



Handelshøyskolen BI

MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	25-01-2023 09:00 CET	Termin:	202310
Sluttdato:	22-05-2023 12:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202310 11644 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Navn:

Guro Granvin Enger

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Er skattesaker en faktisk prioritet hos politiet eller kun tilsynelatende?		
Navn på veileder *:	Eivind Furuset		
Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:	Nei	Kan besvarelsen offentliggjøres?:	Ja

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	12
Andre medlemmer i gruppen:	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

ER SKATTESAKER EN FAKTISK PRIORITET HOS POLITIET ELLER KUN TILSYNELATENDE?

PROSJEKTOPPGAVE VED
HANDELSHØYSKOLEN BI

MAN2915
SKATTEPROSESS

22.05.2023, BI NYDALEN

Innholdsfortegnelse

1 Innledning	3
1.1 Problemstilling og avgrensning av oppgave	3
2 Politiets henleggelses- og påtalepraksis i skattesaker	5
2.1 Skatteunndragelse, hva er det?.....	5
2.2 Omfang av skatteunndragelser	7
2.3 Strategi for arbeid mot skattekriminalitet hos politiet vs. skattemyndighetene	8
2.4 Administrative reaksjoner skattesaker	11
2.5 Samarbeidet mellom skattemyndighetene og politiet, ansvarsfordeling	15
2.6 Hvordan burde ansvaret mellom skatteetat og politiet fordeles i fremtiden for å sikre at færre skattesaker henlegges og at etterforskningen fører til flere påtaler?	19
3 Oppsummering	21
3.1 Hva er flaskehalsen når det kommer til skattesaker?	21
4 Litteraturliste og rettskilder	23
5 Vedlegg.....	28

1 Innledning

1.1 Problemstilling og avgrensning av oppgave

Problemstillingen vi ønsker å gå nærmere inn på i denne prosjektoppgaven er følgende: *Hvordan er politiets henleggelses- og påtalepraksis i skattesaker? Eller satt mer på spissen; er skattesaker en faktisk prioritert hos politiet eller kun tilsynelatende?*

Administrative reaksjoner tilknyttet skattesaker følger av kapittel 14 i Lov om skatteforvaltning av 27. mai 2016 (sktflv. § 14-3 flg.) fra skattemyndighetenes side. Administrative reaksjoner fra politiets side følger av § 378 til § 381 i Lov om straff av 20. mai 2005 (strl.).

Vi vil i denne oppgaven starte med å definere hva skatteunndragelse er for noe og undersøke om statistikk fra Politidirektoratet over antall anmeldelser fra skatteetat til politiet sier oss noe om vår problemstilling. Videre vil vi se på om strategien til politiet sammenliknet strategien til skattemyndighetene forklarer oss noe om årsaken til hvorfor skattesaker får ulik prioritet hos de to instansene. Tilhørende vil vi se på hvilke hjemler som foreligger fra de to partene for å ilegge skattyter administrative reaksjoner når skattyter beveger seg over grensene for lovlig tilpasning til regelverket. Vi vil i den forbindelse se på om det er noen likhetstrekk mellom de to regelsettene, og også hvilken prioritet det er mellom de to regelverkene i tilfeller der en skattesak kan behandles av begge regelsett. Avslutningsvis vil vi i denne oppgaven se på om samarbeidet eventuelt kunne vært utformet på en annen måte i fremtiden for å sikre at færre saker henlegges hos politiet, og tilhørende at flere skattesaker fører til en påtale.

Vi kommer i denne oppgaven ikke til å gå noe nærmere inn på vilkårene for omgåelse i § 13-2 etter Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999, de grunnleggende vilkårene for straff etter strl., saksbehandlingsregler etter sktflv. § 14-8 til § 14-11 og hvilke ulike håndhevingsinstanser vi har i Norge i dag. Videre vil vi i denne oppgaven ikke gå noe nærmere inn på informasjonsflyt eller utfordringer som kan oppstå med taushetsplikten mellom de to instansene vi ser på i denne oppgaven. Vi vil heller ikke gå noe nærmere inn på andre fastsettingsmodeller enn hovedregelen etter sktflv. om egenfastsetting. Fokuset i denne oppgaven vil ligge på samarbeidet mellom skattemyndighetene og politiet i skattesaker, og tilhørende hvordan politiets henleggelses- og påtalepraksis er i nettopp skattesaker.

1.2 Bakgrunn for problemstilling

Det er stadig nye saker om skatteunndragelse som kommer frem i medias lys. Et kjent eksempel den senere tid er den såkalte Carew-saken. John Carew ble dømt til ubetinget fengselsstraff for grovt straffesvik. Han ble dømt for å ha unnlatt å oppgi skattepliktig inntekt på ca. 12,8 millioner kroner og en formue på 307 millioner kroner (Kaarbø & Scheel, 2023). Over en 6 års periode utgjorde dette i skatteunndragelse rundt 5,4 millioner kroner. Og straffen; kun 14 måneders fengsel og en bot på kr 540 000. Økokrims klare anbefaling i saken var fengsel 2 år, men Carew fikk strafferabatt som følge av tilståelse av faktiske forhold i retten.

Den groveste formen for økonomisk kriminalitet (økonomisk utroskap) straffes med fengsel i inntil 6 år (jf. strl. § 380). Andre former for kriminelle handlinger på den andre siden, straffes langt hardere etter strl. Det er ingen tvil om at straff er en stor byrde for den som blir rammet og bør utføres med varsomhet, men vi spør oss om skattytere som begår skatteunndragelse får tilfredsstillende sanksjoner for sine handlinger i dagens samfunn?

Alternativet til straff er fra skattemyndighetenes side å ilegge tilleggsskatt, tvangsmulkt eller gebyrer. Skattekrimsjef Nielsen sier i en artikkel i 2021 at «*De siste fire årene har Skatteetaten gitt tilleggsskatt i over 4000 saker. Men i de mest alvorlige sakene er ikke denne reaksjon nok* (Flaaten & Brudvik, 2021)». Tilleggsskatt er ikke en effektiv sanksjon fra skattemyndighetenes side, med bakgrunn i at skattyter i de fleste tilfeller av skattesaker aldri kommer til å betale denne tilleggsskatten. Så vi spør oss på hvilken måte denne reaksjonen da virker preventiv?

Bakgrunnen for at vi i denne oppgaven ønsker å sette søkelys på henleggelses- og påtalepraksis i skattesaker, er at skatteunndragelse fører til store inntektstap for staten og følgende betydelige midler som ikke kommer fellesskapet til gode (NOU (2009:4), s. 21). Staten fikk i 2022 inn 2 063 milliard kroner i skatte- og avgiftsinntekter (Finansdepartementet, 2022). Til sammenlikning anslår Økokrim at straffbar unndragelse av skatter og avgifter utgjør omtrent 130 milliarder kroner årlig (Skarpaas, 2013).

I såkalte skatteparadiser utenfor Norge estimerte Tax Justice tilbake i 2012 at «*at least \$21 to \$32 trillion as of 2010 – has been invested virtually tax-free through the world's still expanding black hole of more than 80 "offshore" secrecy jurisdictions. We believe this*

range to be conservative (...) (Henry, 2012, s. 5)». Tallene er nå noen år gamle, men vi må anta at problemet er like stort og omfattende også i dag.

Skatteunndragelse fører også til konkurransevridning og omfordeling av kostnader i samfunnet, siden de som unnlater å betaler skatt og avgifter, ikke har samme utgifter og dermed kan tilby lavere priser på tjenester og varer. Typiske andre konsekvenser av skatteunndragelse, er at skatteunndragelse kan medføre rettighetstap hos den enkelte.

I tillegg så er en annen viktig side som gjør at vi ønsker å se nærmere på denne problemstilling, det faktum at det i dag benyttes mye ressurser i flere ulike instanser for å forebygge, oppdage, dokumentere og etterforske slike typer saker. Men hva er poenget med å benytte så mye ressurser på skattesaker fra skattemyndighetenes side, når disse sakene i neste instans hos politiet i stor grad blir henlagt?

Skattekrimsjef Erik Nilsen oppsummerer problematikken rundt skattesaker svært godt i en artikkel i E24: «I fjor anmeldte Skatteetaten 137 saker til politiet på landsbasis. Over halvparten av sakene fra Skatteetaten som politiet ferdigbehandlet i samme periode ble henlagt (...). Ofte var det kapasitetshensyn som lå bak henleggelsene (Flaaten & Brudvik, 2021)».

På den andre siden sett fra politiets, hva mener de er årsaken til den store graden av henleggelse og lite påtaler tilknyttet skattesaker? Med andre ord, hva er flaskehalsen? Nettopp disse problemstillingene, ønsker vi å se nærmere på videre i vår oppgave.

2 Politiets henleggelses- og påtalepraksis i skattesaker

2.1 Skatteunndragelse, hva er det?

Før vi går noe videre inn på selve hovedproblemstillingen i oppgaven vår, så er det viktig å definere hva skatteunndragelse er for noe:

Skattesvik eller skatteunndragelser er samlebegrep brukt om det å unndra ulike typer skatter -som formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, særavgifter og toll- fra staten. Den straffbare handlingen består i å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, når dette kan føre til en skattemessig fordel (Lunde, 2017).

Typiske eksempler på skatteunndragelse er å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger i skattemeldingen, eller helt unnlate å gi opplysninger du har plikt om å oppgi (Lunde, 2017).

Videre så må det dras opp et skille mellom skatteplanlegging, skatteomgåelse og skatteunndragelse for å forstå hva slags type disposisjoner som vi snakker om i denne oppgaven. For det er viktig å påpeke at mange former for skattetilpasning er helt lovlig. For eksempel så er det å optimalisere selskapsstrukturen ikke ulovlig i seg selv. Eller det å velge en investering fremover en annen, fordi den kan kostnadsføres. Disse transaksjonene aksepteres av skattemyndighetene da de ikke strider med skattereglenes formål. De er eksempler på helt lovlig skatteplanlegging.

Gjennomfører man på den andre siden disposisjoner som strider med skattereglenes formål, så beveger skattyter seg fort over til område for skatteomgåelse og tilhørende risiko for gjennomskjæring av disposisjonen som vi finner i § 13-2 i sktl.

Vilkårene for gjennomskjæring er at det må foreligge en «*disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner*» (jf. sktl. § 13-2 (2)), det må foreligge en «*skattefordel*» (jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav a) og «*hovedformålet*» med disposisjonen må ha vært å spare skatt (jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav a). Siste vilkåret i paragrafen, er en totalvurdering av om omgåelse foreligger (jf. sktl. § 13-2 (3)). Vi går ikke videre inn på drøfting av vilkårene for gjennomskjæring, men det er sentralt å ha med seg at selve hovedformålet til skattyter med å gjennomføre disposisjonen må ha vært å spare skatt.

Hvorvidt disposisjonen som er gjennomført av skattyter risikerer å bli gjenstand for gjennomskjæring, er opp til skattemyndighetene å vurdere jf. sktl. § 13-2 (1) og reglene er en «*kan*» bestemmelse. Men dersom regelen for gjennomskjæring benyttes i et typetilfelle, så kan det følge av det forvaltningsrettslige forbudet mot usaklig forskjellsbehandling at den må anvendes også i andre tilsvarende tilfeller (Zimmer, 2021, s. 69).

Imidlertid så er det viktig å påpeke at selv om det er adgang til gjennomskjæring, så er skatteomgåelse som regel verken å anse som ulovlig eller straffbart. Det er først på det tidspunkt når «*disposisjonen medfører opplysningssvikt som kan føre til skattemessige fordeler, og man dermed står i fare for å ha gjort seg skyldig i skatteunndragelse, grensen til det straffbare er overtrådt (Iversen, 2021)*». Men når foreligger det opplysningssvikt?

Hvorvidt det foreligger opplysningssvikt, må sees i sammenheng med fastsettingsplikten etter skftvl. kapittel 8 og 9. Tilhørende må rekkevidden av skattyters informasjonsplikt vurderes konkret ut fra hvilke materielle skattehemler som er aktuelle.

Et typisk eksempel på opplysningssvikt er å holde noe inntekt utenfor skattegrunnlaget som innrapporteres på skattemeldingen eller å dra ned skattegrunnlaget ved å dra inn kostnader som ikke vedrører skattyter.

Det er oppsummert tilfeller av skatteunndragelse der det foreligger opplysningssvik og hvor skattyter risikerer å møte administrative reaksjoner etter kap. 14 i sktflv. eller strl. § 378 til § 381 vi ser på i denne oppgaven.

2.2 Omfang av skatteunndragelser

Videre er det sentralt å se på statistikk fra Politidirektoratet over skattemyndighetenes anmeldelser til politiet tilknyttet skattesaker. Forteller denne oss noe sentralt om hvordan politiets henleggelses- og påtalepraksis er i skattesaker?

Tabell 1 (vedlagt nedenfor) og tabell 2-4 (se vedlegg vedlagt etter bibliotek) viser statistikk fra Politidirektoratet over anmeldelser fra skatteetaten til politiet tilknyttet skattesaker. Statistikken fordeler seg på anmeldte lovbrudd, påtaleavgjorte lovbrudd og straffereaksjoner.

	2020	2021	2022
Anmeldte lovbrudd, i alt	303	294	256
- Skatt- og avgiftsrelaterte lovbrudd, i alt	211	211	207
--- Skattesvik	25	44	20
--- Grovt skattesvik	97	143	105
--- Andre skatt- og avgiftsrelaterte lovbrudd	89	24	82
- Regnskapsovertredelse	61	49	29
- Bedrageri, i alt	6	8	4
- Hvitvasking	2	3	2
- Korrupsjon og påvirkningshandel	2	2	0
- Underslag	3	3	1
- Økonomisk utroskap	6	4	2
- Andre lovbrudd	12	14	11

Tabell 1. Anmeldte lovbrudd 2020-2022. (Politidirektoratet, 2023, s. 1).

Som vi ser i tabellen ovenfor så er 207 av totalt 256 anmeldte lovbrudd fra skatteetatens side skattesaker. Med andre ord er skatt- og avgiftsrelaterte saker de lovbruddene som skatteetaten anmelder mest. Men det mest sentrale å trekke frem ut fra oversendt statistikk fra Politidirektoratet, (se tabell 2 i vedlegg) er at påtaleavgjorte lovbrudd (definert som straffesaker som er påtaleavgjort i statistikkområdet i tabellforklaring fra Politidirektoratet) har gått drastisk ned fra 408 i 2021 og til 194 i 2022. Med andre ord, en nedgang på 214 påtaleavgjorte lovbrudd og tilhørende et tydelig tegn på at færre anmeldte skattesaker det siste året har ført til påtale hos politiet.

Vi utfordret seksjonsleder Rune Skjold i Oslo Politidistrikt på hva som kan være årsaken til denne drastiske nedgangen i et møte 5. mai 2023. Han mener at statistikken ikke er helt

riktig som følge av at en god del av sakene som vedrørte 2022 først ble registrert i 2023. I tillegg presiserte han at det som er viktig å få frem med statistikken, er at i de sakene hvor det tas ut påtale i flere hjemler, så blir en sak registret som flere påtaleavgjorte saker. Dermed reflekterer ikke tallene nødvendigvis antall skattesaker og det er viktig ha med seg at vi ikke entydig kan dra en klar konklusjon ut fra statistikken oversendt fra Politidirektoratet.

Statistikken fra Politidirektoratet viser samtidig tydelig at det anmeldes færre saker fra skatteetaten til tross for at det med stor sannsynlighet ikke er færre skattesaker enn tidligere år. Man skulle jo i utgangspunktet tro at antall anmeldelser fra skatteetaten enten økte eller i det minste var stabil ut fra antall skattesaker vi har i dag, og ikke at det var en nedgang i antall anmeldelser.

Vi stilte oss innledningsvis et spørsmål til om årsaken til den store henleggelses-praksisen hos politiet skyldes knappe ressurser eller lav prioritet? Ser vi på tabell 3 i vedlegg, så er det av totalt 194 påtaleavgjorte lovbrudd for 2022, kun 7 saker som er henlagt på grunn av manglende saksbehandlingskapasitet (mot 6 saker 2021 og 39 saker 2020).

Rune Skjold fortalte i samtale at Oslo politidistrikt de siste årene har kommunisert til skattemyndighetene at de ikke har kapasitet til å behandle alt av anmeldelser. Tilhørende mener han at dette også er noe av årsaken til at antall anmeldelser fra skatteetaten har gått ned. Skjold fortalte videre at «*Oslo Politidistrikt står for rundt 60 % av skattesakene i Norge, og det sier seg dermed seg selv at de dermed ikke kan håndtere alle disse sakene*». Skatteetaten velger dermed trolig i mange tilfeller å heller ilegge skattyter tilleggsskatt enn å anmelde skattesaker som de vet at i neste instans med stor sannsynlighet kommer til å bli henlagt.

En annen side som er viktig å merke seg, er at av de 194 påtaleavgjorte lovbruddene (se tabell 3 i vedlegg), så har 20 lovbrudd andre avgjørelsestyper (stillet i bero eller henlagt og overført til forvaltningsorgan (Lov om rettergangsmåten i straffesaker av 22. mai 1981 og tilhørende § 71 c (strpl.))). Utfordringen med at en sak blir overført tilbake til forvaltningen etter strpl. § 71 c vil vi se mer på videre i oppgaven i underkapittel 2.5.

2.3 Strategi for arbeid mot skattekriminalitet hos politiet vs. skattemyndighetene

Vi startet innledningsvis med å spørre oss om skattesaker faktisk er en prioritet hos politiet eller kun tilsynelatende. Videre er det sentralt å se på hva strategien til de to offentlige myndighetene er når det kommer til skattesaker. Spurt med andre ord; gjør det at de to etatene har ulike strategier at skattesaker prioriteres forskjellig?

Skatteetaten sin strategi når det kommer til bekjempelse av økonomisk kriminalitet er at «*Vi skal jobbe sammen med andre for at skattekriminalitet forhindres og får konsekvenser raskere (Skatteetaten, 2023)*». Videre sier skatteetaten på sine nettsider at «*I samarbeid med andre skal vi utnytte kompetanse, handlingsrom og sanksjonsmuligheter på tvers. Vi skal reagere raskere, både når vi vurderer, forbereder og gjennomfører saker*».

Skatteetaten skal på den ene siden sikre god etterlevelse av skattereglene (Holte, 2018). På den andre siden skal de hensynta skattyters påkjenning ved å være utsatt for kontroller og rettslige avklaringer. Holthe forteller videre i sin kronikk på Skatteetatens nettsider at

Samfunnet har mye å tjene på å utnytte etatens spisskompetanse i skattesaker. Det er viktig at dette ikke er et spørsmål om kapasitet. Skatteetaten skal ikke bøte på manglende ressurser i politiet. Men den særskilte kompetansen vi har, må kunne tas i bruk som bistand i etterforskning av mulig skattekriminalitet. Jeg mener det er viktig og riktig at vi bruker vår spisskompetanse i egen saksutredning og som bistand til politiets etterforskning. (...) Godt belyste skattesaker både sivilt og i straffesporet er den beste beskyttelsen rettsikkerheten kan ha.

Politiets virksomhetsstrategi på den andre siden er tilgjengelige polititjenester, beredskap mot alvorlige samfunnstrusler og trygghet i det digitale rom (Politiet, 2023). Videre skriver politiet på sine nettsider at «*Politiet gjør størst nytte for seg dersom den samlede innsatsen bidrar til å redusere kriminalitet og uønskede hendelser, redusere skadevirkningene og hindre gjentakelse. Forebygging er derfor politiets hovedstrategi og skal ligge til grunn for all oppgaveløsning (Politiet, 2023)*».

Samarbeidet mellom politiet og skatteetaten for å arbeide med å bekjempe skatteunndragelser, er nedfelt i en egen samarbeidsavtale (Samarbeidsavtalen av 15. august 2005 mellom politi og påtalemyndighet og skatteetat) med tilhørende instruks (Riksadvokaten, 2019). Et viktig tiltak for å sikre god flyt i dette samarbeidet er den såkalte bistandsrevisorordningen. Ordningen innebærer at en skatterevisor (revisor som arbeider på politiets hjemler) bistår politiet i behandlingen av skatte- og avgiftssaker (Matre, 2012).

Hugo P. Matre påpeker godt i en artikkel i Skatterett en mulig årsak til at skattesaker prioriteres forskjellig hos politiet sammenliknet skatteetaten: «*De to etatene er underlagt forskjellige regelverk som reflekterer ulikheten i berørte interesser. Mens*

skatteetaten arbeider innen spesiell forvaltningsrett, utøver politietaten sitt monopol på etterforskning og påtale innenfor rammen av politirett og straffeprosess med tilhørende rettsikkerhetsgarantier (Matre, 2012).

Riksrevisjonen trekker frem i sin undersøkelse en annen mulig side, nemlig det at «(...) Virksomhetenes ressursituasjon og krav til egen måloppnåelse gjør det også vanskelig å prioritere samarbeid om kontrollaktiviteter som ikke er omfattet av etatenes egne kontrollplaner (Riksrevisjonen, 2008)».

Et typisk eksempel i denne sammenhengen er det at politiet blir målt på oppklaringsgrad i sine saker. Dette vil helt klart påvirke hva slags type saker de velger å ta på seg og videre etterforske. Tilhørende spiller nok også hvilke fokusområder eller type saker politiet skal prioritere sett opp mot sin strategi om å jobbe forebyggende, en viktig rolle for hvilke typer saker de tar på seg.

En annen side som vi tenker er relevant å trekke frem i denne sammenhengen, som kan være en årsak til at politiet opplever prioritet av skattesaker annerledes enn skatteetaten, er måten de to etatene er organisert på. Politiet er inndelt i distrikter, mens skatteetaten er landsdekkende. Skatteetaten er dermed segment basert, mens politiet regionalt basert. Dette medfører tilhørende at skatteetaten til enhver til kan prioritere ressurser ut fra de mest alvorlige skattesakene, mens politiet må prioritere ut fra alvorlighetsgrad på alle mulige typer kriminalitet. Men det er viktig å trekke fram at ressurser tilgjengelig til skattesaker, også varierer veldig i de ulike politidistriktene.

Richard Røed (leder for avsnitt for økonomi og miljøkriminalitet i Innlandet politidistrikt), beskriver forskjellen i politidistrikt i samtale 14. mars 2023 med at «Oslo Politidistrikt mener at det er politiet som skal etterforsker sakene og da i sin helhet, og tillater således i liten grad involvering av skatteetaten. Innlandet velger å se på Skatteetaten som en ressurs mot samme mål. Altså forfølge skattesvikere». Men han presiserer samtidig med tanke på knapphet på ressurser at «Skattesaker er ikke mer typiske en andre saker når det kommer til henleggelse. Vi har rett og slett i perioder for mange saker å håndtere og da vil noen saker ta for lang tid å ferdigstille». Det som imidlertid er viktig påpeke med tanke på Røeds uttalelse her, er at han jobber i Innlandet politidistrikt og at dette er hans forståelse av situasjon.

Oslo Politidistrikt er i motsetning til Innlandet Politidistrikt et typisk politidistrikt hvor ressursene ofte må prioriteres annerledes da de ofte har saker de anser som enda mer alvorlige. Som tidligere nevnt av Rune Skjold i Oslo Politidistrikt, så betyr ikke dette at

skattesaker ikke er en prioritet, bare det at ved mangel på ressurser, så må politiet velge å prioritere de mest alvorlige sakene.

Oppsummert kan det virke som at forskjellige strategier og hensyn hos politiet på den ene siden, og skatteetat på den andre siden, medfører at skattesakene får forskjellig prioritet hos de to etatene. Det er ingen tvil om at skattesaker er på agendaen og prioriteres hos begge. I samtale med både politiet (Rune Skjold og Richard Røed) og skatteetaten (Lasse Michaelsen), så virker de veldig fornøyde med samarbeidet. Men etterlevelsen er forskjellig. Og som vi har sett ovenfor, så medfører det at skatteetaten arbeider landsdekkende mens politiet arbeider ut fra ulike politidistrikt, at disse skattesakene får ulik prioritet, da ressurser varierer veldig fra politidistrikt til politidistrikt.

2.4 Administrative reaksjoner skattesaker

Som vi har sett ovenfor ut fra statistikk, så er det tydelig at mange anmeldte skattesaker fra skattemyndighetenes side aldri fører til noe påtale hos politiet. I tillegg er det en stor utfordring at mange saker blir henlagt. Hvilke alternativer har skatteetaten da til å gi skattyter reaksjoner når det foreligger opplysningssvikt og skattyter ikke kan forfølges i straffesporet, men i stedet må forfølges i forvaltningssporet? Det er videre sentralt å se på hvilke administrative reaksjoner kan gis fra forvaltningen sammenliknet med strafferettslig, når det foreligger opplysningssvikt i form av skatteunndragelse.

Hovedregelen etter sktfvl. er at skattyter egenfastsetter sitt grunnlag for skatt basert på en egenfastsettingsmodell (Skatteforvaltningshåndboken, 2023). Dette følger av sktfvl. § 9-1 (1). Skattyter må påse at det er innrapportert riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene, og har tilhørende en opplysningsplikt jf. sktfvl. § 8-1.

Bakgrunnen for at vi har en egenfastsettingsmodell, er at den skattepliktige selv best kjenner sitt grunnlag for skatt, og dermed har eget ansvar for å opplyse om sine forhold. Videre spør vi oss hva slags muligheter for ileggelse av administrative reaksjoner skatteetaten kan pålegge skattyter når de har avdekket at det foreligger opplysningssvikt?

Skattemyndighetene kan benytte seg av tvangsmulkt (sktfvl. § 14-1), tilleggsskatt (sktfvl. §§ 14-3 til 14-5), skjerpert tilleggsskatt (sktfvl. § 14-6) eller overtredelsesgebyr (sktfvl. § 14-7) som ulike administrative reaksjoner mot skattyter i skattesaker (går ikke inn på § 14-9 og § 14-12 i sktfvl. her).

Forskjellen mellom tvangsmulkt og tilleggsskatt oppsummeres godt i Prop. 38 L (2015-2016):

Tvangsmulkt kan ilegges i forkant for å skape et oppfylleelsespress, mens tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ilegges i etterkant som en sanksjon mot et lovbrudd. (...) Tvangsmulkt kan også ilegges når det er åpenbare feil ved de opplysningene som er gitt, og når den som har fått pålegg om bokføring, ikke retter seg etter pålegget (...). Skattemyndighetene skal legge tilleggsskatt når skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å gi pliktige opplysninger. Ordinær tilleggsskatt skal likevel ikke ilegges når skattepliktiges forhold kan anses unnskyldelige. (...) En slik ordning legger til rette for større grad av likebehandling av skattepliktige. Et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet hos den skattepliktige er mer skjønnspreget og kan lettere føre til forskjellsbehandling (Prop. 38 L (2015-2016), s. 15-17).

Imidlertid så er det viktig påpeke at bestemmelsen om tvangsmulkt etter sktfvl. § 14-1 en «kan»-bestemmelse. Skattemyndighetene må dermed vurdere om det er hensiktsmessig benytte seg av tvangsmulkt eller ikke. Tilhørende så er det de som har bevisbyrden for at vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt, tvangsmulkt og overtredelsesgebyr er oppfylt.

For å ilegge tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 og overtredelsesgebyr etter sktfvl. § 14-7, så kreves det kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at de objektive vilkårene i bestemmelsen er oppfylt (Harboe & Bugge, 2017, s. 375). Mens for å kreve tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-6, så skal både de objektive og subjektive vilkårene være bevist utover enhver tvil.

Det objektive vilkåret som er felles for illeggelse av tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt (sktfvl. § 14-3 og § 14-5), er at skatten ilegges skattepliktig og trekkpliktig som «*gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning*» (vilkåret om «*opplysningssvikt*»). Tilhørende kan opplysningssvikten føre til «*skattemessige fordeler*» (vilkåret om «*skattefølge*»). Det foreligger ingen subjektive vilkår. I begge tilfeller av tilleggsskatt så er det inntatt et vilkår om at det ikke foreligger uskyld (tilleggsskatt) eller at skattyter forstår eller burde forstå (nok med simpel uaktsomhet) at handlingen kan føre til skattemessige fordeler (skjerpet tilleggsskatt). Beviskravet er at det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt jf. RT-2008-1409 og Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) punkt. 8.9.3.

Beviskravet «*utover enhver tvil*» (klar sannsynlighetsovervekt) er tilføyd i regelverket for tilleggsskatt for å unngå å dømme uskyldige til straff. Tilhørende som for straff, så skal ikke tilleggsskatt ilegges med mindre man vet helt sikkert at slik opplysningssvikt foreligger.

Beviskravene ble godt illustrert i LG-2020-130954, der lagmannsretten kom frem til at det var kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at et låneforhold var fiktivt, men at dette ikke var bevist utover enhver rimelig tvil. Konsekvensen var at det fikk betydning for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt og for endringsadgang etter sktflv. § 12-6 (2), slik at endret skattefastsettelsen for årene før den alminnelige femårsfristen ble opphevet.

Vi må spørre seg om den høye graden av henleggelse av skattesaker hos politiet har ført til en større grad av bruk av tilleggsskatt hos skattemyndighetene? Men igjen, sett opp mot skatteetatens strategi om å forebygge skatteunndragelser, er dette egentlig et effektivt virkemiddel mot skatteunndragelser når skattyter i de fleste tilfeller aldri kommer til å betale denne tilleggsskatten?

Det som reiser en sentral utfordring i denne sammenhengen, er det at skattemyndighetene bare til en viss grad kan ilegge tilleggsskatt. Årsaken er at vi parallelt med skatteforvaltningens regler om tilleggsskatt, også har det såkalte legalitetsprinsippet som begrenser bruken av tilleggsskatt (følger av forvaltningsretten (§ 113 i Lov om Kongeriket Norges grunnlov av 17. mai 1814 (Grl.)) og tilhørende art. 7 i Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) med tilleggsprotokoller som ble inkorporert i norsk rett ved lov av 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven)).

Legalitetsprinsippet krever at bestemmelser som hjemler ileggelse av administrative reaksjoner, må være tydelige og klare slik at det for borgerne er forutberegnelighet når en sanksjon kan ilegges (jf. Prop. 62. L (2015-2016), s. 67). Tilsvarende krav finner vi i strafferetten i § 96 i Grl. Prinsippet bygger på at staten ikke kan gjøre inngrep i borgernes rettsstilling uten hjemmel i lov (Jusleksikon, 2021) og er ment å beskytte enkeltindividet mot staten.

Det er gjennom rettspraksis slått fast at ileggelse av tilleggsskatt med 30 prosent eller mer er å anse som straff etter EMK, og minimumsrettighetene i artikkel 6 (krav om rettferdig rettergang) skal således også gjelde for behandling av denne type saker. Artikkelen i EMK stiller krav om at det må foreligge lovhjemmel, bevisstyrke og fremgangsmåte ved ileggelse av tilleggsskatt (Holen, 2021).

Menneskerettsloven slår fast at EMK ved motstrid skal gå foran norsk rett (Harboe & Bugge, s. 378). Denne loven har dermed medført at kravet om klar sannsynlighetsovervekt er inntatt i regelverk. Tilhørende kan det jo tenkes at EMK gjør det noe mer utfordrende for skatteetaten å ilegge spesielt skjerpet tilleggsskatt. På den andre siden, er regelverket viktig i den forstand at sanksjonene ikke skal være for belastende for skattyter og sikre rettferdig rettergang.

Kravet om klar sannsynlighetsovervekt er også et vilkår i bestemmelsene i strl. om skatteunndragelse (strl. § 378 til § 381). Tilhørende er det ikke tillatt med dobbeltstraff (både sanksjoner fra skatteetaten og politiet) jf. EMK protokoll 7 artikkel 4. nr 1. Imidlertid så er forbudet ikke til hinder for at det kan gjennomføres lovlig parallellbehandling jf. RT-2010-1121. I tillegg ble det i 2016 i saken A and B v. Norway (no. 24130/11 og 29758/11) i Den europeiske menneskerettsdomstol i Strasbourg, åpnet opp for at tilleggsskatt og straff i straffesporet kan kombineres (Amble, 2016).

Administrative reaksjoner fra politiets side tilknyttet skatteunndragelse på den andre siden, følger av strl. § 378 til § 381. Bestemmelsene om skattesvik etter strl. erstatter tidligere straffebestemmelser i kap. 12 i Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 som ble opphevet og erstattet av sktfvl. i 2016. Vi forutsetter at de fire grunnvilkårene som må være til stede for å straffes etter strl. (se kap. 3 i strl.) er oppfylt.

Tilsvarende som for bestemmelsene om tilleggsskatt etter sktfvl. (sktfvl. § 14-3 til § 14-6) så har strl. benyttet følgende ord «(...) *straffes den som grovt eller uaktsomt gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler*» jf strl. § 380. I § 379 i strl. er det også tilføyet en setning tilknyttet grovt skattesvik om at paragrafen kommer til anvendelse «*også om det foreligger uvitenhet med hensyn til de momenter som gjør handlingen grov, når uvitenheten er grovt uaktsom*».

Bestemmelsen om grovt skattesvik (strl. § 380) er videreført i strl. og ikke i sktfvl. fordi det på skatterettens område kan være vanskelig å føre bevis om forsett (Johnsen, 2022). Imidlertid så følger det av både strl. § 378 og § 380 at det er tilstrekkelig med simpel uaktsomhet som kan medføre skattemessige fordeler. Selve kravet om forsett (strl. § 378) og grov uaktsomhet (strl. § 380) knytter seg til at opplysningene er innrapportert er uriktige, ikke fullstendige eller at opplysninger ikke ble gitt overhodet.

Det foreligger svært begrenset med rettspraksis om grovt uaktsomt skattesvik (strl. § 380). Per 2023 er det kun 2 høyesterettsdommer om grovt uaktsomt skattesvik, HR-

2022-1303-A og HR-2017-553-A. Førstvoterende dom ga en straffeutmåling på ett år og seks måneder for et unndratt avgiftsbeløp beregnet til 4,2 millioner kroner. HR-2017-553 A på den andre siden, ga en straffeutmåling på 120 dager betinget fengsel og kr 90 000 i bot for unndragelse av skatt på nærmere en million kroner. Med andre ord svært lave straffeutmålinger. Man må jo spørre seg om formålet med straff om å være forebyggende og preventiv er oppfylt, når straffeutmålingen er så lav? Ikke minst må man ikke glemme de enorme etterlevelseskostnadene som er pådratt for å bringe skattyter frem til domstol.

Dette støttes også opp av statistikken fra Politidirektoratet, hvor det i 2022 er avgitt 83 straffereaksjonene (se tabell 4 i vedlegg). Av de totalt 83 straffereaksjonene avgitt i 2022, så er det kun 16 tilfeller som har gitt betinget fengsel (1 tilfelle ved dom og 1 tilfelle tilståelsesdom) eller ubetinget fengsel (12 tilfeller ved dom og 2 tilfeller tilståelsesdom) over 6 måneder. Forelegg er gitt på 23 av de 83 skattesakene (27,7 % av totale straffereaksjoner for 2022).

Sammenlikner vi bestemmelsene i sktflv. med strl. tilknyttet økonomisk kriminalitet, ser vi at begge har med vilkåret om at skattyter burde ha forstått at handlingen medførte en skattefordel. Men hvor stor er denne fordelens beløpsmessig? Når anses denne skattefordelen å være vesentlig? For skattesvik (følger av strl. § 378) så er vesentlig skattesvik å anse som et beløp på halvannen ganger grunnbeløpet på handlingstidspunktet eller høyere (Johnsen, 2022). Dette tilsvarer omtrent 167 000 kroner per 2023 (Nav, 2023). Mens «*betydelig beløp*» i form av grovt skattesvik (følger av strl. § 379) er på en million kroner eller mer (Johnsen, 2022). Dette støttes opp i rettspraksis blant annet ved LB-2017-35848 og HR-2017-553-A.

Oppsummert så må vi nok fremdeles spørre oss om disse reaksjonene er effektive virkemidler som virker avskrekkende nok for skattyter til å ikke gjenta slike handlinger? Vi spør oss fremdeles hva det hjelper det å ilegge tilleggsskatt fra skattemyndighetenes side, når skattyter i de fleste tilfeller aldri kommer til å betale denne tilleggsskatten? Men igjen, hva slags alternativ har skattemyndighetene, når en så stor grad av skattesakene ikke blir forfulgt videre i straffesporet?

2.5 Samarbeidet mellom skattemyndighetene og politiet, ansvarsfordeling

Som vi har sett foreligger det hjemler for administrative sanksjoner i forbindelse med økonomisk kriminalitet både fra skattemyndighetenes og politiets side. Det som

imidlertid gjør det svært utfordrende, er det at det er tilnærmet identiske objektive materielle vilkår for tilleggsskatt og straff for skattesvik.

Videre må vi spørre oss om overtredelsen fra skattyters side skal forfølges etter forvaltningsrett eller strafferett? Som det fremkommer tydelig fra menneskeretten Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1, så er dobbeltstraff ikke tillatt. Det er med andre ord ikke adgang til å starte ny sak om tilleggsskatt for det samme forholdet som skattepliktig tidligere er endelig straffet eller frifunnet for, eller til å straffeforfølge noen for det samme forhold som han eller hun tidligere er ilagt tilleggsskatt for (Prop 88 L (2015-2016), s. 222).

Grove og veldig alvorlige overtredelser (dersom den skattemessige fordelingen som skattyter ville fått eller har fått utgjør et betydelig beløp) bør som hovedregel forfølges strafferettslig. Men når overtredelsen beveger seg over til å anses som et betydelig beløp, må vurderes fra tilfelle til tilfelle og beror på en totalvurdering. I kapitlet om administrative sanksjoner, nevnte vi at vesentlig beløp som tilsier grovt skattesvik ligger på rundt 1 million kroner. Igjen, er ikke dette en absolutt fasit. Hver sak må vurderes individuelt. Og det er ingenting i veien for at saken forfølges i begge spor. Samtidig, i et effektivitetshensyn, så bør saken helst forfølges i et spor.

På den andre siden så er det viktig å påpeke at straff bør brukes med varsomhet. Straff er den mest inngripende sanksjonen staten kan benytte seg av mot uønskede handlinger, og «*straff gir uttrykk for den sterkeste sosiale klander*» (Jensen, 2023). I tillegg så har straff den konsekvens at den har betydelige konsekvenser for vandelen.

Samtidig har vi ovenfor sett at alternativet til straff etter sktfvl. eventuelt er tvangsmulkt, overtredelsesgebyrer eller tilleggsskatt. Og hva hjelper denne reaksjonen, når skattyter i de fleste tilfeller aldri kommer til å betale disse reaksjonene?

Hvilket spor en overtredelse skal forfølges i tilknyttet skattesaker, er overlatt til forvaltningen. Unntaket er som nevnt ovenfor, de alvorlige og betydelige tilfellene, som må forfølges strafferettslig. Beløpsgrense er dermed satt som kriterium for å vurdere og trekke opp nærmere skillet mellom de to ulike kategoriene. Dette støttes opp av instruks om anmeldelse til påtalemyndighetene for skattesvik, regnskapsovertredelser og brudd på straffebestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen mv. av 14. desember 2018 og punkt 3 i instruksen som lyder som følgende:

Den som gir skattekontoret uriktige eller ufullstendige opplysninger som omfattes av bestemmelsene om skattesvik i straffeloven § 378, jf. § 379 og § 380, skal som hovedregel anmeldes når de skatte- eller avgiftsmessige fordeler utgjør et betydelig beløp. Selv om unndragelsen ikke utgjør et betydelig beløp, kan anmeldelse likevel foretas etter en samlet vurdering av lovbruddet. Det skal da særlig legges vekt på om unndragelsen er søkt gjennomført:

-på en planmessig måte,

-ved handlinger utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen eller

-ved misbruk av stilling eller tillitsforhold.

I tillegg er det i punkt 7 i instruks om anmeldelse til påtalemyndighetene nevnt at

I henhold til bestemmelsene i protokoll nr. 7 artikkel 4 til Den europeiske menneskerettskonvensjonen skal ikke en person anmeldes hvis vedkommende allerede er ilagt tilleggs katt eller ilagt overtredelsesgebyr for samme forhold. (...) Fremkommer det som overveidende sannsynlig at straffesak vil bli henlagt eller lede til påtaleunndragelse, kan anmeldelse etter punkt 3.2 normalt unnlates. Det samme gjelder når forhold ved overtredelsen gjør at straffeforfølgningen vil være en uforholdsmessig stor påkjenning.

Avslutningsvis i sammenligning av reaksjoner mellom de to partene, så er det også sentralt å dra inn strpl. § 71 c som vi trakk frem som en avgjørelsestype av de påtaleavtale lovbruddene i statistikken ovenfor. Paragrafen i strpl. § 71 c sier at «Påtalemyndigheten kan beslutte at saken henlegges og overføres til forvaltningen når en overtredelse kan medføre administrativ sanksjon, hvis vilkårene for straff eller offentlig påtale ikke er oppfylt, hvis det for øvrig er mest hensiktsmessig at forholdet forfølges administrativt». Med andre ord kan enkelte skattesaker igjen bli overført tilbake til administrative reaksjoner etter sktfvl. kap. 14 og en typisk reaksjon er da ileggelse av tilleggs katt.

Bakgrunnen for adgangen til overføring av straffesaker tilbake til forvaltningen, er å bidra til en

Mer effektiv håndheving ved at myndighetenes samlede ressurser og sanksjonsmuligheter kan ses i sammenheng. (...) Politiet og påtalemyndigheten skal prioritere å følge opp lovbrudd som er av alvorlig

karakter, eller som ikke anses å kunne sanksjoneres tilstrekkelig av forvaltningen. Ved lovbrudd som forvaltningen har forutsetninger for å avdekke og sanksjonere på en tilstrekkelig måte, skal forvaltningssporet benyttes (Riksadvokaten, 2022, s. 1).

En typisk beslutning etter strpl. § 71 c omfatter tilfeller der påtalemyndighetene velger å la være å etterforske saken på grunn av kapasitets- og ressurs hensyn (Prop. 62 L (2015-2016) s. 208). En annen side av saken kan være at påtalemyndighetene faktisk har bedre forutsetninger enn påtalemyndighetene for å vurdere å ilegge sanksjoner og eventuelt størrelse på denne. Fra påtalemyndighetenes side igjen, så er rettssikkerhetshensyn eventuelt et motargument som kan tale mot å overføre saken tilbake til forvaltningen (Prop. 62 L. (2015-2016), s. 209). Det foreligger ingen plikt til å overføre tilbake til forvaltningen, det er en skjønnsmessig vurdering.

Imidlertid så er det viktig med dialog om spørsmålet om overføring, for eksempel med tanke på om påtalemyndighetene er usikre på om det er hjemmel for å ilegge administrative reaksjoner og hvor streng administrativ sanksjon som er aktuell. Denne dialogen er ivaretatt gjennom samordningsplikten etter strpl. § 229 (3).

Som nevnt under kap. 2.2, så ble 20 av 194 påtaleavgjorte lovbrudd ført tilbake til forvaltningen i 2022 med hjemmel i strpl. § 71 c. Men et veldig sentralt spørsmål her som vi også løftet og diskuterte tidligere i oppgaven, er om det hjelper ilegge tilleggsskatt når skattyter i de fleste tilfeller aldri kommer til å betale denne tilleggsskatten og gjøre opp for seg? Administrative reaksjoner etter sktfvl. i form av tilleggsskatt vil dermed ikke ha noe effekt.

Både politiet og skattemyndighetene mener at samarbeidet mellom de to etatene fungerer godt. Men vi spør oss fremdeles om konsekvensen for skattyter av å begå skatteunndragelse, er streng nok under dagens regelverk til at skattyter neste gang ikke begår samme handlinger? Kan det ikke være risiko for at skattyter bare fortsetter i samme spor, da i det hele tatt oppdagelsesrisikoen for at slike handlinger avdekkes, er svært liten? Men igjen, spør vi oss hva alternativet til dagens regelverk for skattesaker er?

2.6 Hvordan burde ansvaret mellom skatteetat og politiet fordeles i fremtiden for å sikre at færre skattesaker henlegges og at etterforskningen fører til flere påtaler?

Vi startet innledningsvis med å spørre oss om skattesaker er en faktisk prioritet hos politiet, eller kun tilsynelatende? Som påpekt under kapitlet hvor vi så på forskjeller i strategi hos de to etatene, så er det ingen tvil om at skattesaker er en prioritet, men at disse sakene enkelte ganger må henlegges hos politiet i enkelte politidistrikt som følge av at de har saker akkurat på det tidspunkt hvor en skattesak blir anmeldt, som har en enda høyere alvorlighetsgrad. Antall ressurser begrenser dermed antall saker de kan etterforske, og tilhørende må en god del skattesaker henlegges. Men hvordan bør dette samarbeidet og ikke minst regelverket være i fremtiden for å sikre at færre skattesaker henlegges og ikke minst at flere skattesaker fører til påtale?

Et alternativ til at skattesaker forfølges i forvaltningssporet, kunne være at flere skattesaker forfølges i straffesporet og at flere saker kommer opp i domstolen. En fordel med å bringe enda flere skattesaker opp i domstolen, er å tydeliggjøre for skattyter at skatteunndragelse er et viktig fokusområde. Tilhørende ivaretar man også den tydelige strategien fra både skatteetat og politiet om å jobbe forebyggende.

En annen interessant side av denne saken, er jo om domstolen besitter den kompetansen som er nødvendig for å faktisk forstå selve kjernen i disse sakene. Enkelte mener at domstolen har for lite kompetanse til å vurdere disse sakene, som kan være svært kompliserte. Et alternativ kunne vært å ha opprettet en domstol tilsvarende som i Sverige (Ekobrottsmyndighet) hvor den nødvendige tverrfaglige kompetanse er samlet. Som en parallell har vi Økokrim her i Norge som skal besitte spisskompetanse på etterforskning og påtale av økonomisk kriminalitet, men vi har ingen egen domstol med denne kompetansen her i Norge.

På den andre siden, kan en utfordring med en slik kompetent domstol være at nøytralitetshensynet og at kravet til uavhengighet og rettferdig rettergang svekkes. Tilsvarende utfordring vil også kunne oppstå dersom politiet kun har ansatte med spisskompetanse på skatt. Det reises da et spørsmål til om etterforskningen fort kan bli for «*transsynt*» og at saken ikke er etterforsket i alle mulige retninger. Men igjen, vil det strenge kravet til klar sannsynlighetsovervekt, uansett hensynta dette kravet til at skattyter først blir dømt når det er klart at skatteunndragelse faktisk foreligger. Med andre ord må det foreligge rettferdig saksgang.

Tilsvarende er det et sentralt spørsmål om det hadde vært hensiktsmessig om skatteetaten selv fikk myndighet til å etterforske sakene? Utfordringen her er at det reises en god del habilitetsspørsmål. Som Richard Røed sier fra politiet: *«Jeg tror det er uheldig at skatt skal etterforske sine egne straffesaker fordi det uthuler objektivitets prinsippet idet skatt jo er den fornærmede part»*.

Ved intervju med Skatteetaten ved Lasse Michaelsen (seksjonssjef i Divisjon Innsats) den 24. april 2023 foreslår han heller at *«En annen løsning kunne vært at alle skattesaker ble etterforsket og påtalebehandlet av en landsdekkende enhet i politiet. Det vil si et slags Økokrim, men med personell over hele landet»*.

Et alternativ til enda flere saker opp i domstol, må være et enda større fokus på forebygging. Dette er også et tydelig fokusområde fra både politiet og skattemyndighetene. Et typisk tiltak kunne vært at skatteetaten hadde vært enda tidligere inne i tilfeller der skatteunndragelse forelå. Det kunne også da mest sannsynlig vært enklere å ta beslag eller inndra midler.

Men igjen, har vi jo selvfølgelig etterlevelseskostnaden som man ikke må glemme og som helt sikkert spiller en veldig sentral rolle for hvorfor både skatteetat og politiet arbeider som de gjør i dag. Begge fokuserer ressurser på de risiko- og fokusområdene som de anser som de viktigste. I tillegg er det ingen tvil om at de administrative kostnadene i dag er langt høyere enn hva de to partene faktisk greier å inndra ved å ilegge administrative reaksjoner.

Ytterligere lovregulering er nok trolig ikke løsningen. Det er nok heller viktig at politiet får bevilget mer midler til å ansette flere ressurser. I tillegg så er det viktig at disse ressursene er øremerket til skattesaker, og ikke blir «lånt» bort til andre saker.

Lasse Michaelsen fra Skatteetaten nevner i samtale med oss at:

Flere etterforskere og større andel sivilt ansatte etterforskere (disse har økonomibakgrunn og blir normalt værende lenger i jobben slik at de opparbeider seg bedre kompetanse) er viktig. Vi har også utarbeidet en nasjonal anmeldelsesmal, samt et vedlegg som skal gjøre det lettere for politiet å etterforske sakene fra skatteetaten. Vi forsøker også å bruke egne hjemler til bevissikring for å unngå å bruke politiets ressurser til ransaking og beslag. I Vest er det dessuten lånt ut revisorer som bistår under etterforskningen i mange saker de siste årene.

Avslutningsvis ønsker vi å løfte spørsmålet med hvorfor ikke forvaltningssakene fra skattemyndighetene er offentlige på samme måte som dommer som publiseres? Det blir en skjevhet, og tilleggsskatt får dermed ikke virket preventivt. Man må spørre seg hvorfor det ikke er mulig offentliggjøre forvaltningssanksjoner tilsvarende som sanksjoner fra påtalemyndighetene? Dette kunne kanskje vært et tiltak som hadde vært et like effektivt virkemiddel som mange av de administrative reaksjonene.

Oppsummert så er det utfordrende å komme med en entydig anbefaling til hvordan samarbeidet mellom de to instansene skal fungere i tiden som kommer, men det er ingen tvil om at innsatsen mot de kriminelle med stor fordel kunne blitt satt inn på et enda tidligere tidspunkt og at det trengs mer ressurser tilknyttet skattesaker. Men igjen, er utfordringen hvordan man skal fange opp disse tilfellene av skatteunndragelse enda tidligere og ikke minst hvordan det skal bevilges mer ressurser?

3 Oppsummering

3.1 Hva er flaskehalsen når det kommer til skattesaker?

Vi startet innledningsvis med å spørre oss hvordan politiets henleggelses- og påtalepraksis er i skattesaker.

Om vi skal forsøke å oppsummere våre funn i denne oppgaven, så må det være det at den store graden av henleggelses og manglende påtaler i stor grad trolig skyldes mangler på ressurser fra politiets side. Og ikke minst så gjør det at skatteetat og politiet har ulike strategier og hensyn, at disse skattesakene blir sett på som ulike viktighetsgrader når det kommer til prioritet av ressurser.

Som vi har sett ovenfor, varierer også henleggelsespraksisen i de ulike politidistriktene mye, som følge av variasjon i ressurser øremerket skattesaker. Enkelte distrikt har ansatte som jobber øremerket mot skattesaker, mens andre har ansatte som jobber med alle mulige typer kriminalitet. Dette igjen, vil selvfølgelig gi utslag i kapasiteten til en eventuell etterforskning av skattesaker.

Imidlertid så er det viktig tydeliggjøre at vi gjennom vår oppgave har sett at skattesaker virker få lite stor prioritet som andre saker hos politiet når skatteetat anmelder opplysningssvik, men at det er slik at det fra politiets side er slik at det er de mest alvorlige sakene som blir prioritert med tanke på ressurser. Skattesaker havner dermed noe lenger ned på listen da det ikke alltid anses som mest alvorlige sakene hos politiet.

Økt kompetanse eller endret samarbeid mellom politi og skattemyndighetene er trolig heller ikke løsningen da det kan true uavhengighet, tillitt og omdømme til begge parter. Og ut fra samtaler med både skatteetat og politiet, så virker det som at begge er fornøyde med samarbeidet og at dette fungerer godt.

Det er også viktig å få frem det poenget at det er en grunnleggende tanke bak straff og sanksjoner at det skal være en høy terskel for å ilegge slike typer av straff, da dette er en stor byrde for skattyter. Men som vi har sett så setter EMK begrensninger i ileggelse av tilleggsskatt. På den andre siden, må nok helt klart en større andel av skattesakene få administrative reaksjoner i straffesporet, slik at «*straff*» kan virke preventivt mot at flere skatteunndragelser gjennomføres. Forebyggende arbeid er jo hovedstrategi både fra skatteetat og politiet. Et annet tiltak som nevnt tidligere, er også det at forvaltningssaker med fordel kunne blitt offentlig publisert.

Oppsummert så må vi konkludere med at skatteunndragelse er en alvorlig form for kriminalitet som vi gjerne kunne sett at det ble satt enda flere øremerkede ressurser på tilknyttet etterforskning fra politiets side. Effekten ville da trolig vært færre henleggelses og den fordel at enda flere saker førte til en påtale i straffesporet. Flere skattesaker i straffesporet er helt klart nødvendig i tiden som kommer, da reaksjoner som ilegges i forvaltningssporet som vi har ovenfor i vår oppgave, ofte har liten eller ingen konsekvens for skattyter.

Onstad & Matre oppsummerer ulike i hensyn mellom skatteetat og politi godt med følgende ord: «(...) *Rettsikkerhetshensyn dominerer straffeprosessen, mens effektivitet står i sentrum for forvaltningens saksbehandlingsregler (Gjems-Onstad & Matre, 2012, s. 101)*».

4 Litteraturliste og rettskilder

Lover

Grunnlova (Grl.). *Kongeriket Noregs grunnlov* (LOV-1814-05-17). Hentet fra Lovdata.

<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1814-05-17-nn?searchResultContext=1271&rowNumber=1&totalHits=13450>

Ligningsloven (opphevet). *Lov om ligningsforvaltning* (LOV-1980-06-13-24). Hentet fra

Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NLO/lov/1980-06-13-24>

Menneskerettsloven (mrl). *Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett* (LOV-1999-05-21-30). Hentet fra Lovdata.

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-05-21-30>

Skatteloven (sktl). *Lov om skatt av formue og inntekt* (LOV-1999-03-26-14).

Hentet fra Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14?q=skatteloven>

Straffeprosessloven (strpl). *Lov om rettergangsmåten i skattesaker* (LOV-1981-05-22-

25). Hentet fra Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1981-05-22-25>

Lovforarbeider, bindende forhåndsuttalelser, tolkningsuttalelser o.l.

Instruks om anmeldelse til påtalemyndighetene. *Instruks om anmeldelse til*

påtalemyndigheten for skattesvik, regnskapsovertredelser og brudd på straffebestemmelser i skatte og avgiftslovgivningen mv (FOR-2018-12-14-2158). Hentet fra Lovdata.

<https://lovdata.no/dokument/LTI/forskrift/2018-12-14-2158>

Ot.prp.nr. 82 (2008-2009). *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tileggsskatt).*

Finansdepartementet.

<https://www.regjeringen.no/contentassets/cbe55212ad8d4b81a69ee5669c72d8d6/no/pdfs/otp200820090082000dddpdfs.pdf>

Prop. 38 L (2015-2016). *Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)*.

Finansdepartementet.

<https://www.regjeringen.no/contentassets/85c4785c72ed464e980a71bba0e04d1d/no/pdfs/prp201520160038000dddpdfs.pdf>

Prop. 62 L (2015-2016). *Endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.)* Justis- og beredskapsdepartementet.

<https://www.regjeringen.no/contentassets/9909a4262d98469499e2fa5c55851ffe/no/pdfs/prp201520160062000dddpdfs.pdf>

NOU (2009: 4). *Tiltak mot skatteunndragelser*. Skatteutvalget.

<https://www.regjeringen.no/contentassets/0cfde5dc6ea744d99b0d95ebd62b2838/no/pdfs/nou200920090004000dddpdfs.pdf>

Rettspraksis

HR-2017-553-A

HR-2022-1303-A

LB-2017-35848

LG-2020-130954

RT-2008-1409

RT-2010-1121

Juridisk litteratur

Gjems-Onstad, O. & Matre, H.P. (2012). *Skatteprosess* (1. utg.).

Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Harboe, E. & Bugge, M. B. (2017). *Skatteforvaltningsloven Kommentartutgave*. Oslo:

Universitetsforlaget AS.

Zimmer, F. (2017). *Lærebok i Skatterett* (9. utg.). Oslo: Universitetsforlaget AS.

Annen faglitteratur

Johnsen, A. (2022, mai 06.). *Karnov lovkommentarer*. Hentet fra Lovdata.

https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2005-05-20-28/KAPITTEL_2-15 og https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2016-05-27-14/KAPITTEL_14

Skatteforvaltningshåndboken 2023. Hentet fra Skatteetaten.

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshåndboken/gjeldende/kapittel-9-fastsetting/ID-9-2.001/>

Artikler og nettsider

Amble, G.W. (2016, november 16.). *EMD – Dom avsagt i sak mot Norge*. Hentet fra

Lovdata. [https://lovdata.no/artikkel/emd -
_dom_avsagt_i_sak_mot_norge/1811](https://lovdata.no/artikkel/emd_-_dom_avsagt_i_sak_mot_norge/1811)

Finansdepartementet. (2022, oktober 10.). *Hvem betaler og hvem mottar skattene?*

Hentet fra Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatte-og-avgifter/hvem-betaler-og-hvem-mottar-skattene/id439316/>

Flaaten, G. & Brudvik, A. (2021, november 21.). *Over halvparten av anmeldelsene som*

politiet behandlet fra Skatteetaten ble henlagt i fjor. Hentet fra E24. <https://e24.no/naeringsliv/i/7dB9MK/over-halvparten-av-anmeldelsene-som-politiet-behandlet-fra-skatteetaten-ble-henlagt-i-fjor>

Henry, J.S. (2012 Juli). *The price of offshore revisited*. Hentet fra Tax Justice.

https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf

Holen, H. S. (2021, oktober 10.). *Karnov lovkommentarer*. Hentet fra Lovdata.

<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2016-05-27-14/%C2%A714-3>

Holthe, H. C. (2018, mai 5.). *Nødvendig samarbeid med behov for tydeliggjøring*. Hentet fra Skatteetaten.

<https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/nodvendig-samarbeid-med-behov-for-tydeliggjoring/>

- Iversen, C.P. (2021, oktober 10.). *Skattetilpasninger – fra de lovlige til de straffbare*. Hentet fra Stiegler. <https://blogg.stiegler.no/nedbemanning-hvilke-regler-gjelder-0>
- Jensen, M.H. (2023, januar 01.). Skattekrimsjefen: -En må sørge for at moralen ikke forsvinner når det kommer til egen lommebok. Hentet fra Skattebetaler Foreningen. <https://www.skatt.no/2022/12/29/skattekrimsjefen-en-ma-sorge-for-at-moralen-ikke-forsvinner-nar-det-kommer-til-egen-lommebok/>
- Jensen, S. (2023, januar 18.). *Skillet mellom tilleggsskatt og straff for skattesvik*. Hentet fra Idunn. <https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/doi/10.18261/skatte rett.41.3.2>
- Johnsen, A. (2022, mai 25.). *Karnov lovkommentarer*. Hentet fra Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2005-05-20-28/%C2%A7379>
- Jusleksikon. (2021, 15. juni). *Legalitetsprinsippet*. Hentet fra Jusleksikon. <https://jusleksikon.no/wiki/Legalitetsprinsippet>
- Kaarbø, T & Scheel, C. (2023, januar 30.). *Carew dømt for grovt skattesvik*. Hentet fra Advokatfirmaet Ræder. <https://www.raeder.no/aktuelt/2023/carew-domt--for-grovt-skattesvik/>
- Lunde, A. (2017, juni 06.). Skattekriminalitet. Hentet fra Økokrim. <https://www.okokrim.no/skattekriminalitet.422274.no.html>
- Matre, H.P. (2012). *Samarbeid mellom skatteetaten og politietaten*. Hentet fra Idunn. <https://www.idunn.no/doi/pdf/10.18261/ISSN1504-310X-2012-04-01>
- Nav (2023, februar 15.). *Grunnbeløpet i folketrygden*. Hentet fra Nav. <https://www.nav.no/grunnbelo pet>
- Politiet. (2023). *Strategier og planer*. Hentet fra Politiet. <https://www.politiet.no/om-politiet/dokumenter-strategier-og-horinger/strategier-og-planer/>
- Politiet. (2023). *Økonomisk kriminalitet*. Hentet fra Politiet. <https://www.politiet.no/rad/okonomisk-kriminalitet/>

Politidirektoratet v/ Holtaas H. (2023, mars 10.). *Spørsmål ifm masteroppgave -statistikk over anmeldelser fra skatteetaten – økonomisk kriminalitet 2020-2022 (23/47904-2)*. Oversendt fra Politidirektoratet.

Riksadvokaten v/ Maurud J. S & Vigmostad-Olsen P. E (2022, mars 22.). *Retningslinjer om anvendelsen av straffeprosessloven § 71 c*. Hentet fra Riksadvokaten.
<https://www.riksadvokaten.no/wp-content/uploads/2023/02/Retningslinjer-om-anvendelsen-av-straffeprosessloven-%C2%A7-71c.pdf>

Riksadvokaten (2019, april 2.). *Avtale om prinsipper for samarbeid mellom politi/påtalemyndighet, skatteetaten og nav*. Hentet fra Riksadvokaten.
<https://www.riksadvokaten.no/wp-content/uploads/2019/09/Avtale-om-prinsipper-for-samarbeid-mellom-politi-p%C3%A5talemyndighet-Skatteetaten-og-NAV.pdf>

Riksrevisjonen (2008, november 4.). *Riksrevisjonens undersøkelser av myndighetenes innsats mot økonomisk kriminalitet (Dokument nr. 3:3 (2008-2009))*. Hentet fra Stortinget.
https://www.stortinget.no/Global/pdf/Dokumentserien/2008-2009/Dok_3_3_2008_2009.pdf

Skarpaas, M. (2013, januar 09.). *ØKOKRIMs trusselvurdering 2013-2014: Sårbar velferd*. Hentet fra Økokrim. <https://www.okokrim.no/oekokrims-trusselvurdering-2013-2014-saarbar-velferd.5990452-411472.html>

Skatteetaten. (2023). *Skatteetatens strategi*. Hentet fra Skatteetaten.
<https://www.skatteetaten.no/strategi/>

5 Vedlegg

	2020	2021	2022
Påtaleavgjorte lovbrudd, i alt	392	408	194
Oslo politidistrikt	86	91	51
Øst politidistrikt	78	43	34
Innlandet politidistrikt	34	143	12
Sør-Øst politidistrikt	29	51	22
Agder politidistrikt	4	6	10
Sør-Vest politidistrikt	44	7	15
Vest politidistrikt	8	16	14
Møre og Romsdal politidistrikt	16	3	7
Trøndelag politidistrikt	21	14	6
Nordland politidistrikt	32	11	8
Troms politidistrikt	8	6	2
Finnmark politidistrikt	13	7	4
Økokrim	19	10	9

Tabell 2. Påtaleavgjorte lovbrudd 2020-2022. (Politidirektoratet, 2023, s. 2).

	2020	2021	2022
Oppklart*	283	327	155
Tiltale	126	152	63
Tilståelsesdom	51	106	60
Forelegg	45	35	22
Påtaleunntatelse	3	5	0
Henlagt, foreldelse	6	2	3
Henlagt, intet straffbart forhold bevist	4	1	4
Henlagt, annet**	48	26	3
Ikke oppklart	82	47	19
Henlagt, manglende bevis	43	41	12
Henlagt, manglende saksbehandlingskapasitet	39	6	7
Andre avgjørelsestyper	27	34	20
Avgjort utenfor straffesak	3	1	0
Stillet i bero	8	6	5
Henlagt, annet	3	2	0
Henlagt, overført til forvaltningsorgan (stprl. §71c)	13	25	15
Påtaleavgjorte lovbrudd, i alt	392	408	194
Oppklaringsprosent	77,5	87,4	89,1

Tabell 3. Påtaleavgjorte lovbrudd 2020-2022. (Politidirektoratet, 2023, s. 3)

Straffereaksjoner 2022, i alt	83
Dom (hovedforhandling og ankeinstanser)	36
Betinget fengsel	6
Betinget fengsel, 0-5 måneder	5
Betinget fengsel, 6 måneder og over	1
Ubetinget fengsel, i alt	22
Ubetinget fengsel, 0-5 måneder	10
Ubetinget fengsel, 6-11 måneder	6
Ubetinget fengsel, 1-2 år	5
Ubetinget fengsel, 3 år og over	1
Bot ved dom	1
Erstatning	1
Samfunnsstraff	4
Frifinnelse	2
Tilståelsesdom	21
Betinget fengsel	12
Betinget fengsel, 0-5 måneder	11
Betinget fengsel, 6 måneder og over	1
Ubetinget fengsel, i alt	6
Ubetinget fengsel, 0-5 måneder	4
Ubetinget fengsel, 6-11 måneder	1
Ubetinget fengsel, 12 måneder og over	1
Bot ved dom	1
Samfunnsstraff	2
Forelegg, i alt	23
Forelegg, 0-19 999 kr	12
Forelegg, 20-49 999 kr	8
Forelegg, 50 000 kr og over	3
Påtaleunntatelse	3

Tabell 4. Straffereaksjoner 2022. (Politidirektoratet, 2023, s. 4)