattedirektoratet viser til at det ikke foreligger noen endelig autorativ rettsavklaring om straffbarheten av opplysningssvikt i slike tilfeller.

Rapportens del IV Evaluering av Økokrims etterforskning og iretteføring av Transocean-saken

Rapportens kapittel 9 - Samarbeid med andre myndigheter

Skattedirektoratet vil i det følgende først redegjøre for det rettslige grunnlaget for samarbeidet mellom politiet og skatteetaten. Deretter har vi noen vurderinger knyttet til det fremtidige samarbeidet mellom skatteetaten og politiet.

Den rettslige rammen for samarbeidet
Den rettslige rammen for skatteetatens utøvelse av forvaltningsmyndighet følger i hovedsak av skatteforvaltningsloven. Politiets myndighet er blant annet regulert i straffeprosessloven, politiloven og politiregisterloven mv..

Ingen av de nevnte lovene har noen direkte bestemmelser om samarbeid med andre forvaltningsorganer. De ordinære forvaltningsbestemmelsene i disse lovene gir imidlertid de ytre rettslige rammene som et samarbeid må skje innenfor, for eksempel regler om habilitet og regler opplysningsplikt- og taushetsplikt mellom ulike forvaltningsorganene.

Det operative samarbeidet mellom politiet og skatteetaten ble formalisert i avtale av 8. august 2005 om prinsipper for samarbeid mellom politi/påtalemyndighet og skatteetaten. Avtalen ble fornyet den 24. mars 2010 da NAV også ble innlemmet i samarbeidet. Samme dato ble det gitt en fornyet instruks "om operativt samarbeid mellom politi/påtalemyndighet, skatteetaten og Nav". Formålet er "*å gi praktiske retningslinjer for det operative samarbeidet mellom politi, påtalemyndighet, skatteetaten og Nav på lokalt eller regionalt nivå*".

I tillegg foreligger det relevante avtaler og retningslinjer om blant annet arbeid som bistandsrevisor av 6. juni 2006, retningslinjer for Nasjonalt tverretatlig analyse- og ettereretningssenter ved Økokrim av 30. juni 2016, Felles handlingsplan 2016 mellom Arbeidstilsynet, NAV, politiet og skatteetaten for styrket innsats mot arbeidsmarkedskriminalitet og avtale om sentralt samarbeidsforum av 30. juni 2016.

Et avtalebasert samarbeid mellom to (eller flere) myndighetsorganer gir ikke i seg selv noe forvaltningsmessig hjemmelsgrunnlag. Avtaler, med tilhørende instrukser, danner kun et praktisk grunnlag for samarbeidet. Forvaltningsreglene danner et ytre rettslig rammeverk og avtalene regulerer hvordan den enkelte forvaltningsorgan skal utøve sin myndighet innenfor denne rettslige rammen.

I Transocean-saken har det særlig vært anførsler knyttet til brudd på det straffeprosessuelle objektivitetskravet. Skattedirektoratet oppfatter det slik at anførslene blant annet er basert på at skatteetaten må anses som "fornærmet" i rettslig forstand. Spørsmålet om samarbeidet har foregått innenfor reglene om objektivitet har vært behandlet av domstolene.

Skattedirektoratet viser innledningsvis til at en kontrolletat ikke anses for å være fornærmet eller skadelidt i straffeprosesslovens forstand, jf. Bjerke, Keiserud og Sæther – Straffeprosessloven kommentarutgave, 4. utgave, utgitt 2011, note nr. 6 til § 3:

> *"Ved avgjørelsen av hvem som kan anses som fornærmet ved en straffbar handling, er det i teori og rettspraksis tatt utgangspunkt i om vedkommende straffebud hovedsakelig beskytter offentlige eller private interesser. Den som blir rammet av lovbruddet, vil vanligvis bare bli ansett som fornærmet i straffeprosessuell forstand dersom straffebudet først og fremst verner private interesser, ikke dersom det er satt for å beskytte offentlige interesser, jf. særlig Rt. 1980 s. 360.*
>
> *(...) Som nevnt foran var det også tidligere en viss adgang for andre enn fornærmede til å fremme sivile krav i en straffesak, jf. Hov, Fornærmedes stilling s. 126–127, og straffeprosessloven 1981 innebærer ingen endringer her. Det gjelder selv om man i det enkelte tilfellet ikke vil kunne betegne vedkommende som skadelidt (eller fornærmet). Det kan f.eks. være skadelidtes arvinger som har trådt inn i skadelidtes krav mot siktede. Videre vil det offentlige kunne fremme offentligrettslige krav som er oppstått som følge av den straffbare handlingen, jf. avsnitt 3 foran, selv om det offentlige ikke kan anses som fornærmet eller skadelidt i denne forbindelse."*

Selv om skatteetaten ikke anses som "fornærmet" i straffeprosesslovens forstand reiser rapporten et spørsmål om et "tett" samarbeid mellom politi og skatteetaten generelt er i strid med det straffeprosessuelle objektivitetskravet.

Skattedirektoratet viser til at Høyesterett i flere saker har slått fast at samarbeid i medhold av samarbeidsinstruksen er i tråd med de rettslige rammene etter gjeldende rett. Høyesterett har i Rt-2013-9 uttalt seg om samarbeidet i Transocean-saken (Arcade Drilling AS, dokumentinnsyn), og utaler:

"(32) Utan at det er nødvendig for utvalet å gå inn på detaljane i det lagmannsretten elles har uttala, kan utvalsfleirtalet ikkje sjå at lagmannsrettens lovtolking her er uriktig.

(33) Samarbeidet mellom skatteetaten og politiet i saka no har såleis klare likskapar med situasjonen i Rt-2012-1481, der det også var eit samarbeid basert på samarbeidsavtalen og der dei tilsette i skatteetaten hadde vore under instruks frå påtalemakta. Fleirtalet viser til at samarbeidsavtalen er omhandla i Rt-2009-1109, Rt-2012-1227 og altså i Rt-2012-1481, utan at det i noko av avgjerdene er stilt spørsmål ved bruken av slik avtale. Det må vere rett når lagmannsretten legg til grunn at det ikkje er formkrav til ein slik avtale, såleis kan også ein avtale med avvikande innhald gi grunnlag for å sjå på samhandlinga som gjennomført av ei etterforskingsgruppe.

(34) Forsvararane har vidare halde fram at det strir mot habilitetsreglane at ein og same person deltek både i den strafferettslege etterforskinga og i den sivilrettslege skattebehandlinga, og at dette må gjere at dokument ikkje kan vere tilgjengelege for dei tiltala men vere interne i påtalemakta. Om

dette skriv lagmannsretten at «eventuell inhabilitet hos en ansatt i skatteetaten ikke kan få betydning for innsynsspørsmålet når det er klart at den ansatte har tiltrådt etterforskingsteamet». Lagmannsretten viser også til at føresetnaden i samarbeidsavtalen nettopp er ei slik dobbeltrolle, og at det er først ved denne det kan oppnåast vesentleg effektivisering og kvalitetsheving. I Rt-2009-1109, som gjaldt mellom anna skatte- og avgiftsunndraging, var det gjort gjeldande at revisorar frå skattestyresmaktene, som var krenka i saka, var inhabile til å delta i etterforskinga. Synsmåten førte ikkje fram, jf. avsnitta 15 og 44. Spørsmålet er ikkje direkte omtala i Rt-2012-1481, men det går klart fram at dei tilsette i skatteetaten i ein periode arbeidde om lag halvparten av tida hos politiet og med det den andre halvparten hos skatteetaten. Om dei arbeidde med likninga i same sak er ikkje sagt. Det følgjer likevel av dette at tilsetjingshøve og arbeid hos skatteetaten parallelt med etterforsking hos politiet normalt er greitt. Ein tilsett ved ein kontrolletat må såleis kunne delta i vidare forfølging av eit mogeleg strafflagt tilhøve ved å gå inn i ei arbeidsgruppe i politiet. Det er såleis etter utvalsfleirtalet sitt syn heller ikkje her nokon feil ved lagmannsrettens lovtolking."

Skattedirektoratet er etter dette av den klare oppfatning at samarbeid i medhold av gjeldende samarbeidsavtaler og instrukser er i tråd med objektivitetskravet. Videre at det konkrete samarbeidet i Transocean-saken var i tråd med objektivitetskravet, jf. siterte Høyesterettsdom i Rt-2013-9.

Det fremtidige samarbeidet mellom politi og skatteetaten

Når man har fastsatt de rettslige rammene for et samarbeid, blir det neste spørsmålet i hvilken utstrekning det faktisk bør foregå et operativt samarbeid mellom etatene og eventuelt hvor tett et slikt samarbeid bør være. I denne vurderingen er det særlig rettssikkerhetshensyn knyttet til at forvaltningsorganene foretar egne og uavhengige vurderinger som må veies opp mot hensynene til effektiv ressursutnyttelse og kriminalitetsbekjempelse.

Skattedirektoratet har i brev av 18. september 2017 til Riksadvokaten fremhevet at Transocean-saken, på grunn av sitt omfang og kompleksitet, ikke er representativ for det store flertallet av saker der politi og skatteetaten samarbeider. Selv om evalueringen gir viktige innspill til en vurdering av behov og rammer for et operativt samarbeid, bør dette utredes i en bredere sammenheng. Vi viser i denne sammenheng også til direktoratets høringsuttalelse til særorganutredningen i NOU 2017:11 i brev av 30. november 2017 til Justis- og beredskapsdepartementet.

Skattedirektoratet viser videre til at en vurdering av et fremtidig samarbeid også må ses i sammenheng med tiltak som motvirker risiko for manglende objektivitet og distanse til saken. Det vises blant annet til Riksadvokatens henvisninger om statsadvokatenes faglige ledelse i rundskriv RA-2017-1 (side 12):

"*Objektivitetsprinsippet er ufravikelig, og skal ivaretas gjennom alle stadier av straffesaksbehandlingen, jf. straffeprosessloven § 55 fjerde ledd. Kravet til objektivitet tilsier at det må utvises både evne og vilje til å vurdere et saksforhold med ulike innfallsvinkler og at bevis som innhentes undergis faglige og kritiske vurderinger. Det må være åpenhet for nye opplysninger og utvises vilje til å revurdere tidligere teorier og oppfatninger. Objektivitetskravet medfører ikke at*

påtalemyndigheten skal innta en fjernere rolle under etterforskingen, for derved å sikre en kritisk distanse til saken før den påtaleavgjøres. Men man må være seg bevisst de mekanismer som erfaringsmessig svekker objektiviteten, og iverksette tiltak som kompenserer for det."

Objektivitetskravet tilsier ikke at det skal være et vanntett skott mellom de ulike myndighetene, men at det er viktig å ha kvalitetssikringstiltak for å sikre at myndighetsorganene både treffer riktige beslutninger og sikrer tilliten til objektivitet.

For Skattedirektoratet er det viktig at hensynet til distansert og objektiv vurdering ikke tilsier at kontrolletatene bør være avskåret fra å bistå i etterforskningen og iretteføring av straffesaker. Dette gjelder både den direkte bistanden gjennom deltagelse i etterforskningsteam og ved at skattemyndighetene parallelt behandler de forvaltningsmessige sidene av saken gjennom utredning, vedtak og eventuell klagebehandling. Skattedirektoratet er positiv til at det foretas en felles gjennomgang av de ulike avtalene og rutinene for operativt samarbeid mellom politi og skatteetaten. Gjennomgangen kan ha et fokus på kvalitetssikring av avgjørelser, oppfølging av objektivitetskravet/habilitetskravet og at rutinene for samarbeid sikrer nødvendig tillit utad.

Med hilsen

Hans Christian Holte
Skattedirektør

Jan M. Magnus
Direktør
Rettsavdelingen

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer