



NORGES HØYESTERETT

Den 21. juni 2013 avsa Høyesterett dom i

HR-2013-01318-A, (sak nr. 2012/1740), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Nils Sture Nilsson – til prøve)

mot

Arcade Drilling AS

(advokat Hanne Skaarberg Holen)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Tønder**: Saken gjelder gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak om å nekte innsyn i dokument under saksforberedelsen forut for ligningsvedtak, jf.. ligningsloven § 3-4.
- (2) Arcade Drilling AS (Arcade) er et selskap i Transocean-konsernet. Økokrim innledet i 2004 etterforskning av mulige skatteunndragelser i konsernselskapene, herunder i Arcade. Etter at det i 2005 og 2007 hadde vært foretatt ransaker i selskapets lokaler i Norge og i Skottland, ble det beslaglagt en betydelig mengde dokument. Økokrim ga Stavanger likningskontor tilgang til dokumentene med sikte på en ligningsmessig behandling.
- (3) Etter omorganisering i skatteetaten gikk Stavanger likningskontor fra 1. januar 2008 inn i Skatt vest. Jeg benytter i det følgende betegnelsen Skatt vest enten det gjelder forhold som skriver seg fra tiden før eller etter omorganiseringen.
- (4) Skatt vest sendte 12. september 2008 utkast til endringsvedtak for inntektsårene 2001 og 2002 til Arcade. Det ble samtidig varslet om at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsatt. Som vedlegg ble oversendt kopi av de saksdokumentene skatteetaten anførte var lagt til grunn for utkastet og varselet om tilleggsatt.

- (5) Arcade krevde innsyn i de beslaglagte dokumentene ut over det som var blitt oversendt. I tillegg krevdes innsyn i dokument som hadde tilknytning til den interne saksbehandlingen i ligningsforvaltningen. Kravet ble avslått av Skatt vest ved e-post 2. oktober 2009. Avslaget ble påklaget til Skattedirektoratet, som opprettholdt det ved vedtak 19. mars 2010. Det er gyldigheten av dette vedtaket som nå er til prøving.
- (6) Etter at sak var reist for tingretten, fikk Arcade tilbakelevert alt beslaglagt materiale. Saken har således siden reelt sett vært begrenset til andre dokument som er kommet til i tilknytning til saksbehandlingen i ligningsforvaltningen. Disse dokumentene er framlagt i eget utdragsbind for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett – omtalt som utdrag bind III. Dette utdraget har ikke vært gjort tilgjengelig for Arcade.
- (7) Lagmannsretten har foretatt en gjennomgang og systematisering av dokumentene i utdrag III. Dokumentene er av lagmannsretten inndelt i syv grupper. Lagmannsretten fant at dokumentene i gruppe I, II og VII er unntatt fra innsynsretten, og at vedtaket således var gyldig for så vidt gjaldt disse gruppene. Arcade har ikke anket lagmannsrettens dom på dette punkt, og jeg går derfor ikke nærmere inn på disse. De dokumentene som saken for Høyesterett gjelder, er av lagmannsretten omtalt som gruppe III, IV, V og VI. Jeg holder meg til lagmannsrettens gruppering og skal i det følgende redegjøre nærmere for denne.
- (8) Det var Stavanger likningskontor som startet arbeidet med å vurdere om det var grunnlag for å iverksette endring av selskapets ligning for tidligere år. Dette arbeidet ble fra 2006 ledet av seniorrådgiver Siv-Olaug Berge Walde. Også etter at Stavanger likningskontors arbeidsoppgaver fra 2008 ble videreført av Skatt vest, hadde Walde hovedansvaret for saksbehandlingen, nå i Skatt vest, kontrollseksjon 3.
- (9) Fra 2008 innledet Walde et samarbeid med spesialrådgiver Kristian Kvamme i Skattedirektoratet. Han hadde en av tre spesialrådgiverstillinger i direktoratet som var opprettet for å styrke skatteetatens juridiske spisskompetanse til å håndtere spesielt kompliserte skattesaker, jf. St.prp. nr. 1 (1994–95) side 80. Disse var gitt en fri faglig stilling som rådgivere overfor den øvrige skatteetaten. Samarbeidet besto i at Walde sendte arbeidsnotater til Kvamme der hun drøftet ulike faglige problemstillinger. I tillegg forela hun for ham vedtaksutkast for kommentar eller forslag til endringer. Korrespondansen skjedde via e-post og hadde en uformell og problemorientert tilnærming. Dokumentene i gruppe III og IV gjelder begge denne korrespondansen, men slik at de dokumentene som omhandler faktiske opplysninger, sammendrag eller annen bearbeiding av faktum, er skilt ut i gruppe IV.
- (10) Kvamme drøftet enkelte vanskelige skattespørsmål med lovrådgiver Omar G. Dajani i Skattelovavdelingen i Finansdepartementet. Også disse drøftelsene skjedde via e-post med tilhørende vedlegg. Gruppe V gjelder dokument fra kontakten mellom Kvamme og Dajani.
- (11) Walde samarbeidet dessuten med Are Herstad, som var ansatt i Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Også dette kontoret hører til Skatt vest. Herstad hadde som et særlig oppdrag å samarbeide med Økokrim under etterforskningen mot Arcade. Han bisto Økokrim ved beslag av store mengder dokument i selskapets kontorlokaler og i det videre arbeid med å sortere og systematisere de beslaglagte saksdokumentene for videre behandling. Herstad utarbeidet arbeidsnotater med sammenfatning av resultatene av dokumentbeslaget og ga merknader om dokumentenes skattemessige betydning

sammenholdt med problemstillinger som var relevante for den strafferettslige etterforskningen. Waldes samarbeid med Herstad besto i at hun fikk den samme informasjon som Økokrim ved at hun sto som kopiadressat ved oversendelse av saksdokument mv. I enkelte tilfelle sto også Kvamme i Skattedirektoratet som kopiadressat. Ligningskontoret fikk dermed økt innsikt i hvilke skatterettslige problemstillinger saken reiste. Ligningsmyndigheten kunne så bearbeide stoffet videre for avklaring av om det var bevismessig grunnlag for endring av selskapets ligning for tidligere år. De dokumentene det her er tale om, utgjør gruppe VI.

- (12) Skatt vest traff vedtak om endring av ligningen for 2001 og 2002 22. mars 2010 – tre dager etter Skattedirektoratets vedtak i klagesaken. I denne forbindelse ble Arcade også tilsendt utkast til vedtak om tilleggsatt til uttalelse. Tilleggsatt er å anse som straff i henhold til EMK artikkel 6. Etter rettspraksis likestilles varsel om tilleggsatt med en siktelse. Dette innebærer at spørsmålet om vedtakets gyldighet også må vurderes ut fra de krav til dokumentinnsyn som kan utledes av EMK.
- (13) Ligningsvedtaket ble bragt inn for Oslo tingrett for prøving av gyldigheten. I forbindelse med tingrettsbehandlingen ble de dokumentene som denne saken gjelder, begjært framlagt etter tvistelovens regler om bevisframlegging, jf. tvisteloven § 26-7. Tingretten avsa 1. oktober 2012 kjennelse der Skatt vest pålegges å framlegge samtlige dokument i bind III, med unntak av tre nærmere angitte dokument. Kjennelsen ble påanket til Borgarting lagmannsrett, som 8. november 2012 avsa kjennelse om en langt mer begrenset plikt til framlegging enn det tingretten kom fram til. Denne kjennelsen ble opphevd av Høyesteretts ankeutvalg av prosessuelle grunner, jf. Rt. 2013 side 221. Ved Oslo tingretts dom 1. mars 2013 ble ligningen for 2001 og 2002 opphevd. Det er opplyst at dokumentene ikke ble framlagt før tingretten avsa dom, og at de heller ikke er framlagt senere i ligningsaken. Dommen er anket til lagmannsretten.
- (14) Også i straffesak om skattesvik har Arcade krevd framlagt korrespondansen mellom ansatte i skatteetaten og Økokrim, blant annet den korrespondansen mellom Are Herstad og Økokrim som omfattes av vår sak. Ved tingrettens kjennelse 30. oktober 2012 ble Arcades begjæring delvis tatt til følge. I Borgarting lagmannsretts kjennelse 26. november 2012 ble kravet ikke tatt til følge, idet dokumentene som gjaldt kommunikasjonen mellom Herstad og Walde, ble ansett unntatt fra framleggingsplikten som Økokrims interne dokument under etterforskningen. Anke over denne avgjørelsen ble forkastet av Høyesteretts ankeutvalg, jf. Rt. 2013 side 9.
- (15) Jeg vender så tilbake til vår sak. Arcade tok 28. juni 2010 ut stevning mot Skattedirektoratet med påstand om at direktoratets vedtak 19. mars 2010 skulle kjennes ugyldig. Begrunnelsen for påstanden var at vedtaket var i strid med retten til innsyn i sakens dokument etter ligningsloven § 3-4. Oslo tingrett avsa dom og kjennelse i saken 6. oktober 2011. Punkt 3 i slutningen går ut på at den delen av vedtaket som gjaldt dokument med tilknytning til likningskontorets saksforberedelse – dvs. de dokument som nå er inntatt i utdrag bind III – var ugyldig. Det ble ikke tilkjent sakskostnader.
- (16) Staten anket dommen for så vidt gjelder slutningens punkt 3. Borgarting lagmannsrett avsa 22. august 2012 dom med slik domsslutning:

"1. **Skattedirektoratets vedtak om avslag på innsyn i saksdokumenter av 19. mars 2010 er ugyldig i forhold til dokumenter inntatt i utdraget bind III,**

som i dommen er rubrisert under gruppene III, IV, V og VI. Vedtaket er gyldig i forhold til gruppe I, II og VII.

2. **Staten v/Skattedirektoratet dømmes til innen 2 – to – uker etter forkynnelsen av lagmannsrettens dom å betale til Arcade Drilling AS sakskostnader for lagmannsretten med 300 000 – trehundretusen – kroner og for tingretten 300 000 – trehundretusen – kroner."**

- (17) Det var dissens vedrørende gruppe III, idet en dommer kom til at unntaket for interne dokument i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c kom til anvendelse.
- (18) Staten v/Skattedirektoratet har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. For Høyesterett er det avgitt fem skriftlige forklaringer fra fem vitner, og to av disse vitnene har avgitt supplerende forklaring ved bevisopptak. Saken står i det vesentlige i samme stilling som for lagmannsretten, dog slik at det i Høyesterett av den ankende part til dels har vært gjort gjeldende andre unntakshjemler enn for lagmannsretten.
- (19) Den ankende part – *staten v/Skattedirektoratet* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (20) Lagmannsretten bygger på feil forståelse av loven når den er kommet til at Skattedirektoratets vedtak er ugyldig for så vidt gjelder dokumentene i gruppe III til VI. For alle fire grupper foreligger det hjemmel for å unnta dokumentene fra innsynsretten.
- (21) For så vidt gjelder dokumentene i gruppe III anføres prinsipalt at de kan unntas fra innsynsretten i medhold av ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c som interne dokument. Loven sier uttrykkelig at den gjelder dokument som er utarbeidet av ligningsforvaltningen. Både Skatt vest og Skattedirektoratet hører til ligningsforvaltningen, jf. ligningsloven kapittel 2. Ligningsloven har her en annen avgrensning av hva som er internt enn forvaltningsloven § 18 a. Lagmannsretten har misforstått uttalelsene i forarbeidene til ligningsloven.
- (22) Subsidiært anføres at korrespondansen mellom Walde og Kvamme ikke er saksdokument. Det dreide seg i stor grad om arbeidsversjoner av vedtaket. Dette er å regne som kladd og faller utenfor dokumentbegrepet. Det oppstår først et saksdokument når vedtaksutkastet sendes skattyter, eventuelt er ferdigstilt, jf. offentlighetsloven § 4 andre ledd.
- (23) Dokumentene i gruppe IV må vurderes på samme måte som i gruppe III. Ligningsloven har ingen tilsvarende begrensning i unntaket fra innsynsretten for interne dokument som i forvaltningsloven § 18 c for faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeiding av faktum. Slik er loven også oppfattet i teorien.
- (24) Staten er enig i at korrespondansen mellom Kvamme og Dajani, som utgjør gruppe V, ikke er å anse som interne dokument. Derimot kommer det andre alternativet i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c til anvendelse, idet Dajani må betraktes som rådgiver med spesiell kompetanse. Saken reiste et vanskelig EU-rettslig spørsmål, noe som ligger innenfor Dajanis spesialkompetanse. Det er avgjørelsesorganets behov for en fri og uavhengig dialog med ekspertise som er lovgrunnlaget for unntaket. For skattekontoret vil dette behovet være det samme enten eksperten er ansatt i ligningsforvaltningen eller i Finansdepartementet. Spørsmålet om innsyn må derfor behandles på samme måte. Både forarbeider og reelle hensyn støtter en slik forståelse.

- (25) Også arbeidsnotatene som Herstad utarbeidet for oversendelse til Økokrim med gjenpart til Walde, er unntatt fra innsynsretten som ligningsforvaltningens interne dokument. Herstad hadde, selv om han var avgitt til Økokrim for å bistå under etterforskningen, samtidig sin stilling i Skatt vest. Hans rolle må vurderes på bakgrunn av samarbeidsavtalen mellom politi/påtalemyndighet og skatteetaten.
- (26) EMK artikkel 6 innebærer ikke at innsynskravet i dette tilfellet må tas til følge. Om EMK artikkel 6 er krenket beror på en helhetsvurdering av prosessen sett under ett. Når det er ilagt tilleggsatt, kan innsyn gis under domstolsbehandlingen av tilleggsattens gyldighet, jf. tvisteloven § 26-5 første ledd, jf. § 26-1. Det vises til rettspraksis fra EMD – Bendenoun mot Frankrike og Segame SA mot Frankrike.
- (27) Staten v/Skattedirektoratet har lagt ned slik påstand:
- "1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.**
- 2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**
- (28) Ankemotparten – *Arcade Drilling AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (29) Lagmannsrettens dom bygger på en korrekt lovforståelse og er riktig i sitt resultat.
- (30) Det er ikke noe som tyder på at det ved vedtakelsen av ligningsloven har vært meningen å fravike forvaltningslovens utgangspunkt om at unntaket fra innsynsretten for interne dokument er begrenset til det som er opprettet innenfor organet. Tvert imot peker uttalelser i ligningslovens forarbeider klart i retning av at reglene på dette punkt skal forstås på samme måte. Det følger også av uttalelsen om at ligningsloven ikke unødige bør ha regler som avviker fra forvaltningsloven.
- (31) Walde og Kvamme tilhørte ulike organ innenfor ligningsforvaltningen – henholdsvis Skatt vest og Skattedirektoratet. Korrespondansen dem imellom er således ikke å regne som organinterne dokument. Det dreier seg tvert imot om uttalelser som et underordnet organ innhenter fra et overordnet. Slik korrespondanse kan ikke unntas.
- (32) Når det gjelder dokumentene i gruppe V – dialogen mellom Kvamme og Dajani – så har staten stadig endret angrepsvinkel. For Høyesterett anføres at Dajani var "valgt, oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig", jf. ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c andre alternativ. Her foreligger imidlertid ikke noe engasjement eller oppnevning. Dajani har utelukkende utøvd sin alminnelige funksjon som lovrådgiver i Finansdepartementets skattelovavdeling. Denne funksjonen faller ikke inn under den gruppe av rådgivere eller sakkyndige som bestemmelsen omhandler.
- (33) Det er lagt til grunn i Rt. 2013 side 9 at Herstad var en del av Økokrims etterforskningsteam. Det var i egenskap av denne posisjonen han sendte sine notater til Økokrim. Han hadde ingen rolle i utarbeidelsen av ligningsvedtaket. Når han likevel sendte sine notater til Walde, står vi overfor dokument som er innhentet av skattekontoret fra Økokrim og er således ikke interne. Det foreligger ingen hjemmel for å unnta disse notatene fra innsynsretten.

- (34) Kravet om innsyn følger under enhver omstendighet av EMK artikkel 6. Siden det er varslet tilleggsskatt har vi å gjøre med en "criminal charge". Alle undersøkelser som skattemyndigheten anser nødvendig, er foretatt. Skattemyndigheten kan da ikke lenger vente med utlevering, jf. Rt. 2010 side 513 avsnitt 41. Statens anførsel om at det er tilstrekkelig at Arcade får innsyn i de aktuelle dokument ved domstolsprøving av vedtakets gyldighet, er ikke holdbar. Man kan ikke nekte innsyn etter EMK med den begrunnelse at bruddet kan repareres i ettertid.
- (35) Samtlige dokument det kreves innsyn i, gjelder saklig sett Arcades ligning og har potensiale for å kunne utgjøre bevis.
- (36) Arcade Drilling AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Saken heves for dokument 27, 28, 31, 40 og 43 i dokumentoversikt 11. juni 2012
 2. For øvrig forkastes anken
 3. Arcade Drilling AS tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."
- (37) *Jeg er kommet til at anken delvis fører fram.*
- (38) Sakens gjenstand er gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak 19. mars 2010 som opprettholdt Skatt vests avslag på innsyn i dokument som har tilknytning til likningskontorets saksforberedelse av vedtak om endring av ligning. Kravet om innsyn fra Arcade gjaldt alle sakens dokument. Som nevnt innledningsvis, gjaldt saken for lagmannsretten de dokumentene som er inntatt i utdraget bilag III, mens den for Høyesterett er begrenset til de dokumentene som av lagmannsretten ble henført til gruppene III til VI. Av disse dokumentene har Skattedirektoratet kun direkte drøftet dokumentene som omfattes av gruppe III og IV. Det er imidlertid ikke reist innsigelse mot at vedtakets gyldighet også skal prøves for dokumentene i gruppe V og VI.
- (39) Skattedirektoratet traff vedtak uten å ha det enkelte dokument for hånden, og har derfor ikke hatt konkret kjennskap til innholdet i dokumentene. Det har således ikke vært foretatt en individuell vurdering av en eventuell innsynsrett knyttet til det enkelte dokument. Direktoratet har behandlet saken ut fra en generell beskrivelse av dokumentenes innhold, og det er da også gitt en generell begrunnelse for konklusjonen i vedtaket. Slik saken er bragt inn for domstolen, er det den generelle begrunnelsen for avslaget som er til prøving, noe også jeg legger til grunn i den videre drøftingen. Når det gjelder forholdet til EMK, må det etter omstendighetene foretas en mer konkret vurdering av det enkelte dokument, noe jeg kommer tilbake til.
- (40) Ligningsloven har i § 3-4 bestemmelser om skattyters adgang til saksdokumentene. Hovedregelen er inntatt i bestemmelsen nr. 1 og gir skattyteren rett til å bli gjort kjent med saksdokumentene som angår vedkommendes ligning. Unntak fra hovedregelen er inntatt i bestemmelsens nr. 2 bokstav a til e. For vår sak er det bokstav c som i særlig grad er av interesse. Bestemmelsen lyder:
- "Ligningsmyndighetene kan likevel holde tilbake dokument**
 ...
som er utarbeidet for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen eller valgt, oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig, jf. likevel § 8-3 nr. 1 annet punktum,"

- (41) Bestemmelsen i § 8-3 nr. 1 andre punktum er ikke aktuell i vår sak.
- (42) Jeg vil i det følgende behandle innsynsspørsmålet fortløpende for hver av gruppene III til VI og avslutningsvis ta for meg hvilken betydning EMK får for innsynsretten.
- (43) *Gruppe III – korrespondansen mellom Walde i Skatt vest og Kvamme i Skattedirektoratet*
- (44) Spørsmålet er om Arcade har rett til innsyn i e-post som har gått mellom Walde i Skatt vest og Kvamme i Skattedirektoratet. Om det nærmere innholdet av denne korrespondansen viser jeg til min redegjørelse innledningsvis.
- (45) Etter ordlyden i § 3-4 nr. 2 bokstav c gjelder unntak fra innsynsretten dokument som er utarbeidet for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen. At korrespondansen mellom Walde og Kvamme er utarbeidet i forbindelse med saksforberedelsen av et ligningsvedtak, er ikke bestridt. Spørsmålet er hva som menes med ligningsforvaltningen. Ligningsloven kapittel 2 har overskriften "Ligningsmyndighetene". Blant ligningsmyndighetene omtales foruten skattekontoret, som er ligningsmyndigheten i første instans, blant annet Skattedirektoratet som en av to sentrale ligningsmyndigheter. I omtalen av ligningsloven § 3-4 i Lignings-ABC 2009/10 er uttrykket ligningsforvaltningen ansett som synonymt med lovens begrep ligningsmyndigheten. Jeg er enig i denne forståelsen. Begrepene ligningsforvaltningen og ligningsmyndighetene må således her forstås på samme måte.
- (46) Lovens ordlyd er således klar. Spørsmålet er om det skal skje en innskrenkende fortolkning ut fra uttalelser i forarbeidene.
- (47) Ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c er omtalt i Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 67, der det heter at bestemmelsen gjelder "interne dokumenter ut fra samme syn som ligger til grunn for forvaltningslovens § 18 annet og følgende ledd". Etter forvaltningsloven § 18 andre ledd, slik den lød på den tiden da ligningsloven ble vedtatt, gjaldt unntaket fra hovedregelen om innsynsrett for dokument som et forvaltningsorgan har utarbeidd for sin interne saksforberedelse, jf. dagens § 18 a. Motsetningsvis omfatter innsynsretten som hovedregel dokument som organet mottar eller innhenter fra et annet forvaltningsorgan.
- (48) Selv om gruppe III gjelder korrespondanse innen ligningsforvaltningen, er den mellom ansatte i to ulike organ – Skatt vest og Skattedirektoratet. Lagmannsrettens flertall har tolket uttalelsen i proposisjonen slik at det er forvaltningslovens regel som skal gjelde, noe som begrunnet konklusjonen om at Skattedirektoratets vedtak på dette punkt var ugyldig. Jeg leser forarbeidsuttalelsen annerledes og er på dette punkt enig med lagmannsrettens mindretall. Når det i proposisjonen heter at unntaket i § 3-4 nr. 2 bokstav c er gitt "ut fra samme syn" som ligger til grunn for dagjeldende forvaltningslov § 18 andre ledd, er det begrunnelsen for unntak fra innsynsretten som det siktes til skal være den samme.
- (49) Etter ligningsloven § 1-2 gjelder ikke forvaltningsloven, med unntak for kapittel VII om forskrifter, ved behandling av saker etter ligningsloven. I proposisjonen begrunnes dette blant annet med at ligningsforvaltningens særpreg ville gjøre det nødvendig med særregler og tilpasninger som ville gjøre det misvisende å gi inntrykk av at forvaltningsloven gjelder for ligningsforvaltningen på linje med andre forvaltningsgrener,

jf. proposisjonen side 13. Det poengteres imidlertid samme sted at ligningsloven ikke bør ha regler som avviker unødige fra forvaltningsloven, og at ligningsforvaltningen på mange punkter bør ha lovregler som svarer til forvaltningslovens.

- (50) Begrunnelsen for unntaksregelen for interne saksdokument i forvaltningsloven er behovet for en fri utveksling av synspunkter innenfor beslutningsorganet uten med tanke på at andre skal ha tilgang til disse, jf. Ot.prp. nr. 3 (1976–77) side 75–76, der det er gitt en utførlig redegjørelse for behovet. Som sentral ligningsforvaltning tjener Skattedirektoratet som et ekspertorgan for den øvrige ligningsforvaltning. Det kan da hevdes å være et tilsvarende behov for utveksling av synspunkter mellom direktoratet og den øvrige ligningsforvaltningen. Når loven benytter betegnelsen ligningsforvaltningen og ikke forvaltningsorganet slik som i forvaltningsloven § 18 a, er dette derfor ikke i strid med de hensyn som har begrunnet regelen i § 18 a. I alle fall støttes en slik forståelse av reelle hensyn.
- (51) Jeg kan på denne bakgrunn ikke se at det er grunnlag for at § 3-4 nr. 2 bokstav c ikke skal forstås ut fra sin ordlyd, og er derfor kommet til at Skattedirektoratets vedtak er gyldig hva angår dokumentene i gruppe III.
- (52) *Gruppe IV – korrespondansen mellom Walde i Skatt vest og Kvamme i Skattedirektoratet – faktiske opplysninger, sammendrag eller annen bearbeiding av faktum av betydning for ligningsavgjørelsen*
- (53) En del av korrespondansen mellom Walde og Kvamme inneholdt faktiske opplysninger, sammendrag eller annen bearbeiding av faktum. Spørsmålet er om det gjelder særlige regler for partsinnsyn i slike opplysninger.
- (54) Etter forvaltningsloven § 18 c – § 18 tredje ledd slik den lød da ligningsloven ble vedtatt – skal en part ha rett til innsyn, uavhengig av unntaket for interne dokument, i de deler av dokumentet som inneholder faktiske opplysninger, sammendrag eller annen bearbeiding av faktum. Ligningsloven § 3-4 inneholder ingen tilsvarende regel for interne saksdokument i ligningsforvaltningen.
- (55) I juridisk teori er det lagt til grunn at loven på dette punkt må tas på ordet – når ligningsloven ikke har regel om rett til innsyn i faktiske opplysninger mv. som er inntatt i interne dokument, gjelder det heller ikke en slik regel, jf. Zimmer og Omholt, Ligningsforvaltningsrett, 3. utgave side 31 og Harboe mfl., Ligningsloven med kommentar, 6. utgave side 105–106. Jeg er enig i det syn som her gjøres gjeldende. Ved vurderingen av hvordan ligningsloven skulle tilpasses forvaltningsloven inntok departementet det standpunkt at forvaltningsloven ikke burde gjøres direkte gjeldende i ligningsforvaltningen, men at tilsvarende regler burde innarbeides i ligningsloven i den utstrekning de kunne og burde anvendes, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 13. Når det ikke ble gitt en bestemmelse tilsvarende forvaltningsloven § 18 tredje ledd, slik den lød på tidspunktet for vedtakelsen av ligningsloven, kan loven ikke suppleres med å innfortolke en slik regel. Som jeg allerede har nevnt, kan uttalelsen på side 67 i proposisjonen ikke forstås slik at forvaltningsloven § 18 "annet og følgende ledd" skal gis tilsvarende anvendelse i ligningsforvaltningen.
- (56) Det må imidlertid tas stilling til om et krav på innsyn kan utledes av EMK. Det vil jeg komme tilbake til.

- (57) *Gruppe V – dokument som gjelder kontakten mellom Kvamme i Skattedirektoratet og Dajani i Finansdepartementet*
- (58) Dajani var ansatt som lovrådgiver i Finansdepartementets skattelovavdeling med EU-rettens betydning i skattespørsmål som spesialområde. Finansdepartementet er ikke med i oppregningen av de organ som hører til ligningsmyndigheten i ligningsloven kapittel 2. Dokument som innhentes fra Finansdepartementet av Skattedirektoratet eller andre organ innen ligningsforvaltningen, vil således som utgangspunkt ikke omfattes av unntaket fra innsynsretten for dokument som er utarbeidet for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen, jf. Harboe mfl., Ligningsloven med kommentarer, 6. utgave side 106. Spørsmålet er imidlertid om den andre unntakskategorien som ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c omhandler – dokument utarbeidet for saksforberedelsen av "valgt, oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig" – kommer til anvendelse.
- (59) Om innholdet i de dokumentene som omfattes av gruppe V, heter det i lagmannsrettens dom:

"Hjelpedokument fra nr. 83 til 87 med henvisning til sidetall i bind III gjelder e-postutveksling som omhandler en rettslig drøftelse mellom Dajani og Kvamme i anledning en avgjørelse (Cartesio) fra EU domstolen. Spørsmålet for Kvamme var i hovedsak hvilken betydning dommen kunne få for ligningsvedtaket overfor Arcade Drilling."

- (60) Jeg finner ikke grunn til å gå mer i detalj om hva drøftelsene mellom Kvamme og Dajani gikk ut på. Det er tilstrekkelig å konstatere at saken reiste et EØS-rettslig spørsmål av sentral betydning for skattekontorets avgjørelse av om det var grunnlag for å vedta endringsligning for Arcade.
- (61) Dajani ble ikke kontaktet som "valgt, oppnevnt eller engasjert" rådgiver eller sakkyndig. Hans posisjon faller således ikke direkte inn under ordlyden i § 3-4 nr. 2 bokstav c. Når Dajani ble kontaktet, skyldtes det at han hadde spesialkunnskap om temaet, og det var ønske om hans råd i et rettsspørsmål innen hans spesialfelt som var bakgrunnen for henvendelsen. Spørsmålet er om dette tilsier at korrespondansen med ham faller innenfor lovens unntak fra innsynsretten.
- (62) Denne delen av ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c hadde, da ligningsloven ble vedtatt, sin parallell i forvaltningsloven § 18 andre ledd bokstav b, slik den lød den gang. Bestemmelsen unntok fra innsynsretten dokument for den interne saksforberedelsen som er utarbeidd "av særlig rådgivere eller sakkyndige". Om anvendelsen av denne bestemmelsen heter det i Ot.prp. nr. 3 (1976–77) side 78 under henvisning til et forutgående høringsnotat fra Justisdepartementet:

"Uttrykket 'sakkyndige' ble forutsatt å skulle omfatte personer (organer) som har særlig innsikt i kraft av sin utdanning og spesialiserte funksjon. På den annen side dekkes alle former for sakkyndige av unntaket, dvs. ikke bare teknisk og medisinsk sakkyndige, men også sakkyndige i spørsmål om lov og rett, regnskap og økonomisk analyse m.m. Unntaket for sakkyndige skulle også dekke de tilfelle hvor den sakkyndige har en offentlig tjenestestilling og avgir uttalelse i kontorets navn. Utenfor begrepet sakkyndige faller offentlige organ som uttaler seg i kraft av sin administrative erfaring og generelle administrative oppgaver."

- (63) Av denne uttalelsen følger at bestemmelsen, slik den er inntatt i forvaltningsloven, ikke har vært ment å utelukke fra innsynsretten ekspertråd som gis fra personer som har en offentlig tjenestestilling, og som avgir uttalelse i kontorets navn. Det samme må være tilfelle når uttalelsen fra vedkommende tjenestemann har en mer uformell karakter, slik som i saken her.
- (64) Forvaltningslovens bestemmelse gjelder dokument som er utarbeidet av "særlig rådgivere eller sakkyndige" uten tilføyelse av at de skal være "valgt, oppnevnt eller engasjert", slik som i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c. Derimot var formuleringen av bestemmelsen i høringsnotatet "særlige rådgivere eller oppnevnte eller engasjerte sakkyndige", jf. Ot.prp. nr. 3 (1976–77) side 78. Det er i proposisjonen til ligningsloven ikke gitt noen redegjørelse for bakgrunnen for formuleringen og om det var tilsiktet et annet innhold enn i forvaltningsloven. Den eneste uttalelsen om bestemmelsen er den jeg allerede har sitert om at bestemmelsen gjelder "ut fra samme syn som ligger til grunn for forvaltningslovens § 18 annet og følgende ledd".
- (65) Bakgrunnen for bestemmelsen i forvaltningsloven er avgjørelsesorganets behov for å kunne knytte til seg "en krets av 'interne' rådgivere" som kan gi interne råd og veiledning og være en diskusjonspartner uten at de synspunkter som gjøres gjeldende, nødvendigvis skal komme utenforstående til kunnskap. Det er særlig i den forberedende fase, forut for et vedtak, at behovet for en slik fortrolighet gjør seg gjeldende. Tankegangen er at innsynsretten for parter ikke bør stille seg ulikt om rådgiverne hører til i vedkommende organ eller om denne er utenforstående, jf. proposisjonen side 76–77.
- (66) Jeg kan vanskelig se at behovet i så måte er mindre for ligningsetaten, selv om Skattedirektoratet normalt vil kunne dekke etatens behov for skatterettslig ekspertise. Ikke minst gjelder dette den ekspertise som tjenestemenn i Skattelovavdelingen representerer med hensyn til fortolkning av skattelover og innsikt i generell skatterett. Alternativet til innhenting av ekspertuttalelse fra tjenestemannen i Skattelovavdelingen ville i dette tilfellet være å innhente uttalelse fra ekstern ekspertise i inn- eller utland, som klart ville falle inn under unntaksregelen i bokstav c. Det gir dårlig sammenheng i regelverket dersom ligningsloven må forstås slik at organ innen ligningsforvaltningen ikke skal kunne motta råd og veiledning i fortrolighet fra Skattelovavdelingen, mens andre offentlige organ utenom ligningsforvaltningen i henhold til forvaltningsloven skal ha en slik adgang.
- (67) Jeg er blitt sående ved at korrespondansen mellom Kvamme og Dajani må betraktes som dokument utarbeidd av rådgiver eller sakkyndig som etter ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c er unntatt fra innsynsretten.
- (68) *Gruppe VI – dokument av betydning for ligningsavgjørelser og som av Herstad er oversendt, formidlet eller gjort kjent for representanter for Økokrim med Walde i Skatt vest/Kvamme i Skattedirektoratet som kopiadressat for ligningsmessige formål*
- (69) Om det nærmere saksforholdet knyttet til dokumentene i gruppe VI, viser jeg til min innledende redegjørelse. Det sentrale er at Herstad, som til daglig er ansatt i Sentralskattekontoret for utenlandssaker, som er en del av Skatt vest, var avgitt til Økokrim for å bistå under etterforskningen av straffesaken ved å sortere og systematisere de beslaglagte dokumentene for den videre straffesaksbehandlingen. Samtidig ga han ligningsmyndigheten de samme opplysningene ved at dokumentene og hans redegjørelser ble sendt Walde/Kvamme som gjenpartsadressater.

- (70) I Rt. 2013 side 9 er det avgjort at de dokumentene det her er tale om, er å anse som interne etterforskningsdokumenter som på Økokrims hånd i henhold til straffeprosessloven § 264, jf. § 242 er unntatt fra innsynsretten, jf. Rt. 2012 side 1481 avsnitt 14.
- (71) Problemstillingen i vår sak er om det forhold at Herstad oversendte sine merknader til ligningsmyndigheten mens han deltok i Økokrims etterforskningsteam, tilsier at dokumentene på ligningsmyndighetens hånd må betraktes som innhentet fra Økokrim, det vil si utenfor ligningsforvaltningen. Det vil i så fall innebære at ingen av unntakene fra innsynsretten får anvendelse.
- (72) Når ligningsmyndighetene fikk tilgang til det beslaglagte materialet med sikte på en ligningsmessig behandling, er dette hjemlet i straffeprosessloven § 61c første ledd nr. 2, jf. Rt. 2008 side 158 avsnitt 79–80. Etter straffeprosessloven § 61c er taushetsplikten for politi og påtalemyndighet ikke til hinder for at beslaglagte dokument "brukes for å oppnå det formål de er gitt eller innhentet for". I denne forbindelse fant Høyesterett at lagmannsretten bygde på en riktig lovforståelse når denne i sak om skattesvik aksepterte at beslaglagte dokument forut for endelig påtalemessig avgjørelse ble overlevert ligningsmyndighetene for vurdering av de ligningsmessige spørsmål.
- (73) Det arbeidet Herstad gjorde for Økokrim, må ses i sammenheng med den samarbeidsavtalen som 15. august 2005 ble inngått mellom politi/påtalemyndighet og skatteetaten, sist revidert 24. mars 2010, da også NAV ble med, og instruks av 24. mars 2010, utstedt av de samme etater. Etter instruksens punkt 2.4 og 2.5 skal ansatte i skatteetaten kunne bistå politi og påtalemyndighet i etterforskningen. Det følger av instruksens at den strafferettslige etterforskningen og den ligningsmessige behandlingen kan skje parallelt. Samarbeidsavtalen har vært omhandlet i flere avgjørelser av Høyesterett uten at det er stilt spørsmål ved bruken av denne, jf. Rt. 2013 side 9 avsnitt 33.
- (74) I lys av det jeg har redegjort for om innholdet av samarbeidsavtalen, kan Herstad ikke anses som utelukkende tilknyttet Økokrim. Samtidig som han i henhold til samarbeidsavtalen utførte sine oppgaver overfor Økokrim, inngikk han i ligningsforvaltningen knyttet til Skatt vest. Det var i sistnevnte egenskap han oversendte sine redegjørelser med vedlegg til Walde, idet dette var redegjørelser som også var sentrale for den ligningsmessige behandlingen, og som Økokrim var interessert i å se utfallet av.
- (75) Jeg kan på denne bakgrunn ikke se at Herstads oppdrag for Økokrim stiller hans rolle som tjenestemann i ligningsforvaltningen, avdeling Skatt vest, i en annen stilling. De notater han oversendte til Walde, som hovedansvarlig for saksbehandlingen i ligningssaken, må derfor også ses på som dokument "som er utarbeidet for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen", og således unntatt fra innsynsretten, jf. ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c.
- (76) Jeg konkluderer på denne bakgrunn med at også dokumentene i gruppe VI omfattes av unntaket i § 3-4 nr. 2 bokstav c.
- (77) *Forholdet til EMK artikkel 6*

- (78) Spørsmålet er så om innsynsspørsmålet kommer i en annen stilling når forholdet til EMK trekkes inn i vurderingen.
- (79) Jeg vil først si noen ord om rettstilstanden mer generelt. Det er på det rene at sak om gyldigheten av en ligning ikke anses som en sak om ens "borgerlige rettigheter og plikter" etter EMK artikkel 6. Tilleggsskatt – både ordinær og forhøyet – ansees derimot etter omfattende rettspraksis som straff i henhold til artikkel 6. Varsel om tilleggsskatt ansees etter rettspraksis som en straffesiktelse i forhold til EMK artikkel 6.
- (80) Spørsmål om dokumentinnsyn i henhold til EMK vurderes særlig etter artikkel 6 nr. 3 som oppstiller som en minimumsrett for en som blir siktet for en straffbar handling, "å få tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar". Bestemmelsen tolkes etter EMDs praksis i lys av det grunnleggende krav om rettferdig rettergang i artikkel 6 nr. 1 og det alminnelige prinsippet om "equality of arms", som er utviklet som et element i dette kravet, jf. Rt 2010 side 513 avsnitt 38.
- (81) Norsk straffeprosesslovgivning gir ikke den siktede en alminnelig rett til innsyn i politiets interne saksdokumenter. Det er heller ikke holdepunkt i EMDs praksis for at en slik alminnelig rett til innsyn følger av EMK. Løsningen må bli den samme når det er spørsmål om innsyn i ligningsmyndighetenes interne saksdokument i en sak der det er gitt varsl om tilleggsskatt.
- (82) Derimot har skattyterne etter EMK artikkel 6 som utgangspunkt krav på innsyn i opplysninger som kan ha betydning som bevis i saken om tilleggsskatt, i samme utstrekning som de ville hatt i en ordinær straffesak hvor de samme problemstillinger er reist. I denne saken kan spørsmålet om innsyn reises for dokument i gruppe IV og i noen grad dokument i gruppe VI. Jeg viser her til omtalen av enkelte av dokumentene i lagmannsrettens dom.
- (83) Staten har anført at det er tilstrekkelig for å oppfylle kravet i EMK artikkel 6 at dokumentene framlegges ved domstolsprøvingen av vedtaket om tilleggsskatt, og at den utvidede innsynsretten som følger av EMK, ikke kommer til anvendelse på vedtaksstadiet. Jeg er ikke enig i dette syn. Tilleggsskatt – som etter EMK betraktes som straff – ilegges ved vedtak av ligningsforvaltningen, og skattyters rett til innsyn må være oppfylt forut for dette vedtaket, slik at han får anledning til å forsvare seg, jf. forutsetningsvis dommen i Rt. 2010 side 513.
- (84) Det følger – som nevnt – av rettspraksis at skattyterne får posisjon som "charged" ved varselet om at det blir vurdert å ilegge tilleggsskatt. Skattyteren får imidlertid ikke en ubetinget rett til innsyn umiddelbart når et slikt varsel gis. Det må – i følge dommen i Rt. 2010 side 513 avsnitt 41 – "være en forutsetning for en slik ubetinget rett, at de undersøkelser som av ligningsmyndighetene ansees nødvendige, allerede er gjennomført".
- (85) Det framgår av dommen i Rt. 2010 side 513 avsnitt 38 at det er situasjonen på tidspunktet for nektelsesvedtaket som er avgjørende ved vurderingen, noe som vel også følger av at det er gyldigheten av dette vedtaket som står til prøving. Skattedirektoratets vedtak i innsynssaken ble truffet 19. mars 2010. På dette tidspunktet var det gitt varsel om tilleggsskatt 12. september 2008. Utkast til vedtaket om tilleggsskatt ble oversendt Arcade tre dager etter vedtaket – altså 22. mars 2010.

- (86) På denne bakgrunn kan jeg vanskelig se det annerledes enn at undersøkelsene som ligningsmyndighetene på dette tidspunkt anså nødvendige, må ha vært gjennomført da vedtaket i innsynssaken ble truffet. Om omstendigheter som senere er inntrådt, kan ha medført at det har oppstått behov for supplerende undersøkelser, eller om man av hensiktsmessighetsgrunner har latt saken om tilleggsskatt ligge, kan etter mitt syn vanskelig medføre at vår problemstilling kommer i en annen stilling. En senere utvikling kan etter mitt syn ikke medføre at selve innsynsvedtaket blir gyldig dersom det var ugyldig på vedtakstidspunktet.
- (87) I Rt. 2010 side 513 avsnitt 48 ble det vist til at det EMK artikkel 6 nr. 3 direkte regulerte, var at siktede skulle ha forsvarlig tid til å forberede sitt forsvar. Det måtte da – uttalte førstvoterende – stå sentralt ved avveiningen at "ligningsmyndighetene forut for vedtakene om nektelse av dokumentinnsyn ga ubetinget tilsagn om at fullt dokumentinnsyn vil bli gitt forut for en avgjørelse av spørsmålet om tilleggsskatt, og at det i den forbindelse ville bli satt ny frist for uttalelse". Et tilsvarende tilsagn var forut for vedtakstidspunktet ikke gitt i vår sak, og vedtaket inneholder heller ikke noe slikt tilsagn. I utkastet til vedtak om tilleggsskatt – som ble gitt tre dager senere – fikk for øvrig skattyter frist til å inngi uttalelse om utkastet, men noe tilsagn om ytterligere dokumentinnsyn senere ble ikke gitt.
- (88) Spørsmålet blir derfor om Skattedirektoratets vedtak 19. mars 2010 i innsynssaken oppfylte den innsynsrett som skattyter hadde etter EMK artikkel 6. Skattedirektoratet har i vedtaket lagt til grunn at EMK artikkel 6 kommer til anvendelse, og har vurdert innsynskravet opp mot denne bestemmelsen. Det heter her blant annet:
- "Skattedirektoratet viser til det som er sagt over om at innsyn i dokumentene som er holdt tilbake, herunder tidlige versjoner av vedtaksutkast med tilhørende kommentarer, ikke har betydning for skattyters kontradiksjonsrett. Innsyn i den utstrekning som er gitt gir etter Skattedirektoratets vurdering selskapet en reell mulighet til effektivt å kunne imøtegå både det faktagrunnlaget og den rettsanvendelsen som skattekontoret vil legge til grunn for et eventuelt vedtak om tilleggsskatt. Slik direktoratet vurderer det har selskapet således fått innsyn i og muligheten til å kommentere og imøtegå de dokumentene og den rettsanvendelsen som skattekontoret bygger et eventuelt tilleggsskattevedtaket på. Innsyn i den utstrekningen selskapet har fått er derfor i tråd med de rettigheter som kan utledes av EMK artikkel 6. Unntakene fra innsynsretten for interne saksdokumenter og dokumenter uten selvstendig betydning hjemlet i § 3-4 nr. 2 bokstav c og d, bryter ikke med disse rettighetene."**
- (89) Den generelle forståelse av EMK artikkel 6, som Skattedirektoratet her gir uttrykk for, knyttet til problemstillingene omkring "interne dokumenter", er jeg enig i. Problemet er etter mitt syn at Skattedirektoratet ikke har foretatt noen konkret vurdering av de enkelte omstridte dokumenters betydning som bevis i en sak om tilleggsskatt i forhold til artikkel 6. Det er – blant annet på bakgrunn av lagmannsrettens omtale av de omstridte dokumentene – vanskelig å se at denne kunne foretas utelukkende på et generelt grunnlag.
- (90) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at det – slik denne saken ligger an – vil være riktig å oppheve vedtaket for dokumentene som omfattes av gruppe IV og VI slik at Skattedirektoratet ved en fornyet behandling kan foreta en konkret vurdering av dokumentene i forhold til EMK artikkel 6. Om innholdet av denne vurderingen viser jeg til det jeg har sagt tidligere. Opphevelsen av Skattedirektoratets vedtak på disse punkter

skjer altså på et annet og snevrere grunnlag enn det som skjedde ved lagmannsrettens dom.

(91) Ingen av partene har fått fullt medhold i saken som har reist flere prinsipielle problemstillinger. Jeg finner at sakskostnader ikke bør tilkjennes for noen instans.

(92) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes når det gjelder dokument inntatt i utdraget bind III, som i dommen er rubrisert under gruppe III og V. For øvrig forkastes anken.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

(93) Dommer **Normann:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(94) Dommer **Indreberg:** Likeså.

(95) Dommar **Utgård:** Det same.

(96) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(97) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes når det gjelder dokument inntatt i utdraget bind III, som i dommen er rubrisert under gruppe III og V. For øvrig forkastes anken.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: