



FOLKETINGETS
OMBUDSMAND

FOB 2018-30

Panama Papers – SKATs indhentelse af oplysninger og mistankevurdering efter retssikkerheds- loven

Resumé

22. oktober 2018

På baggrund af oplysninger fra de såkaldte Panama Papers skrev SKAT i materialeindkaldelser til en række borgere, at de havde pligt til at sende oplysninger, så det kunne afklares, om de skyldte skat til Danmark.

Forvaltningsret

1121.2

Efter henvendelse fra Advokatrådets Skatteudvalg besluttede ombudsmanden af egen drift at undersøge, om SKAT i den forbindelse havde overholdt reglerne om forbud mod selvinkriminering i retssikkerhedslovens § 10. Efter denne bestemmelse har en borger som udgangspunkt ikke pligt til at give myndighederne oplysninger, hvis der er konkret mistanke om, at borgeren har begået et strafbart forhold.

Skatter

7.1

Ombudsmanden udtalte, at pligten til at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger i skattekontrollovens § 1, stk. 1, måtte anses for en oplysningspligt, som var omfattet af retssikkerhedslovens § 10.

Undersøgelsen gav generelt ikke ombudsmanden grund til at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne var grundlag for konkret mistanke mod de borgere, som blev pålagt at give oplysninger. På den baggrund nåede ombudsmanden frem til, at reglerne om forbud mod selvinkriminering var overholdt. Ombudsmanden byggede sin vurdering på SKATs generelle beskrivelse af oplysningsgrundlaget og processen i sagerne, idet han ikke havde undersøgt de enkelte sager om SKATs indhentelse af materiale.

Undersøgelsen gav heller ikke ombudsmanden grundlag for generelt at antage, at SKAT manglede sagligt grundlag for at bede borgerne om at sende oplysninger om indkomstår forud for den ordinære ansættelsesfrist.

Ombudsmanden var desuden enig med SKAT i, at der burde foretages en ændring af den samtykkeerklæring, som SKAT tidligere havde bedt borgere om at underskrive, hvis der forelå konkret mistanke om et strafbart forhold, men hvor den mistænkte borger ønskede at give samtykke til at meddele oplysninger.

(Sag nr. 17/00509)

Herunder gengives ombudsmandens redegørelse om sagen:

Indholdsfortegnelse

1. Generelt om undersøgelsen.....	4
2. Er der oplysningspligt?	7
3. Generelle oplysninger om SKATs mistankevurdering.....	11
4. Oplysninger om år forud for den ordinære ansættelsesfrist	16
5. Samtykkeerklæring	20
6. Vejledningspligt.....	22
Sagsfremstilling	25

1. Generelt om undersøgelsen

1.1. Indledning

Jeg har nu afsluttet min undersøgelse af SKATs indhentelse af oplysninger og mistankevurdering efter retssikkerhedsloven.

I januar 2017 modtog jeg fra Advokatrådets Skatteudvalg en anonymiseret kopi af et brev fra SKAT til en borger. Brevet var sendt, på baggrund af at SKAT havde købt oplysninger fra de såkaldte Panama Papers om danskeres ejerskab af offshore-selskaber.

Advokatrådets Skatteudvalg opfordrede mig til at se nærmere på borgernes retsstilling i forhold til sagsbehandling, der ville kunne føre til, at der indledes strafferetlig efterforskning mod de pågældende borgere.

SKAT har oplyst, at SKAT pr. 8. maj 2017 havde sendt 176 såkaldte materialeindkaldelser på baggrund af oplysninger fra Panama Papers. Det anonymiserede brev er en af disse materialeindkaldelser.

I det anonymiserede brev anførte SKAT, at SKAT ved en gennemgang af de indkøbte oplysninger havde konstateret, at borgeren var tildelt "power of attorney" over selskaber beliggende på Seychellerne og De Britiske Jomfruøer.

SKAT anmodede om en række oplysninger, som SKAT skulle bruge til "at foretage en vurdering af, om selskaberne er omfattet af dansk skattepligt, om selskabets økonomiske transaktioner, herunder transaktionerne med dig, medfører personlig beskatning hos dig, og om du har ejerskab eller rådighed over andre udenlandske selskaber".

Endvidere ønskede SKAT oplysninger om borgerens eventuelle personlige konti eller depoter i udlandet til brug for kontrol af opgørelsen af borgerens skattepligtige indkomst.

Jeg besluttede af egen drift at rejse en sag om SKATs indhentelse af oplysninger og mistankevurdering i sager, som er indledt på baggrund af oplysninger fra Panama Papers. Jeg har i marts og oktober 2017 bedt SKAT om at udtale sig om sagen, og i juli 2017 har Advokatrådets Skatteudvalg fremsat bemærkninger til sagen.

Jeg har på denne baggrund gennemført en generel undersøgelse af de spørgsmål, som er omtalt i pkt. 2-6 nedenfor.

1.2. Undersøgelsens temaer og mine konklusioner

1.2.1. Hvis der er konkret mistanke om, at en person har begået en strafbar lovovertrædelse, gælder lovbestemmelser om pligt til at give myndighederne oplysninger som udgangspunkt ikke i forhold til den mistænkte. Det følger af § 10, stk. 1, i retssikkerhedsloven (lov nr. 442 af 9. juni 2004 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter).

Som det fremgår, er retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, kun relevant i tilfælde, hvor der foreligger en oplysningspligt.

I det anonymiserede brev, som er omtalt i pkt. 1.1 ovenfor, har SKAT bl.a. anført følgende:

”Reglerne om, at vi kan bede om oplysninger fra dig og selskabet, fremgår af skattekontrollovens § 1, stk. 1. Efter bestemmelsen er der pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger.”

1.2.2. Jeg har på den baggrund undersøgt, om § 1, stk. 1, i skattekontrolloven (lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013 med senere ændringer) indebærer en pligt til at indsende de oplysninger, som SKAT har anmodet om.

Det er min opfattelse, at pligten til at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger i skattekontrollovens § 1, stk. 1, må anses for en oplysningspligt, som er omfattet af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1.

Jeg henviser til redegørelsens pkt. 2.

1.2.3. Jeg har endvidere overvejet, om der på det tidspunkt, hvor SKAT udsendte de 176 materialeindkaldelser på baggrund af Panama Papers, kunne være grundlag for konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser.

Denne vurdering er foretaget på baggrund af SKATs generelle beskrivelse af oplysningsgrundlaget og processen i forbindelse med udsendelsen af materialeindkaldelserne.

Jeg har på den baggrund generelt ikke grund til at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne var grundlag for konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser.

Der er som anført tale om en generel vurdering. Jeg har således ikke gennemgået de enkelte sager om SKATs indkaldelse af materiale.

Jeg har fra en advokat modtaget oplysninger om et konkret sagskompleks, hvor der efter det oplyste er udsendt en materialeindkaldelse på baggrund af Panama Papers. Jeg har indledt en særskilt undersøgelse af dette sagskompleks.

Jeg henviser til redegørelsens pkt. 3.

1.2.4. Det følger af § 26 i skatteforvaltningsloven (lovbekendtgørelse nr. 678 af 31. maj 2018), at ansættelse af indkomstskat skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

I de 176 materialeindkaldelser bad SKAT bl.a. om oplysninger for perioden 2006-2015.

Jeg har undersøgt, om der var noget til hinder for, at SKAT bad om oplysninger om forhold, som lå forud for den ordinære ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26.

Som nævnt har jeg ikke som led i min undersøgelse gennemgået de enkelte sager om SKATs indkaldelse af materiale.

De oplysninger, som jeg har modtaget til brug for min undersøgelse, giver mig imidlertid ikke grundlag for generelt at antage, at der ved udsendelsen af de 176 materialeindkaldelser på baggrund af Panama Papers manglede sagligt grundlag for at bede borgerne sende oplysninger om indkomstår forud for den ordinære ansættelsesfrist.

Jeg henviser til redegørelsens pkt. 4.

1.2.5. Jeg har desuden gennemgået den samtykkeerklæring, som SKAT tidligere har bedt borgere om at underskrive, hvis der forelå konkret mistanke om en strafbar lovertrædelse, men hvor den mistænkte borger ønskede at give samtykke efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 3, til at meddele oplysninger.

SKAT har oplyst, at det ikke er korrekt, når der i samtykkeerklæringen stod, at der gives afkald på retsgarantier i retsplejeloven, idet erklæringen alene sigtede på perioden, indtil der er rejst en straffesag. SKAT har desuden oplyst, at ordlyden af samtykkeerklæringen vil blive ændret, således at det ikke fremstår, som om der gives afkald på de nævnte retsgarantier.

Jeg er enig i, at samtykkeerklæringen bør ændres.

Jeg henviser til redegørelsens pkt. 5.

1.2.6. Jeg har ikke fundet anledning til nærmere at undersøge, om SKAT gav de berørte borgere tilstrækkelig vejledning, da SKAT bad borgerne om oplysninger på baggrund af Panama Papers. Jeg har således noteret mig, at Skatteforvaltningen under alle omstændigheder fra den nye skattekontrollovs ikrafttræden den 1. januar 2019 vil skulle vejlede om konsekvenser af manglende indsendelse af materiale.

Jeg henviser til redegørelsens pkt. 6.

2. Er der oplysningspligt?

2.1. Retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, har følgende ordlyd:

”§ 10. Hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndigheden ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.”

I lovforslag nr. L 96 af 26. november 2003 er bl.a. anført følgende i bemærkningerne til retssikkerhedslovens § 10, stk. 1:

”Bestemmelsen omfatter de tilfælde, hvor der i lovgivningen mv. er fastsat pligt til at meddele oplysninger til en offentlig myndighed. Det gælder uanset, om en overtrædelse af oplysningspligten kan sanktioneres med straf eller kan gennemtvinges ved f.eks. tvangsbøder.”

I Ole Hasselgaard mfl., Retssikkerhedsloven med kommentarer (2005), s. 165, er bl.a. anført følgende om lovens § 10, stk. 1:

”Bestemmelsen omfatter de tilfælde, hvor der i lovgivningen eller ved bekendtgørelse mv. er fastsat pligt til at meddele oplysninger til en offentlig myndighed. Det gælder uanset, om overtrædelse af oplysningspligten kan sanktioneres med straf eller kan gennemtvinges på anden måde f.eks. ved tvangsbøder, isoleret bevisoptagelse efter retsplejelovens § 343 eller såkaldt § 1018-forhør. Oplysningspligter, der ikke er – eller ikke ønskes – sanktioneret på anden måde end ved processuel skadevirkning, er således også omfattet af bestemmelsen. Det er således ikke en betingelse, at tilsidesættelse af oplysningspligten er selvstændigt strafbelagt.

Det er på ulovbestemt grundlag almindeligt antaget i forvaltningsretten, at en part i et vist omfang har pligt til at medvirke til at oplyse sagen,

(...). Tilsidesættelse af denne pligt vil ofte være sanktioneret ved almindelig processuel skadevirkning. § 10, stk. 1, finder her ikke anvendelse.”

2.2. Skattekontrollovens § 1, stk. 1, 1. og 2. pkt., har følgende ordlyd:

”§ 1. Enhver, der er skattepligtig her til landet, skal over for told- og skatteforvaltningen årligt selvangive sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, og om sin ejerbolig. De arter af formue, der omfattes af § 8 B, § 8 F, § 8 H, § 8 P, § 8 Q, § 10, § 10 A eller § 10 B, tillige med oplysning om formueværdien af fast ejendom beliggende i udlandet skal selvangives, medmindre oplysningen er omfattet af en af de nævnte indberetningspligter.”

I en udtalelse af 15. november 2017, s. 3-4, har SKAT bl.a. anført følgende:

”Det er (...) SKATs opfattelse, at SKAT som led i udøvelsen af sin almindelige forvaltnings- og kontrolopgave, jf. skatteforvaltningslovens § 1 og skattekontrollovens § 1, herunder ansvaret for at sikre en materiel korrekt skatteansættelse, kan anmode om oplysninger hos skattepligtige lønmodtagere og erhvervsdrivende til brug for ligningsarbejdet, herunder kontrol af selvangivne oplysninger, og at den skattepligtige lønmodtager og den erhvervsdrivende har pligt til at afgive de oplysninger, som SKAT anmoder om.

SKAT er således berettiget til at anmode en skattepligtig person om oplysninger, når der er et sagligt grundlag herfor. Det vil sige, at SKAT har et grundlag for at antage, at oplysningerne vil kunne resultere i en afgørelse om ændring af den pågældende skatteansættelse. I en situation, som den foreliggende, hvor SKAT har købt en række oplysninger om danskeres ejerskab af offshore selskaber, der giver grundlag for at antage, at en skatteyder ikke har selvangivet korrekt, kan SKAT derfor anmode den skattepligtige om oplysninger til brug for kontrollen af, om skatteyderen har opfyldt sin selvangivelsespligt.”

Det bemærkes, at der er vedtaget en ny skattekontrollov (lov nr. 1535 af 19. december 2017), som træder i kraft den 1. januar 2019.

Skattekontrollovens § 1, stk. 1, 1. pkt., blev ændret ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 på baggrund af lovforslag nr. L 104 af 1. december 1995. I lovforslagets bemærkninger til § 1, stk. 1, er bl.a. anført følgende:

”I selvangivelseskravet ligger, at den skattepligtige overfor skattemyndighederne skal stå inde for de selvangivne oplysninger. I selvangivelseskravet ligger således også, at den skattepligtige efter anmodning skal gøre rede for grundlaget for de selvangivne oplysninger. Manglende

efterkommelse af en sådan anmodning vil kunne tillægges bevismæssig skadevirkning for den skattepligtige.”

Af pkt. A.C.2.1.1.1 i Skatteforvaltningens juridiske vejledning 2018-2 fremgår bl.a. følgende:

”Enhver skatteyder har pligt til af egen drift at selvangive sin indkomst, uanset om den er positiv eller negativ, og det ligger i naturlig forlængelse af denne pligt, at skatteyder fremlægger dokumentation for, at de afgivne oplysninger er korrekte. Se SKL [skattekontrollovens] § 1.

Skatteforvaltningen kan som led i udøvelsen af sine almindelige forvaltnings- og kontrolopgaver anmode om oplysninger hos borgeren (den almindelige lønmodtager) til brug for ligningsarbejdet, herunder kontrol af de selvangivne oplysninger. Se SFL [skatteforvaltningslovens] § 1 og SKL § 1.

Der ikke hjemmel til at anvende tvang for at få borgeren til at afgive oplysninger efter SKL § 1. (...)”

2.3. Retssikkerhedslovens § 10 omfatter ”bestemmelser i lovgivningen mv. om pligt til at meddele oplysninger”.

I forarbejderne til bestemmelsen er det anført, at den omfatter de tilfælde, hvor der i lovgivningen mv. er fastsat pligt til at meddele oplysninger til en offentlig myndighed, uanset om en overtrædelse af oplysningspligten kan sanktioneres med straf eller kan gennemtvinges ved f.eks. tvangsbøder. Oplysningspligter, der ikke er – eller ikke ønskes – sanktioneret på anden måde end ved processuel skadevirkning, er således også omfattet af bestemmelsen, jf. ovenfor med omtale af Ole Hasselgaard mfl., Retssikkerhedsloven med kommentarer (2005), s. 165.

Skattekontrollovens § 1, stk. 1, fastsætter efter sin ordlyd en pligt til at selvangive. I forarbejderne til bestemmelsen er det anført, at der i selvangivelseskravet ligger, at den skattepligtige efter anmodning skal gøre rede for grundlaget for de selvangivne oplysninger. Det er desuden anført, at manglende efterkommelse af en sådan anmodning vil kunne tillægges bevismæssig skadevirkning for den skattepligtige.

På den baggrund er det min opfattelse, at pligten til at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger – ligesom selve selvangivelsespligten – må anses for en oplysningspligt, som er omfattet af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1.

Jeg kan i den forbindelse også henvise til, at det af forarbejderne til den nye skattekontrollov, som træder i kraft den 1. januar 2019, fremgår, at pligten til at give oplysninger om sine indkomstforhold efter den nye skattekontrollovs § 2, stk. 1 (som viderefører den nugældende skattekontrollovs § 1, stk. 1, om selvangivelsespligt) også indeholder en pligt til at redegøre for grundlaget for de afgivne oplysninger.

En borger, som efter skattekontrollovens § 1, stk. 1, bliver bedt om at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger, er derfor beskyttet af bestemmelsen om forbud mod selvinkriminering i retssikkerhedslovens § 10.

2.4. SKAT har i udtalelsen af 15. november 2017, s. 3, anført, at Skatteforvaltningen kan anmode om oplysninger hos en skattepligtig til brug for kontrol af selvangivne oplysninger, og at den skattepligtige har pligt til at afgive de oplysninger, som Skatteforvaltningen anmoder om.

SKAT har i den forbindelse anført, at Skatteforvaltningen er berettiget til at anmode en skattepligtig person om oplysninger, når der er et sagligt grundlag for det, dvs. når Skatteforvaltningen har et grundlag for at antage, at oplysningerne vil kunne resultere i en afgørelse om ændring af den pågældende skatteansættelse.

Jeg er enig med SKAT i, at en skattepligtig efter skattekontrollovens § 1, stk. 1, har pligt til at afgive oplysninger, som Skatteforvaltningen anmoder om til brug for kontrol af selvangivne oplysninger, forudsat at der foreligger et sagligt grundlag for Skatteforvaltningens anmodning.

Som det fremgår i pkt. 1.2 ovenfor, har jeg ikke gennemgået de enkelte sager om SKATs indkaldelse af materiale.

Jeg har imidlertid ikke – ud fra de oplysninger, som jeg har modtaget til brug for min undersøgelse – grundlag for generelt at antage, at oplysningspligten i skattekontrollovens § 1, stk. 1, ikke omfatter de oplysninger, som SKAT bad om i de 176 materialeindkaldelser.

Jeg bemærker, at det kan give anledning til en vis tvivl, hvor langt pligten til at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger efter skattekontrollovens § 1, stk. 1, nærmere kan udstrækkes, herunder om bestemmelsen indebærer, at den skattepligtige har pligt til at opbevare visse dokumenter i en bestemt periode. Jeg er ikke gået nærmere ind i dette spørgsmål.

3. Generelle oplysninger om SKATs mistankevurdering

3.1. I bemærkningerne til retssikkerhedslovens § 10 i lovforslag nr. L 96 af 26. november 2003 er bl.a. anført følgende:

”Med hensyn til kravet om, at der skal foreligge en konkret mistanke, må det som udgangspunkt være afgørende, om myndighedens mistanke er så stærk, at der ville være grundlag for inden for strafferetsplejen at rejse en sigtelse eller at tillægge vedkommende en sigtets rettigheder. Der skal således foreligge omstændigheder, spor mv., som på objektivet grundlag og med rimelighed kan tale for vedkommendes mulige skyld. En person skal normalt anses for sigtet, når mistanken samler sig om vedkommende, og efterforskningen direkte retter sig mod den pågældende og ikke mod en bredere kreds. (...)”

I pkt. 115 i Justitsministeriets vejledning nr. 9686 af 22. december 2004 om lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter er anført følgende om mistankekravet:

”115. Med hensyn til kravet om, at der skal foreligge en konkret mistanke, er det som udgangspunkt afgørende, om myndighedens mistanke er så stærk, at der ville være grundlag for inden for strafferetsplejen at rejse en sigtelse eller at tillægge vedkommende en sigtets rettigheder.

Der skal således foreligge omstændigheder, spor mv., som på objektivet grundlag og med rimelighed kan tale for vedkommendes mulige skyld.

Hvis en myndighed f.eks. fra naboer, konkurrenter eller ansatte i en virksomhed modtager en anmeldelse om forhold, som efter deres karakter kan være strafbare, beror det på en vurdering i det enkelte tilfælde, om der herefter foreligger en konkret mistanke.

I denne vurdering må det bl.a. indgå, hvor troværdig anmeldelsen fremtræder, hvor konkret de pågældende forhold er angivet, og om der i øvrigt i de oplysninger, som myndigheden herudover er i besiddelse af, er holdepunkter for, at der kan foreligge et strafbart forhold. En anmeldelse vil således ikke i sig selv skabe grundlag for en konkret mistanke om et strafbart forhold.”

3.2. I udtalelsen af 2. juni 2017, s. 8-10, har SKAT bl.a. anført følgende:

”Når SKAT påbegynder en kontrolindsats, har SKAT sjældent tilstrækkelige oplysninger til på forhånd at vurdere om en disposition er lovlig eller ulovlig.

De faktuelle forhold skal underbygges, inden SKAT kan vurdere, hvorvidt der er tale om en ulovlig disposition.

Der er ved indledningen af kontrollen på baggrund af Panama Papers intet grundlag for en konkret mistanke. SKAT retter således henvendelse for at afklare de skattemæssige forhold, herunder forhold som kan dokumenteres, forklares eller er selvangivet.

Erfaringerne fra HSBC-sagerne og andre sager, hvor der indgår udenlandske skatteoplysninger, har også vist, at sager med kontroloplysninger fra udlandet ikke automatisk indebærer, at borgerne har begået en strafbar handling.

SKAT har købt data i relation til Panama Papers. Dataene indeholder ikke oplysninger, der i sig selv medfører en konkret mistanke i den enkelte sag, jf. retssikkerhedslovens § 10. (...)

Der kan være en naturlig forklaring og en forretningsmæssig legitim begrundelse for at etablere et selskab i udlandet. På den baggrund er formålet med SKATs indkaldelse af materiale i første række, at tilvejebringe et grundlag for at vurdere disse forhold i den enkelte sag.

...

SKAT kan med andre ord ikke på det grundlag, der typisk foreligger i lækagesager, vide, om en eventuel formue er placeret i udlandet på andet end lovligt grundlag.

SKAT foretager løbende under sagens behandling en vurdering af, hvorvidt der foreligger en konkret mistanke.

Mistankevurderingen i forhold til retssikkerhedslovens § 10, vil altid være individuel og afhænge af oplysningerne i den enkelte sag, idet der som tidligere nævnt kan være en forretningsmæssig begrundelse for de gennemførte dispositioner.

De konkrete oplysninger indebærer ikke, at SKAT på nuværende tidspunkt, hvor den faktuelle kontrol dårligt er påbegyndt, vurderer, at der er en konkret mistanke i henhold til retssikkerhedslovens § 10.

Det er SKATs vurdering af de oplysninger, som SKAT har adgang til i den enkelte sag, der er afgørende for, hvorvidt der foreligger en konkret mistanke på det tidspunkt, hvor SKAT retter henvendelse til borgeren.”

I udtalelsen af 15. november 2017, s. 7-10, har SKAT bl.a. anført følgende:

”Ombudsmanden har bedt SKAT redegøre for, hvilke typer af oplysninger, der indgår i de data, som har dannet grundlag for materialeindkaldelserne. Ombudsmanden har i den forbindelse bedt SKAT oplyse, om alle typer af oplysninger indgår i alle sagerne, eller om der er forskelle fra sag til sag.

SKAT kan hertil oplyse, at der i alle de omfattede sager er oplysninger, der stammer fra købet af de såkaldte Panama Papers. Mængden af oplysninger kan variere fra selskab til selskab og kan fx indeholde følgende:

- Stiftelsesdokument (få tilfælde)
- Bestyrelsesmødereferat ved direktørernes indsættelse (få tilfælde)
- Bestyrelsesmødereferat ved aktiernes udstedelse
- Bestyrelsesmødereferat ved udstedelse af Power of Attorney
- Power of Attorney
- Bestyrelsesmødereferat ved forlængelse af tidligere udstedt Power of Attorney (få tilfælde)
- Aktionærfortegnelse over ihænderaktier. Det fremgår dog ikke, hvem der har aktierne i hænde

Der er dermed tale om oplysninger om, hvem der fremstår som ultimativ ejer – Power of Attorney.

Oplysningerne indeholdt også:

- Lånedokumenter (meget få tilfælde)

...

Udover ovennævnte konkrete data indeholdt de købte data også 2.800 mails mellem Mossack Fonseca og en bank eller en finansiel mellemhandler. Disse mails omhandler den daglige kommunikation mellem rådgiveren i Mossack Fonseca og bankrådgiveren/den finansielle mellemhandler. De indeholder derfor ofte praktiske spørgsmål til fremgangsmåden for oprettelsen af selskaber, valg af selskabsnavn, forlængelser af fuldmagten mv.

Mailene giver et indblik i, hvordan proceduren for oprettelsen af selskaber i Panama har været – hvem der har gjort hvad, og hvem der har været involveret.

De giver som udgangspunkt ikke yderligere oplysninger om borgerne end det, som allerede fremgår af de modtagne selskabsretlige dokumenter omkring Power of Attorney. (...)

...

Ombudsmanden har bedt SKAT redegøre for, hvor stor en del af oplysningerne, der stammer fra de data, som SKAT har købt fra de såkaldte Panama Papers, og hvor stor en del af oplysningerne der stammer fra andre kilder.

SKAT kan hertil oplyse, at ud over oplysninger fra Panama Papers kan SKAT også have oplysninger, der stammer fra:

- Money Transfer Projektet.
- Rentebeskatningsoplysninger modtaget iht. direktiv 2003/48/EF.
- Group request til Kompetent Myndighed i Luxembourg, der blev sendt den 6. september 2016, og hvor SKAT modtog oplysningerne den 24. november 2016.

...

SKAT har ikke en opgørelse af antallet af sager, hvori der indgår denne form for oplysninger.

Det er endvidere på nuværende tidspunkt ikke muligt at foretage et kvalificeret skøn over, hvor stor en del af oplysningerne, der kommer fra Panama Papers hhv. andre kilder.

Det kan dog oplyses, at alle de omfattede sager er taget op på baggrund af de oplysninger, der stammer fra Panama Papers, og dermed indeholder alle sagerne oplysninger derfra.

...

Ombudsmanden har bedt SKAT oplyse, hvilke oplysninger der indgår i den mindst oplyste sag, og hvilke oplysninger der indgår i den mest oplyste sag.

SKAT kan hertil oplyse, at der i den mindst oplyste sag forelægger dokumenter, der er modtaget i en form, der virker spejlvendte, og derfor er ulæselige.

Sagen indeholder herudover alene bestyrelsesreferater fra direktørens indsættelse samt et bestyrelsesreferat for udstedelse af power of attorney.

...

I en af de mest oplyste sager er der tale om oplysninger fra Panama Papers i form af basisdokumenter og et lånedokument samt oplysninger fra Money Transfer Projektet. (...)”

3.3. Som nævnt havde SKAT pr. 8. maj 2017 sendt 176 materialeindkaldelser på baggrund af oplysninger fra Panama Papers. Det er SKATs vurdering, at der på tidspunktet for udsendelse af materialeindkaldelserne ikke forelå konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser i de 176 sager.

Jeg har ikke som led i denne undersøgelse gennemgået de enkelte sager om SKATs indkaldelse af materiale, og jeg har derfor heller ikke for hver enkelt sag foretaget en vurdering af, om der har været grundlag for konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser.

SKAT har sendt mig kopi af dokumenterne i en af de sager, som var mest oplyst på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne. SKAT har anført, at oplysningerne på den pågældende sag omfattede ”basisdokumenter og et lånedokument samt oplysninger fra Money Transfer Projektet”.

Det fremgår af det materiale, som jeg har modtaget fra SKAT, at basisdokumenterne omfatter referater fra bestyrelsesmøder med oplysninger om udstedelse af aktier og såkaldte powers of attorney. Herudover er der oplysninger om enkelte kontooverførsler.

De oplysninger, som jeg har modtaget til brug for min undersøgelse, giver mig generelt ikke grund til at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne var grundlag for konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser i de 176 sager.

Som nævnt i pkt. 1.2.3 ovenfor har jeg fra en advokat modtaget oplysninger om et konkret sagskompleks, hvor der efter det oplyste er udsendt en materialeindkaldelse på baggrund af Panama Papers. Som ligeledes nævnt har jeg indledt en særskilt undersøgelse af dette sagskompleks.

4. Oplysninger om år forud for den ordinære ansættelsesfrist

4.1. Jeg har bedt SKAT om at uddybe, hvilke rammer der efter SKATs opfattelse gælder for SKATs anmodninger om oplysninger om år, der ligger forud for den ordinære ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26.

Som svar har SKAT bl.a. anført følgende i udtalelsen af 15. november 2017, s. 12-14:

”SKAT kan anmode en skattepligtig person om oplysninger, når der er et sagligt grundlag herfor. Det vil sige, at SKAT har et grundlag for at antage, at oplysningerne vil kunne resultere i en afgørelse om ændring af den pågældende skatteansættelse.

SKATs adgang til at foretage eller ændre en skatteansættelse er reguleret af fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26-27, 31-32 og 34 a. Fristreglerne fastsætter dels rammerne for, hvor langt tilbage i tid der kan foretages ændringer, dels betingelserne for at foretage fristgennembrud i forhold til den ordinære frist.

...

Det kan således lægges til grund, at der hverken i skattekontrolloven eller den øvrige skattelovgivning er regler, der begrænser brugen af skattekontrollovens oplysningspligter i tid.”

I udtalelsen af 2. juni 2017, s. 10-11, har SKAT bl.a. anført følgende:

”Ombudsmanden har (...) anført, at hvis SKATs anmodning om oplysninger for årene 2006-2015, er begrundet i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, om ekstraordinær ansættelse, bedes SKAT inddrage dette i svaret (...).

SKAT skal hertil bemærke, at SKATs anmodning om oplysninger for årene 2006 – 2015 ikke er begrundet i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. (...)

SKAT skal endvidere bemærke, at fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 – 27 alene knytter sig til foretagelse eller ændring af selve ansættelsen. Der er hverken i skattekontrolloven eller den øvrige skattelovgivning regler, der begrænser brugen af skattekontrollovens oplysningspligter i tid, dog med undtagelse af krav, der er forældede efter forældelseslovgivningen. Det er først, når resultatet af en kontrol fastslår, at der materielt kan foretages en forhøjelse, at skatteforvaltningslovens

fristregler bliver afgørende for, om der kan ske en ansættelsesændring. SKAT kan derfor søge oplysninger og dokumenter tilvejebragt – dels fra den skattepligtige selv, dels fra tredjemand – om det eller de indkomstår, der er udtaget til kontrol, selv om den ordinære ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26 er udløbet.

Typisk vil der ikke, før kontrollen er gennemført, være grundlag for at afgøre, om der ud over det materielle grundlag for en ansættelsesændring er grundlag for at gennemføre en ekstraordinær ansættelsesændring, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

SKAT har derfor mulighed for at indkalde oplysninger om skatteansættelsen udenfor fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, og uden, at der på indkaldelsestidspunktet foreligger strafbare forhold og dermed uden, at der skal ske underretning om retssikkerhedslovens § 10.”

4.2. Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 har følgende ordlyd:

”§ 26. Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. (...)

...

§ 27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

1) Der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for ansættelsen.

2) Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Tilsvarende gælder, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, med hvilken den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 4, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet.

3) En ansættelse af overdragelsessummen for et aktiv, jf. ligningslovens § 12 B, ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, eller afskrivningslovens § 45, stk. 3, vedrørende en anden skattepligtig er ændret.

4) En udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige. Det er en betingelse, at den danske skattemyndighed anerkender afgørelsen.

5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

6) Skatterådet udnytter sin kompetence efter § 2, stk. 3, til at ændre en skatteankenævnsafgørelse. Det er dog en betingelse, at den skattepligtige senest 3 måneder efter skatteankenævnets afgørelse er underrettet om, at afgørelsen er udtaget til ændring.

7) Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankesforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.

8) Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 26. (...)"

4.3. Det forvaltningsretlige officialprincip forpligter myndighederne til at tilvejebringe det faktiske og retlige materiale, som er nødvendigt for at kunne træffe en afgørelse. I forbindelse med beslutninger om oplysning af en sag gælder derudover bl.a. det almindelige forvaltningsretlige princip om saglighed.

Skattemyndighederne vil således være forpligtede til i nødvendigt omfang at undersøge forhold, der kan være af betydning for en afgørelse om (ændret) skatteansættelse.

På denne baggrund mener jeg, at skattemyndighederne under alle omstændigheder efter officialprincippet har adgang til at bede borgere om oplysninger, som er nødvendige for at træffe afgørelse om en (ændret) skatteansættelse.

Som det fremgår af pkt. 2.4 ovenfor, er jeg desuden enig med SKAT i, at en skattepligtig har pligt til at afgive oplysninger, som Skatteforvaltningen anmoder om til brug for kontrol af selvangivne oplysninger, forudsat at der foreligger et sagligt grundlag for Skatteforvaltningens anmodning.

SKAT har anført, at det kan lægges til grund, at der hverken i skattekontrolloven eller den øvrige skattelovgivning er regler, der begrænser brugen af skattekontrollovens oplysningspligter i tid. Dette synspunkt understøttes af, hvad der fremgår om kontrolbeføjelser over for tredjemand i pkt. 3.6.1.1 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. L 13 af 4. oktober 2017, hvoraf det bl.a. fremgår, at der hverken i skattekontrolloven eller i den øvrige skattelovgivning er regler, der angiver en tidsmæssig begrænsning af oplysningspligten.

Jeg er enig i, at oplysningspligten i skattekontrollovens § 1, stk. 1, ikke i sig selv er tidsmæssigt begrænset. Det almindelige forvaltningsretlige princip om saglighed indebærer imidlertid som nævnt, at Skatteforvaltningen alene kan bede om oplysninger, når der foreligger et sagligt grundlag herfor.

Kravet om saglighed indebærer, at de forhold, der søges oplyst, skal være relevante for en mulig afgørelse om (ændret) skatteansættelse for ét eller flere nærmere bestemte skatteår. Dette gælder, uanset på hvilket tidspunkt det pågældende forhold har fundet sted. Hvis det således f.eks. er nødvendigt for en afgørelse at belyse, hvilket formål oprettelsen af et selskab har haft, vil det kunne være sagligt at søge oplysninger om selskabets oprettelse, selv om selskabet er oprettet mange år forud for det skatteår, som afgørelsen angår.

Som nævnt har jeg ikke som led i min undersøgelse gennemgået de enkelte sager om SKATs indkaldelse af materiale.

De oplysninger, som jeg har modtaget til brug for min undersøgelse, giver mig imidlertid ikke grundlag for generelt at antage, at der ved udsendelsen af de 176 materialeindkaldelser på baggrund af Panama Papers manglede sagligt grundlag for at bede borgerne sende oplysninger om indkomstår forud for den ordinære ansættelsesfrist.

Jeg er således enig med SKAT i, at der kan foreligge et sagligt grundlag for at bede om oplysninger om år, der ligger forud for den ordinære ansættelsesfrist, uden at der dermed nødvendigvis foreligger konkret mistanke om en strafbar lovovertrædelse, jf. retssikkerhedslovens § 10.

5. Samtykkeerklæring

5.1. SKAT har den 2. juni 2017 sendt mig en kopi af den samtykkeerklæring, som SKAT har brugt, når SKAT har ment, at der har foreligget en konkret mistanke om et strafbart forhold, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 3.

Af samtykkeerklæringen fremgår i pkt. 3 bl.a. følgende:

”3. Et samtykke vil indebære, at jeg giver afkald på min ret til ikke at udtale mig om den påståede lovovertrædelse og på de retsgarantier, der findes i retsplejelovens regler om strafferetspleje. (se bagsiden)”

På erklæringens s. 2 (bagsiden) er bl.a. følgende anført:

”Retsgarantierne i strafferetsplejen betyder bl.a. at en person, der er sigtet eller tiltalt for en strafbar lovovertrædelse

- har ret til at få en forsvarer beskikket
- at anklagemyndigheden skal sørge for at oplyse sagen fuldt ud
- at anklagemyndigheden også skal medtage omstændigheder, der tyder på den sigtedes uskyld
- at det er en dommer, der afgør skyldsspørgsmålet
- at den sigtede har ret til ikke at udtale sig
- at enhver tvivl skal komme den sigtede til gode.”

I brev af 31. juli 2017, s. 5, har Advokatrådets Skatteudvalg bl.a. anført følgende:

”Det skal indledningsvis bemærkes, at SKATs anvendelse af samtykkeerklæringen forudsætter, at der gælder en lovhjemlet oplysningspligt. Det kan derfor undre, at samtykkeerklæringen ikke indeholder en henvisning til den bestemmelse, der hjemler oplysningspligten.

...

Skatteministeriet bør efter Advokatrådets opfattelse som et minimum indføre i blanketten, at et samtykke aldrig bør gives, før skatteyderen har haft mulighed for at drøfte sagen med en advokat, således at det tilsikres, at samtykket gives på et tilstrækkeligt informeret grundlag. I betingelsen ligger bl.a., jf. 'Retssikkerhedsloven med kommentarer', s. 120, at '[...] den mistænkte skal være klar over, hvad det er, vedkommende meddeler samtykke til. Myndigheden skal således sikre sig, at der gives den mistænkte tilstrækkelig information til, at den pågældende kan vurdere, hvorvidt samtykket skal meddeles.”

5.2. I brev af 5. oktober 2017 skrev jeg bl.a. følgende til SKAT:

”Efter ordlyden af erklæringen og det anførte på bagsiden synes afkaldet umiddelbart at omfatte retsgarantier, som det ikke er muligt at give afkald på. Jeg beder SKAT redegøre for, hvordan afkaldet efter SKATs opfattelse skal forstås, og oplyse, hvilke overvejelser SKAT har gjort sig om formuleringen af afkaldet.”

I udtalelse af 15. november 2017, s. 19, har SKAT anført bl.a. følgende:

”En borger, der er under konkret mistanke om en strafbar handling, kan i henhold til § 10, stk. 3 give samtykke til at inkriminere sig selv.

De i retsplejeloven angivne retsgarantier, jf. det anførte i samtykkeerklæringen, finder ikke anvendelse, når sagen fortsætter i det administrative system, og der således ikke på det pågældende tidspunkt rejses en straffesag.

På det tidspunkt, hvor der eventuelt rejses en straffesag, finder reglerne i retsplejeloven anvendelse. Det bemærkes endvidere, at det fremgår af lov nr. 827 af 25. august 2005 om adgang til forsvarerbistand under en administrativ skatte- og afgiftsstraffesag, at forsvarerbistand først kan beskikkes, hvis der rejses en straffesag.

Det er således ikke korrekt, når der i samtykkeerklæringen står, at der gives afkald på disse retsgarantier men alene, at disse ikke finder anvendelse, så længe der ikke er rejst en straffesag.

SKAT vil ændre ordlyden af samtykkeerklæringen, således at det ikke fremstår som om der gives afkald på de nævnte retsgarantier.

SKAT skal desuden bemærke, at SKAT ikke kan tilslutte sig Advokatrådets Skatteudvalgs bemærkning om, at et samtykke aldrig bør gives, før skatteyderen har haft mulighed for at drøfte sagen med en advokat. Samtykket kan på anden vis, herunder ved SKATs vejledning, gives på et tilstrækkeligt informeret grundlag.”

5.3. Jeg er på den anførte baggrund enig i, at samtykkeerklæringen bør ændres.

Jeg har samtidig noteret mig, at SKAT vil ændre samtykkeerklæringen. I den forbindelse anmoder jeg om, at Skattestyrelsen til orientering sender mig en kopi af erklæringen med den ændrede ordlyd.

Jeg kan tilslutte mig Advokatrådets Skatteudvalgs synspunkt om, at samtykkeklæringen med fordel kunne indeholde en henvisning til den bestemmelse, der pålægger borgeren oplysningspligt.

Derimod har jeg hverken efter almindelige retsprincipper eller god forvaltningsskik grundlag for at henstille til SKAT, at et samtykke aldrig bør gives, før skatteyderen har haft mulighed for at drøfte sagen med en advokat.

6. Vejledningspligt

6.1. Det følger af forvaltningslovens § 7, at en forvaltningsmyndighed i fornødent omfang skal yde vejledning og bistand til personer, der retter henvendelse om spørgsmål inden for myndighedens sagsområde.

Vejledningspligten i forvaltningslovens § 7, stk. 1, gælder efter sin ordlyd kun i forhold til personer, der selv henvender sig om spørgsmål inden for myndighedens sagsområde. Det følger dog af almindelige retsgrundsætninger og god forvaltningsskik, at der også skal ydes vejledning i andre situationer.

Det antages således, at en myndighed har pligt til at vejlede en borger, som myndigheden er i forbindelse med, selv om borgeren ikke direkte eller indirekte har bedt om vejledning, men hvor det fremstår som naturligt og relevant at give borgeren vejledning. Det gælder bl.a. i tilfælde, hvor myndighedens svar eller handlemåde ellers kan virke vildledende. Det gælder også, når borgeren på en urimelig måde kan blive fastlåst eller miste en rettighed, hvis myndigheden ikke vejleder om forhold, som borgeren ikke synes at være bekendt med.

Jeg henviser bl.a. til overblik #5 om vejledning i Myndighedsguiden under "Generel forvaltningsret" (ombudsmanden.dk/myndighedsguiden).

6.2. Af det anonymiserede brev, som er omtalt i pkt. 1 ovenfor, fremgår bl.a. følgende:

"Reglerne om, at vi kan bede om oplysninger fra dig og selskabet, fremgår af skattekontrollovens § 1, stk. 1. Efter bestemmelsen er der pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger."

I udtalelsen af 15. november 2017, s. 5, har SKAT bl.a. anført følgende:

"SKAT kan (...) oplyse, at når SKAT beder om materiale hos borgerne, beskriver SKAT ikke konsekvenserne af manglende indsendelse i det første brev, da udgangspunktet er, at det ønskede materiale indsendes.

Hvis det ønskede materiale ikke modtages, sender SKAT et rykkerbrev, hvor SKAT oplyser om konsekvenserne af manglende indsendelse af materiale. Dette kan efter almindelig forvaltningsretlig praksis fx være at SKAT

- træffer afgørelse på det foreliggende grundlag,
- beder om materiale hos tredjemand,
- foretager en skønsmæssig ansættelse eller
- beder om bistand fra udenlandske skattemyndigheder.

Det afhænger af fakta i den enkelte sag, hvilke konsekvenser manglende indsendelse af materiale får.

I sagerne omfattet af Panama Papers har SKAT fulgt de ovenfor beskrevne retningslinjer. SKAT har således i rykkerbrevene oplyst, at hvis borgerne ikke reagerer på rykkerbrevene, vil SKAT fortsætte sagsbehandlingen på det foreliggende grundlag. Det vil sige, at man eventuelt vil gå videre med en af de ovennævnte konsekvenser. SKAT har i rykkerbrevene desuden oplyst, at SKAT fx har mulighed for at anmode om yderligere oplysninger fra udenlandske myndigheder. (...)

6.3. Efter § 1, stk. 1, i den nye skattekontrollov (lov nr. 1535 af 19. december 2017), som træder i kraft den 1. januar 2019, kontrollerer told- og skatteforvaltningen, at skattepligtige til Danmark afgiver de nødvendige oplysninger til opgørelse af indkomstskat (skatteansættelse) og til afgørelse af skattepligt.

Efter samme lovs § 2, stk. 1, skal enhver, der er skattepligtig her til landet, årligt oplyse told- og skatteforvaltningen om bl.a. sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ.

I lovforslag nr. L 13 af 4. oktober 2017 er der bl.a. anført følgende i bemærkningerne til § 1, stk. 1, i den nye skattekontrollov:

”Det følger af det foreslåede *stk. 1*, at SKAT kontrollerer, at enhver, der er skattepligtig her til landet, afgiver de nødvendige oplysninger til opgørelse af indkomstskat (skatteansættelse) og til afgørelse af skattepligt. Bestemmelsen fastslår, at det er SKATs opgave som myndighed at sikre, at enhver betaler den skat, den pågældende skal. Der er, jf. lovforslagets § 2, en pligt til at give oplysninger om sine indkomstforhold, og denne pligt indeholder også en pligt til efter anmodning at redegøre for grundlaget for de afgivne oplysninger, således at SKAT har mulighed for at bedømme kvaliteten af disse. Der er ikke hjemmel til, at SKAT kan fremtvinge oplysninger fra den skattepligtige gennem et pålæg, men SKAT har mulighed for i stedet at anmode tredjemand om de nødven-

dige oplysninger eller foretage en skønsmæssig ansættelse på baggrund af de foreliggende oplysninger. Dette skal fremgå af den henvendelse, som SKAT retter til den skattepligtige. (...)"

6.4. Som nævnt havde SKAT pr. 8. maj 2017 sendt 176 materialeindkaldelser på baggrund af oplysninger fra Panama Papers.

Som det fremgår af pkt. 6.2 ovenfor, har SKAT oplyst, at SKAT ikke i selve materialeindkaldelserne har beskrevet konsekvenserne af ikke at indsende det materiale, som SKAT har bedt om.

SKAT har dog – hvis SKAT ikke har modtaget det efterspurgte materiale – sendt en rykker, hvori der er oplyst om konsekvenserne af manglende indsendelse af materialet.

Jeg har noteret mig, at Skatteforvaltningen under alle omstændigheder fra den nye lovs ikrafttræden den 1. januar 2019 vil skulle vejlede om konsekvenser af manglende indsendelse af materiale, når Skatteforvaltningen anvender oplysningspligten efter den nye skatteforvaltningslovs § 2, stk. 1.

På denne baggrund har jeg ikke fundet anledning til nærmere at undersøge, om de 176 materialeindkaldelser burde have indeholdt en vejledning om konsekvenser af manglende indsendelse af materiale.

Sagsfremstilling

I januar 2017 modtog jeg fra Advokatrådets Skatteudvalg en anonymiseret kopi af et brev, som er sendt fra SKAT til en borger. Brevet er sendt på baggrund af SKATs køb af oplysninger fra de såkaldte Panama Papers om danskeres ejerskab af offshore-selskaber.

Af det anonymiserede brev fra SKAT fremgår bl.a. følgende:

"SKAT har købt en række oplysninger om danskeres ejerskab af offshore selskaber. Der er tale om en række selskabsretlige oplysninger, og ved en gennemgang af disse oplysninger har SKAT konstateret, at du er tildelt 'power of attorney' over selskabet (...) beliggende på Seychellerne samt (...) beliggende på De Britiske Jomfruøer. Det skal bemærkes, at SKAT har modtaget en betydelig mængde materiale vedrørende Panamapapers, og derfor er hele materialet ikke blevet registreret på nuværende tidspunkt.

På baggrund af de modtagne oplysninger ønsker SKAT at foretage en vurdering af, om selskaberne er omfattet af dansk skattepligt, om selskabernes økonomiske transaktioner, herunder transaktionerne med dig, medfører personlig beskatning hos dig, og om du har ejerskab eller rådighed over andre udenlandske selskaber.

Endvidere ønsker SKAT oplysninger om dine eventuelle personlige konti/depoter i udlandet til brug for kontrol af opgørelsen af din skattepligtige indkomst.

Derfor bedes du sende følgende:

1. Redegørelse for selskabernes aktivitet.
2. Selskabsretlige dokumenter, herunder stiftelsesdokumenter, vedtægter, fuldmagtforhold, ejeraftaler mv.
3. Kopi af al korrespondance vedrørende stiftelse af selskaberne.
4. Regnskaber og tilhørende kontospecifikationer for perioden fra selskabernes stiftelse til i dag.
5. Oversigt over selskabernes ejerkreds for perioden fra selskabets stiftelse til i dag. (...)
6. Oplysninger om eventuelle økonomiske transaktioner mellem dig og selskaberne, herunder kapitalindsud, lånemellemværender, kautionsforhold og udbytte i perioden fra selskabernes stiftelse til i dag.
7. a) Oplysning om selskabernes bankforbindelser i perioden fra selskabernes stiftelse og frem til i dag.

- b) Kontoudtog, depotopgørelser og transaktionsbilag for samme periode.
8. Oplysning om eventuelle hæve-/kreditkort tilknyttet selskabernes konti.
 9. Såfremt du har ejerskab/rådighed over andre udenlandske selskaber, fonde, trusts, foreninger eller lignende, bedes tilsvarende oplysninger (1-8) indsendt for hver af disse enheder.
 10. a) Oplysning om dine eventuelle personlige konti/depoter i udlandet for årene 2006-2015.
b) Kontoudtog, depotopgørelser, transaktionsbilag samt en opgørelse af kapitalgevinster for alle årene.

Vi beder dig sende os oplysningerne nævnt i pkt. 1-10, så vi har dem senest den **4. februar 2017**. (...)

Hvis du ønsker at lade dig repræsentere af andre, fx revisor, skal du oplyse det til os og give os besked om, hvem din repræsentant er.

Love og regler

SKATs opgaver er beskrevet i skatteforvaltningslovens § 1.

Personer og selskaber mv., der er fuldt skattepligtige til Danmark, skal som udgangspunkt medregne al skattepligtig indkomst ved indkomstopgørelsen, uanset om indkomsten er optjent her i landet eller i udlandet. Dette følger af statsskattelovens § 4.

Reglerne om, at vi kan bede om oplysninger fra dig og selskabet, fremgår af skattekontrollovens § 1, stk. 1. Efter bestemmelsen er der pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger.

Personer og selskaber mv., der er fuldt skattepligtige til Danmark, er efter skattekontrollovens (SKL) bestemmelser forpligtet til at anmelde sine udenlandske finansielle aktiviteter til SKAT. Det drejer sig bl.a. om følgende:

- Indeståender på udenlandske bankkonti og fuldmagt til kontrol, se SKL § 11 A, stk. 1,
- Udenlandske værdipapirer og deponering heraf, se SKL § 11 B, stk. 1,
- Udenlandske livs- eller pensionsforpligtelser, se SKL § 11 C, stk. 1”

På den baggrund besluttede jeg efter ombudsmandslovens § 17, stk. 1, at rejse en sag om indhentelse af oplysninger og mistankevurdering efter retssikkerhedsloven i forbindelse med Panama Papers.

Jeg stillede i brev af 8. marts 2017 SKAT en række spørgsmål om det anonymiserede brev, herunder om karakteren af bestemmelsen i skattekontrollovens § 1, stk. 1, og betydningen af retssikkerhedslovens § 10.

I en udtalelse af 2. juni 2017 anførte SKAT bl.a. følgende:

”Den kopi af et brev fra SKAT, som er vedlagt brev af 8. marts 2017 fra Ombudsmanden, er et eksempel på et af de breve, SKAT har sendt i sager, der har udgangspunkt i oplysninger fra det, der kendes som Panama Papers. Det skal samtidig bemærkes, at SKAT har vurderet, at det ikke var relevant for udtalelsen at identificere den konkrete sag. Derfor er udtalelsen afgivet på baggrund af SKATs generelle behandling af de sager, der arbejdes med på baggrund af oplysningerne fra Panama Papers.

...

SKAT kan (...) bekræfte, at de såkaldte materialeindkaldelser med udgangspunkt i skabelonen for Panama Papers alene er sendt til personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark.

SKAT kan desuden oplyse, at SKAT pr. 8. maj 2017 har sendt 176 af disse materialeindkaldelser (...).

...

SKAT ønsker naturligvis at give Ombudsmanden det bedst mulige indblik i arbejdet med Panama Papers. Samtidig er det SKATs vurdering, at visse af de oplysninger, der fremgår nedenfor, på nuværende tidspunkt i SKATs arbejde med Panama Papers, ikke bør offentliggøres. Det bemærkes i den forbindelse, at det er SKATs vurdering, at disse oplysninger vil kunne undtages efter offentlighedslovens § 33, nr. 5, idet hemmeligholdelse af oplysningerne på nuværende tidspunkt må anses for klart påkrævet af hensyn til offentlige eller private interesser.

SKAT vil derfor anmode om, at disse oplysninger, hverken offentliggøres af Ombudsmanden eller videregives til Advokatrådets Skatteudvalg på nuværende tidspunkt. (...)

...

Ombudsmanden har spurgt, om det vedlagte brev er et standardbrev, som SKAT har udarbejdet på baggrund af oplysninger i Panama Papers og sendt til flere.

SKAT kan hertil oplyse, at SKAT har udarbejdet en skabelon, som bliver anvendt som grundlag for indkaldelse af materiale i langt de fleste af SKATs kontrolsager (...).

SKAT har i projektet 'Panama Papers' udbygget og tilrettet SKATs skabelon til brug for indkaldelse af oplysninger i sagerne omfattet af projektet. Bl.a. er skabelonen udbygget med yderligere henvisninger til skattekontrolloven og persondataloven. Der er endvidere givet en konkret beskrivelse af de oplysninger, som SKAT har købt, ligesom det angives, hvilke oplysninger SKAT på den baggrund anmoder om. Der sker en løbende tilpasning af den skabelon, der bliver anvendt i projektet (...). Formålet med den løbende tilpasning er at sikre, at SKAT alene beder om relevante oplysninger. (...)

Der foretages altid en konkret og individuel vurdering af hvilke oplysninger, der er behov for i den enkelte sag. Det indebærer, at der vil være tilfælde, hvor SKAT har bedt om andet og mere materiale, end angivet i skabelonen. Der bliver således foretaget en individuel tilpasning i forhold til den enkelte sag. Vurderingen bliver foretaget på baggrund af de oplysninger om den pågældende person, som SKAT har adgang til på det tidspunkt, hvor materialeindkaldelsen bliver sendt. Der har ikke været tilfælde, hvor SKAT har vurderet, at det er relevant at bede om færre oplysninger.

...

Ombudsmanden har endelig bedt SKAT om at oplyse baggrunden for, at det netop er de oplysninger, som er opregnet i brevets pkt. 1-10, som SKAT ønsker at modtage.

SKAT kan i den anledning oplyse, at:

- I punkt 1-9 bliver der spurgt om materiale vedrørende det selskab, som modtageren af brevet angiveligt er ejer af, jf. oplysningerne fra Panama Papers, herunder stiftelse og aktiviteter, som vil blive anvendt med henblik på vurdering af selskabernes og personens skattepligtsforhold.
- I punkt 10 bliver der spurgt om materiale til brug for opgørelse af en eventuel skattepligtig indkomst hos personer, der er anses for fuldt skattepligtige til Danmark.

Det materiale, der efterspørges, er valgt på baggrund af SKATs erfaringer, om hvilke oplysninger, der er relevante for at kunne afdække de

skattemæssige forhold i lignende sager. SKATs erfaringer stammer fra andre sagskomplekser, fx HSBC sagerne, der også har udgangspunkt i oplysninger, som SKAT har modtaget om danske skatteyderes engagementer i udlandet. Oplysningerne, der efterspørges, vedrører forhold, der kan være med til at afdække manglende indtægter i indkomstopgørelsen for personer, der anses fuldt skattepligtige til Danmark. Oplysningerne anvendes også til at få bekræftet, om en eventuel indkomst allerede er angivet til SKAT. Erfaringerne fra tidligere sager viser, at for at kunne belyse forholdene bedst muligt, har SKAT som minimum brug for det materiale, der anmodes om i punkterne 1-10. (...)

...

Ombudsmanden har anført, at SKAT har henvist til skattekontrollovens § 1, stk. 1, som hjemmel til, at SKAT kan bede om oplysninger fra borgeren og selskabet, og at der er pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger. Ombudsmanden har bedt SKAT om at redegøre nærmere for den omtalte oplysningspligt efter skattekontrollovens § 1, stk. 1.

...

Det er SKATs opfattelse, at SKAT, som led i udøvelsen af sin almindelige forvaltnings- og kontrolopgave, jf. skatteforvaltningslovens § 1, og skattekontrollovens § 1, kan anmode om oplysninger hos skattepligtige lønmodtagere og erhvervsdrivende til brug for ligningsarbejdet, herunder kontrol af selvangivne oplysninger. SKAT vil således være berettiget til at anmode en skattepligtig person om oplysninger, når der er et sagligt grundlag herfor.

...

I forbindelse med Projekt Panama Papers er situationen den, at SKAT har købt en række oplysninger om danske personers ejerskab af offshore selskaber. Der er tale om personer, der er skattepligtige til Danmark. (...) Som det fremgår af SKATs brev om indsendelse af oplysninger, ønsker SKAT på baggrund af disse oplysninger at foretage en vurdering af, om selskaberne er omfattet af dansk skattepligt, om selskabets økonomiske transaktioner, herunder transaktioner med den danske person, medfører beskatning af den danske person, og om den pågældende har ejerskab eller rådighed over andre udenlandske selskaber.

Ombudsmanden har endvidere bedt SKAT om at oplyse, hvad virkningen måtte være af, at SKATs anmodning om oplysninger ikke efterkommes.

...

Såfremt SKATs anmodning om oplysninger ikke bliver efterkommet, kan SKAT forsøge at indhente oplysninger via udenlandske skattemyndigheder. SKAT har i vidt omfang mulighed for at bede udenlandske myndigheder om at foretage undersøgelse af forhold eller indhente oplysninger i det pågældende land. Anmodning om bistand fra udenlandske skattemyndigheder sker efter art. 26 i OECD's modeloverenskomst og Europarådets bistandskonvention via Kompetent Myndighed i SKAT.

SKAT har på nuværende tidspunkt anmodet udenlandske skattemyndigheder om bistand i forbindelse med en række af sagerne omfattet af Panama Papers.

Alternativt vil SKAT kunne indhente oplysninger hos tredjemand efter reglerne i skattekontrollovens § 8 D, såfremt SKAT har kendskab til juridiske personer, der kan være i besiddelse af oplysninger om den pågældende, som er relevante for skatteligningen. I enkelte tilfælde er der dog tale om unavngivne personer, hvorfor anvendelsen af skattekontrollovens § 8 D forudsætter en godkendelse hos skatterådet.

Det er en betingelse for anvendelse af skattekontrollovens § 8 D, at SKAT forgæves har forsøgt at indhente oplysningerne hos personen selv, før SKAT kan udnytte mulighederne for at indhente oplysninger hos tredjemand.

SKAT har på nuværende tidspunkt ikke anmodet tredjemand om oplysninger efter bestemmelsen i skattekontrollovens § 8 D i sagerne omfattet af Panama Papers.

SKAT vil herudover kunne foretage en skønsmæssig ansættelse, såfremt SKAT i øvrigt har tilstrækkelige oplysninger til at foretage et sagligt skøn, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3.

SKAT har ikke mulighed for at anvende tvangsmidler, fx dagbøder, idet tvangsmidlerne i skattekontrolloven ikke er rettet mod en manglende indsendelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 1, stk. 1.

...

Ombudsmanden har spurgt, hvilke overvejelser SKAT har gjort sig i relation til retssikkerhedslovens § 10, inden SKAT på baggrund af oplysningerne i Panama Papers udsendte de(t) omhandlede brev(e) med anmodning om oplysninger. Ombudsmanden har herved bemærket bl.a., at skatteministeren i en pressemeddelelse af 7. september 2016 om køb

af lækkede oplysninger fra Panama Papers bl.a. udtalte, at 'vi skal tage de nødvendige midler i brug for at fange skatteunddragere, der gemmer formuerne væk i f.eks. Panama med det formål at slippe for at betale skat i Danmark'.

Ombudsmanden har også bemærket, at detaljeringsgraden mv. i Panama Papers vel kan variere i forhold til konkrete personer og selskaber, og at dette vel alt andet lige vil kunne have betydning for overvejelserne i relation til retssikkerhedslovens § 10 i forhold til den enkelte person/det enkelte selskab.

Hertil kan SKAT oplyse, at SKAT, på baggrund af Retssikkerhedslovens §10, og dennes forarbejder, er af den opfattelse, at selvinkrimineringsgrundsætningen indebærer, at en person, der er anklaget for et strafbart forhold har ret til ikke at udtale sig om den påståede forbrydelse og til ikke at blive tvunget til at medvirke til at opklare påståede strafbare forhold.

...

Når SKAT påbegynder en kontrolindsats, har SKAT sjældent tilstrækkelige oplysninger til på forhånd at vurdere om en disposition er lovlig eller ulovlig.

De faktuelle forhold skal underbygges, inden SKAT kan vurdere, hvorvidt der er tale om en ulovlig disposition.

Der er ved indledningen af kontrollen på baggrund af Panama Papers intet grundlag for en konkret mistanke. SKAT retter således henvendelse for at afklare de skattemæssige forhold, herunder forhold som kan dokumenteres, forklares eller er selvangivet.

Erfaringerne fra HSBC-sagerne og andre sager, hvor der indgår udenlandske skatteoplysninger, har også vist, at sager med kontroloplysninger fra udlandet ikke automatisk indebærer, at borgerne har begået en strafbar handling.

SKAT har købt data i relation til Panama Papers. Dataene indeholder ikke oplysninger, der i sig selv medfører en konkret mistanke i den enkelte sag, jf. retssikkerhedslovens § 10. (...)

Der kan være en naturlig forklaring og en forretningsmæssig legitim begrundelse for at etablere et selskab i udlandet. På den baggrund er formålet med SKATs indkaldelse af materiale i første række, at tilvejebringe et grundlag for at vurdere disse forhold i den enkelte sag.

Det bemærkes i den forbindelse, at kontakten til borgeren i andre lækagesager i en række tilfælde har medført, at der ikke var grundlag for at gennemføre en beskatning. Det har fx været tilfældet, hvor

- Indkomsten allerede indgår i den selvangivne indkomst
- Midlerne er modtaget som arv, hvor dødsboet er beskattet i udlandet
- Skatteyder er ikke rette indkomstmotager, men er blevet indsat som arving
- Skatteyder er død, og boet kan ikke genåbnes
- Skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet
- Ændringen vedrører en periode, der er formueretlig forældet

SKAT kan som udgangspunkt kun sikre oplysningernes faktuelle validitet ved at rette henvendelse til borgeren. Der er fx set tilfælde, hvor den person, der er anført som ejer, ikke er den reelle ejer. Herudover kan oprettelsen af selskaberne være forretningsmæssigt begrundet, og der kan være afregnet, som der skal.

SKAT kan med andre ord ikke på det grundlag, der typisk foreligger i lækagesager, vide, om en eventuel formue er placeret i udlandet på andet end lovligt grundlag.

SKAT foretager løbende under sagens behandling en vurdering af, hvorvidt der foreligger en konkret mistanke.

Mistankevurderingen i forhold til retssikkerhedslovens § 10, vil altid være individuel og afhænge af oplysningerne i den enkelte sag, idet der som tidligere nævnt kan være en forretningsmæssig begrundelse for de gennemførte dispositioner.

De konkrete oplysninger indebærer ikke, at SKAT på nuværende tidspunkt, hvor den faktuelle kontrol dårligt er påbegyndt, vurderer, at der er en konkret mistanke i henhold til retssikkerhedslovens § 10.

Det er SKATs vurdering af de oplysninger, som SKAT har adgang til i den enkelte sag, der er afgørende for, hvorvidt der foreligger en konkret mistanke på det tidspunkt, hvor SKAT retter henvendelse til borgeren.

...

Ombudsmanden har (...) anført, at hvis SKATs anmodning om oplysninger for årene 2006-2015, er begrundet i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, om ekstraordinær ansættelse, bedes SKAT inddrage dette i svaret (...).

SKAT skal hertil bemærke, at SKATs anmodning om oplysninger for årene 2006 – 2015 ikke er begrundet i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. (...)

SKAT skal endvidere bemærke, at fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 – 27 alene knytter sig til foretagelse eller ændring af selve ansættelsen. Der er hverken i skattekontrolloven eller den øvrige skattemodningslovgivning regler, der begrænser brugen af skattekontrollovens oplysningspligter i tid, dog med undtagelse af krav, der er forældede efter forældelseslovgivningen. Det er først, når resultatet af en kontrol fastslår, at der materielt kan foretages en forhøjelse, at skatteforvaltningslovens fristregler bliver afgørende for, om der kan ske en ansættelsesændring. SKAT kan derfor søge oplysninger og dokumenter tilvejebragt – dels fra den skattepligtige selv, dels fra tredjemand – om det eller de indkomstår, der er udtaget til kontrol, selv om den ordinære ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26 er udløbet.

Typisk vil der ikke, før kontrollen er gennemført, være grundlag for at afgøre, om der ud over det materielle grundlag for en ansættelsesændring er grundlag for at gennemføre en ekstraordinær ansættelsesændring, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

SKAT har derfor mulighed for at indkalde oplysninger om skatteansættelsen udenfor fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, og uden, at der på indkaldelsestidspunktet foreligger strafbare forhold og dermed uden, at der skal ske underretning om retssikkerhedslovens § 10.

...

Det fremgår af SKATs brev til borgeren, at 'SKAT har modtaget en betydelig mængde materiale vedrørende Panamapapers, og derfor er hele materialet ikke blevet registreret på nuværende tidspunkt'. Ombudsmanden beder (...) SKAT oplyse, hvilke overvejelser SKAT har gjort sig vedrørende anvendelse af oplysningspligter i relation til materiale, som endnu ikke er registreret.

SKAT havde inden udsendelsen af materialeindkaldelserne ved en hurtig gennemgang af materialet sikret sig, at SKAT ikke havde modtaget oplysninger, der ville kunne give en konkret mistanke om strafbare forhold. På den baggrund var det SKATs vurdering, at materialet kunne indkaldes uden at forbuddet om selvinkriminering ville blive krænket, selv om alt materiale ikke var registreret på den enkelte skatteyder.

Oplysningen blev givet som en orientering for at gøre opmærksom på, at der kunne komme yderligere materiale, som borgeren ville blive orienteret om, og som ville kunne komme til at indgå i sagen. Fremgangsmåden var begrundet i, at SKAT ikke kunne verificere alt materialet uden yderligere analyser. SKAT ønskede ikke senere at stå i en situation, hvor man skulle redegøre for, hvorfor SKAT de facto lå inde med yderligere materiale, som vi ikke havde underrettet om.

...

Projektet anvender som udgangspunkt SKATs almindelige kontrolmanualer i forbindelse med kontrol i sagerne omfattet af Panama Papers.

SKATs almindelige kontrolmanualer bliver suppleret af en drejebog, der omhandler sager, hvor der indgår lækageoplysninger. Der sker en løbende opdatering af drejebogen. (...)

...

Ombudsmanden anmoder om at få tilsendt en kopi af den samtykkeerklæring, som SKAT bruger, når SKAT mener, at der foreligger en konkret mistanke om strafbart forhold, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 3, ligesom Ombudsmanden anmoder SKAT om at redegøre nærmere for SKATs anvendelse af samtykkeerklæringen, herunder hvilken vejledning SKAT giver i den forbindelse.

SKATs vejledning 'Mistanke om strafbart forhold – brug af samtykkeerklæring' indeholder både generelle interne retningslinjer vedrørende vurdering af, om der foreligger en konkret mistanke, jf. retssikkerhedslovens § 10 og konkrete eksempler. Vejledningen og samtykkeerklæring er vedlagt udtalelsen (...).

Gennemførelse af en skatte- eller afgiftskontrol er ofte en længerevarende proces, hvor SKAT kan være i kontakt med borgeren flere gange for at få besvaret spørgsmål, uden at der er indikatorer for, at der foreligger en konkret mistanke om, at der er begået en strafbar overtrædelse af den lovgivning, som SKAT administrerer. I de fleste tilfælde vil borgeren have en forklaring på forholdet.

Der vil dog også være situationer, hvor kontrolmedarbejderen undervejs i processen, fx i forbindelse med et møde, kommer i besiddelse af oplysninger, der betyder, at medarbejderen opnår en konkret mistanke om, at der er begået et strafbart forhold.

SKATs medarbejder vil i situationen vejlede borgeren (mundtligt eller skriftligt) om, at SKAT har en konkret mistanke om, at borgeren har overtrådt skatte- og/eller afgiftslovgivningen. Borgeren vil samtidig blive vejledt om muligheden for at give frivilligt samtykke til, at SKAT fortsætter kontrollen, ligesom borgeren vil blive vejledt om muligheden for tilbagekaldelse af sit samtykke.

Der er endvidere fortrykt en skriftlig vejledning på den samtykkeerklæring, som SKAT anvender (...). Den skriftlige vejledning indeholder således blandt andet oplysninger om, hvornår et samtykke kan tilbagekaldes, og at der er mulighed for at skatteyderen kan rådføre sig med en advokat eller anden partsrepræsentant, inden der gives samtykke. Der er endvidere plads til, at SKATs kontrolmedarbejder på samtykkeerklæringen nærmere kan anføre, hvad mistanken vedrører.

SKATs anvendelse af samtykkeerklæring og krav til vejledning ved konkret mistanke er indarbejdet i ovennævnte vejledning.

Det er vurderingen, at SKATs medarbejdere generelt har stor opmærksomhed på retssikkerhedslovens § 10 i forbindelse med gennemførelse af kontrol, og der er ikke afsagt domme, hvor man har vurderet, at SKAT har overtrådt sine beføjelser i relation til bestemmelsens anvendelse.”

I brev af 23. juni 2017 sendte jeg SKATs udtalelse af 2. juni 2017 til Advokatrådet med undtagelse af de oplysninger, som efter SKATs opfattelse kunne undtages fra aktindsigt.

I brev af 31. juli 2017 anførte Advokatrådets Skatteudvalg bl.a. følgende:

”Det er Advokatrådets opfattelse, at der ikke kan indfortolkes en egentlig oplysningspligt efter SKL § 1, stk. 1, i forhold til SKATs kontrol af grundlaget for selvangivne oplysninger. Der er således ikke klar hjemmel til at anvende tvang for at få skatteyderen til at afgive oplysninger efter SKL § 1.

Formuleringen i SKATs brev, under afsnittet 'Love og regler' på brevets anden side, hvoraf det fremgår, at der er en 'pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger', forekommer derfor uheldig. Anvendelsen af ordet 'pligt' stemmer i øvrigt ikke overens med SKATs formulering på brevets første side, hvor det anføres, at SKAT 'ønsker' oplysningerne fremsendt. SKAT oplyser i øvrigt ikke i brevet om, hvad virkningen af manglende efterkommelse af SKATs anmodning er – herunder at retsvirkningen af manglende efterkommelse alene kan medføre bevismæssig skadevirkning.

...

Da det (...) ovenfor (...) forudsættes, at der ikke hjemles en oplysningspligt i SKL § 1, stk. 1, finder retssikkerhedslovens (RSL) § 10 ikke anvendelse. Således er nedenstående bemærkninger kun relevante, hvis det forudsættes, at der gælder en lovhjemlet oplysningspligt – således som anført af SKAT.

...

Kredsen af skattepligtige er afgrænset af de oplysninger, som SKAT har fået adgang til i Panama Papers. Individualiseringen af materialeindkaldelserne, tilpasningen til den enkelte sag, taler efter Advokatrådets opfattelse for, at der er grundlag for en konkret mistanke.

Det fremgår af brevets første side, at 'Det skal bemærkes, at SKAT har modtaget en betydelig mængde materiale vedrørende Panamapapers, og derfor er hele materialet ikke blevet registreret på nuværende tidspunkt.' SKAT oplyser i udtalelsen, at man inden udsendelse af materialeindkaldelsen ved en *hurtig gennemgang* havde sikret sig ikke at have modtaget oplysninger, der ville kunne give anledning til en konkret mistanke om strafbare forhold.

Det fremgår dog ligeledes af udtalelsen, at SKAT ikke kunne verificere alt materiale uden yderligere analyser, hvorfor det vel ikke kan udelukkes, at det endnu ikke registrerede materiale allerede på dette tidspunkt kunne have dannet grundlag for en konkret mistanke – det fremstår vel at mærke uklart overfor modtageren af brevet, om afgivelse af de anmodede oplysninger vil kunne føre til selvinkriminering i forhold til de endnu ikke registrerede/verificerede oplysninger. Efter Advokatrådets opfattelse skal den manglende registrering i øvrigt ikke kunne bruges som et argument for, at den enkelte sag skal oplyses yderligere af skatteyderen, idet der efter SKATs opfattelse, ved en hurtig gennemgang, endnu ikke foreligger en konkret mistanke – en mistanke, der måske kunne være opstået ved en grundigere analyse af det indkøbte materiale.

SKAT har i brevets pkt. 10 anmodet om oplysninger om skatteyderens evt. personlige konti/depoter i udlandet for årene 2006-2015. Disse oplysninger er efter Advokatrådets opfattelse alene af interesse, hvis SKAT forbeholder sig efterfølgende at indlede en strafferetlig efterforskning, der kan føre til en sag om groft skattesvig efter straffeloven. Dette taler ligeledes for, at der foreligger grundlag for en konkret mistanke.

Ombudsmanden bemærker (...), at skatteministeren i en pressemeddelelse den 7. september 2016 om køb af lækkede oplysninger fra Panama Papers bl.a. udtalte, at '[...] vi skal tage de nødvendige midler i brug for at fange skatteunddragere, der gemmer formuerne væk i f.eks. Panama med det formål at slippe for at betale skat i Danmark.' SKAT har ingen konkrete bemærkninger hertil i udtalelsen. Det er Advokatrådets opfattelse, at skatteministerens udtalelse indikerer en formodning om, at der foreligger strafbare forhold i de sager, der søges nærmere oplyst af SKAT gennem udsendelse af materialeindkaldelserne. Dette taler ligeledes for, at der er grundlag for en konkret mistanke.

Samlet set er det Advokatrådets opfattelse, at SKAT allerede på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne har grundlag for en konkret mistanke om, at der er begået strafbare lovovertrædelser.

Selv hvis det statueres, at der gælder en oplysningspligt efter SKL § 1, stk. 1, vil SKAT derfor være afskåret fra at kræve oplysningerne under henvisning til forbuddet mod selvinkriminering i RSL § 10, stk. 1, medmindre skatteyderen giver sit samtykke hertil, jf. RSL § 10, stk. 3.

...

Det skal indledningsvis bemærkes, at SKATs anvendelse af samtykkeerklæringen forudsætter, at der gælder en lovhjemlet oplysningspligt. Det kan derfor undre, at samtykkeerklæringen ikke indeholder en henvisning til den bestemmelse, der hjemler oplysningspligten.

...

SKATs samtykkeerklæring giver dog anledning til betænkeligheder, når et samtykke på den måde er sat i system og dermed forudsætningsvis forventes afgivet.

Skatteministeriet bør efter Advokatrådets opfattelse som et minimum indføre i blanketten, at et samtykke aldrig bør gives, før skatteyderen har haft mulighed for at drøfte sagen med en advokat, således at det tilsikres, at samtykket gives på et tilstrækkeligt informeret grundlag. I betingelsen ligger bl.a., jf. 'Retssikkerhedsloven med kommentarer', s. 120, at '[...] den mistænkte skal være klar over, hvad det er, vedkommende meddeler samtykke til. Myndigheden skal således sikre sig, at der gives den mistænkte tilstrækkelig information til, at den pågældende kan vurdere, hvorvidt samtykket skal meddeles.'"

I brev af 5. oktober 2017 bad jeg SKAT om en supplerende udtalelse om det, som Advokatrådet havde anført, og om en række andre spørgsmål.

I udtalelse af 15. november 2017 anførte SKAT bl.a. følgende:

”SKAT kan oplyse, at SKAT normalt ikke kan sikre en korrekt skatteansættelse uden den enkelte skattepligtiges aktive medvirken. Systemet med automatiske indberetninger dækker en del af skattemyndighedernes informationsbehov, men dels er der en lang række skatterelevante oplysninger, der ikke er omfattet af indberetningssystemet, dels kan de indberettede oplysninger være fejlbehæftede. Det er derfor af afgørende betydning til sikring af korrekte skatteansættelser, at den enkelte skattepligtige medvirker hertil.

...

I modsætning til fx skattekontrollovens §§ 8C og D, der indeholder bestemmelser om oplysningspligt efter SKATs konkrete anmodninger, indeholder skattekontrollovens § 1, (...) en pligt for alle skatteydere til af egen drift at selvangive sin indkomst, uanset om den er positiv eller negativ.

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet rettidigt, skal der betales et skattetillæg på 200 kr., for hver dag selvangivelsesfristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 1. Efter skattekontrollovens § 5, stk. 2, kan SKAT fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige bøder. Efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, kan SKAT, hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, foretage skatteansættelsen skønsmæssigt.

Pligten til at selvangive betyder, at den skattepligtige af egen drift skal selvangive sin indkomst, uanset om den er positiv eller negativ, jf. ovenfor, og at den skattepligtige skal kunne stå inde for de afgivne oplysninger, og at den skattepligtige skal kunne redegøre for grundlaget for de afgivne oplysninger.

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til § 1, stk. 1, i lov nr. 1104 af 20. december 1995 om ændring af skattekontrolloven, at *’I selvangivelseskravet ligger således også, at den skattepligtige efter anmodning skal gøre rede for grundlaget for de selvangivne oplysninger.’*

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at SKAT som led i udøvelsen af sin almindelige forvaltnings- og kontrolopgave, jf. skatteforvaltningslovens § 1 og skattekontrollovens § 1, herunder ansvaret for at

sikre en materiel korrekt skatteansættelse, kan anmode om oplysninger hos skattepligtige lønmodtagere og erhvervsdrivende til brug for ligningsarbejdet, herunder kontrol af selvangivne oplysninger, og at den skattepligtige lønmodtager og den erhvervsdrivende har pligt til at afgive de oplysninger, som SKAT anmoder om.

SKAT er således berettiget til at anmode en skattepligtig person om oplysninger, når der er et sagligt grundlag herfor. Det vil sige, at SKAT har et grundlag for at antage, at oplysningerne vil kunne resultere i en afgørelse om ændring af den pågældende skatteansættelse. I en situation, som den foreliggende, hvor SKAT har købt en række oplysninger om danskeres ejerskab af offshore selskaber, der giver grundlag for at antage, at en skatteyder ikke har selvangivet korrekt, kan SKAT derfor anmode den skattepligtige om oplysninger til brug for kontrollen af, om skatteyderen har opfyldt sin selvangivelsespligt.

Advokatrådets Skatteudvalg har gjort gældende, at der ikke kan indfortolkes en egentlig oplysningspligt efter skattekontrollovens § 1, stk. 1, i forhold til SKATs kontrol af grundlaget for selvangivne oplysninger. Der er således ikke klar hjemmel til at anvende tvang for at få skatteyderen til at afgive oplysninger efter skattekontrollovens § 1.

SKAT skal bemærke hertil, at det efter SKATs opfattelse ikke er afgørende for, om der foreligger en oplysningspligt, at der kan anvendes tvang. SKAT skal i denne forbindelse henvise til pkt. 111 – 113 i Justitsministeriets vejledning af 22. december 2004, om lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

Her anføres det, at reglerne omfatter alle tilfælde, hvor der i lov eller bekendtgørelse mv. er fastsat pligt til at meddele oplysninger til en myndighed. Det gælder, uanset om en overtrædelse af oplysningspligten kan sanktioneres med straf eller gennemtvinges ved fx tvangsbøder. Reglerne omfatter både oplysningspligter, hvorefter myndigheden kan kræve afgivelse af mundtlige eller skriftlige oplysninger, og oplysningspligter, hvorefter vedkommende borger eller virksomhed er forpligtet til af egen drift at indsende oplysninger til den pågældende myndighed.

...

De oplysninger og dokumenter, som SKAT anmoder om, vil altid være til brug for foretagelse eller ansættelse af en konkret skatteansættelse. Det vil således bero på det konkrete forhold, hvilke oplysninger og dokumenter SKAT anser for relevante for at kunne afdække, om der er sket selvangivelse af en indkomst. Der vil således kunne anmodes om oplysninger og dokumenter, der kan afdække, om der er manglende indtægter i

indkomstopgørelsen. Anmodningen om oplysninger kan også anvendes til at få bekræftet, at en eventuel indkomst allerede er selvangivet til SKAT.

...

Ombudsmanden har bedt SKAT oplyse, hvilke overvejelser SKAT har gjort sig med hensyn til at oplyse borgerne om, hvilke konsekvenser det kan få, hvis borgeren ikke indsender de efterspurgte oplysninger og dokumenter.

SKAT kan hertil oplyse, at når SKAT beder om materiale hos borgerne, beskriver SKAT ikke konsekvenserne af manglende indsendelse i det første brev, da udgangspunktet er, at det ønskede materiale indsendes.

Hvis det ønskede materiale ikke modtages, sender SKAT et rykkerbrev, hvor SKAT oplyser om konsekvenserne af manglende indsendelse af materiale. Dette kan efter almindelig forvaltningsretlig praksis fx være at SKAT

- træffer afgørelse på det foreliggende grundlag,
- beder om materiale hos tredjemand,
- foretager en skønsmæssig ansættelse eller
- beder om bistand fra udenlandske skattemyndigheder.

Det afhænger af fakta i den enkelte sag, hvilke konsekvenser manglende indsendelse af materiale får.

I sagerne omfattet af Panama Papers har SKAT fulgt de ovenfor beskrevne retningslinjer. SKAT har således i rykkerbrevene oplyst, at hvis borgerne ikke reagerer på rykkerbrevene, vil SKAT fortsætte sagsbehandlingen på det foreliggende grundlag. Det vil sige, at man eventuelt vil gå videre med en af de ovennævnte konsekvenser. SKAT har i rykkerbrevene desuden oplyst, at SKAT fx har mulighed for at anmode om yderligere oplysninger fra udenlandske myndigheder. (...)

Hvis SKAT sender en bistandsanmodning til et andet land, orienterer SKAT den pågældende borger. (...) Ved modtagelse af materialet fra udlandet sender SKAT et nyt orienteringsbrev til den pågældende borger. (...)

...

Ombudsmanden har bedt om at få oplyst, om de efterspurgte oplysninger og dokumenter efter SKATs opfattelse er omfattet af skattekontrollovens § 11 A, stk. 1, § 11 B, stk. 1 og § 11 C, stk. 1.

...

Baggrunden for at SKAT henviser til § 11 A er en vejledning til borgeren om, at såfremt den pågældende er ejer af en konto i et pengeinstitut i udlandet skal betingelserne i § 11 A opfyldes. Under de givne betingelser har borgeren en erklæringspligt. På tidspunktet for fremsendelsen af materialeindkaldelsen er SKAT ikke vidende om, hvorvidt den pågældende er indehaver af en sådan konto.

Tilsvarende er det anførte i materialeindkaldelsen om §§ 11 B og C at anse for en vejledning til borgeren, i det omfang vedkommende ejer deponerede værdipapirer i udlandet som angivet i § 11 B eller er ejer af en pensionsordning som omtalt i § 11 C.

Det i materialeindkaldelsen oplyste materiale er således ikke materiale, som der er pligt til at afgive efter de nævnte bestemmelser.

Materialet er indkaldt med hjemmel i skattekontrollovens § 1, som der ligeledes er henvist til i materialeindkaldelsen under love og regler.

SKAT vil tilrette materialeskrivelsen, således at det tydeligt fremgår, hvad der er pligt til at oplyse om og endvidere præcisere, hvornår der er pligt til at indsende erklæringer efter §§ 11 A, B og C.

...

Advokatrådets Skatteudvalg har i brevet af 31. juli 2017, s. 3-4, bl.a. anført følgende om mistankevurderingen:

'Kredsen af skattepligtige er afgrænset af de oplysninger, som SKAT har fået adgang til i Panama Papers. Individualiseringen af materialeindkaldelserne, tilpasningen til den enkelte sag, taler efter Advokatrådets opfattelse for, at der er grundlag for en konkret mistanke.'

Ombudsmanden har bedt om, at SKAT tager stilling til det, som Advokatrådet har anført.

SKAT bemærker hertil, at den individuelle tilpasning vedrører navn på selskaber, navn på lande samt perioder, hvor personen er fuld skattepligtig til Danmark.

Derudover er der foretaget konkrete tilpasninger i de tilfælde, hvor SKAT har været i besiddelse af øvrige oplysninger fra fx Money Transfer.

Der er dog ikke tale om så konkrete oplysninger, at der vil være grundlag for at rejse en sigtelse eller at tillægge vedkommende en sigtets rettigheder inden for strafferetsplejen. SKAT mener derfor ikke, at denne form for individuel tilpasning medfører, at der er tale om en 'konkret mistanke' som anført i retssikkerhedslovens § 10.

...

Til orientering bemærkes det, at SKAT har udsendt 176 materialeindkaldelser, og at der heraf er henlagt 34 sager. Henlæggelserne er fx foretaget som følge af, at personen ikke havde tilknytning til kontoen, personen eller selskabet havde selvangivet korrekt, selskabet var opløst i 2005/2006 eller selskabet aldrig havde haft aktivitet.

...

Ombudsmanden har bedt SKAT redegøre for, hvilke typer af oplysninger, der indgår i de data, som har dannet grundlag for materialeindkaldelserne. Ombudsmanden har i den forbindelse bedt SKAT oplyse, om alle typer af oplysninger indgår i alle sagerne, eller om der er forskelle fra sag til sag.

SKAT kan hertil oplyse, at der i alle de omfattede sager er oplysninger, der stammer fra købet af de såkaldte Panama Papers. Mængden af oplysninger kan variere fra selskab til selskab og kan fx indeholde følgende:

- Stiftelsesdokument (få tilfælde)
- Bestyrelsesmødereferat ved direktørernes indsættelse (få tilfælde)
- Bestyrelsesmødereferat ved aktiernes udstedelse
- Bestyrelsesmødereferat ved udstedelse af Power of Attorney
- Power of Attorney
- Bestyrelsesmødereferat ved forlængelse af tidligere udstedt Power of Attorney (få tilfælde)
- Aktionærfortegnelse over ihændeageraktier. Det fremgår dog ikke, hvem der har aktierne i hænde

Der er dermed tale om oplysninger om, hvem der fremstår som ultimativ ejer – Power of Attorney.

Oplysningerne indeholdt også:

- Lånedokumenter (meget få tilfælde)

...

Udover ovennævnte konkrete data indeholdt de købte data også 2.800 mails mellem Mossack Fonseca og en bank eller en finansiell mellemhandler. Disse mails omhandler den daglige kommunikation mellem rådgiveren i Mossack Fonseca og bankrådgiveren/den finansielle mellemhandler. De indeholder derfor ofte praktiske spørgsmål til fremgangsmåden for oprettelsen af selskaber, valg af selskabsnavn, forlængelser af fuldmagten mv.

Mailene giver et indblik i, hvordan proceduren for oprettelsen af selskaber i Panama har været – hvem der har gjort hvad, og hvem der har været involveret.

De giver som udgangspunkt ikke yderligere oplysninger om borgerne end det, som allerede fremgår af de modtagne selskabsretlige dokumenter omkring Power of Attorney. (...)

...

Ombudsmanden har bedt SKAT redegøre for, hvor stor en del af oplysningerne, der stammer fra de data, som SKAT har købt fra de såkaldte Panama Papers, og hvor stor en del af oplysningerne der stammer fra andre kilder.

SKAT kan hertil oplyse, at ud over oplysninger fra Panama Papers kan SKAT også have oplysninger, der stammer fra:

- Money Transfer Projektet.
- Rentebeskatningsoplysninger modtaget iht. direktiv 2003/48/EF.
- Group request til Kompetent Myndighed i Luxembourg, der blev sendt den 6. september 2016 og, hvor SKAT modtog oplysningerne den 24. november 2016.

...

SKAT har ikke en opgørelse af antallet af sager, hvori der indgår denne form for oplysninger.

Det er endvidere på nuværende tidspunkt ikke muligt at foretage et kvalificeret skøn over, hvor stor en del af oplysningerne, der kommer fra Panama Papers hhv. andre kilder.

Det kan dog oplyses, at alle de omfattede sager er taget op på baggrund af de oplysninger, der stammer fra Panama Papers, og dermed indeholder alle sagerne oplysninger derfra.

...

Ombudsmanden har bedt SKAT oplyse, hvilke oplysninger der indgår i den mindst oplyste sag, og hvilke oplysninger der indgår i den mest oplyste sag.

SKAT kan hertil oplyse, at der i den mindst oplyste sag forelægger dokumenter, der er modtaget i en form, der virker spejlvendte, og derfor er ulæselige.

Sagen indeholder herudover alene bestyrelsesreferater fra direktørens indsættelse samt et bestyrelsesreferat for udstedelse af power of attorney.

...

I en af de mest oplyste sager er der tale om oplysninger fra Panama Papers i form af basisdokumenter og et lånedokument samt oplysninger fra Money Transfer Projektet. (...)

...

(...) ombudsmanden [har] bedt SKAT oplyse, hvorfor SKAT udsendte materialeindkaldelserne, inden alt materiale var registreret på den enkelte skatteyder.

Hertil kan SKAT oplyse, at de 2.800 mails udelukkende var opdelt efter bank eller finansiel mellemandler. De omhandlende mails kunne derfor ikke umiddelbart placeres på et selskab uden en omhyggelig gennemgang af hver mail. Inden udsendelsen af materialeindkaldelserne havde SKAT ikke fået struktureret alle mailene på selskaberne, hvorfor SKAT – som en vejledning til borgeren – fandt det mest rigtigt at informere dem om, at SKAT muligvis kunne opnå yderligere kendskab til panamaselskaberne på baggrund af en yderligere gennemgang af de nævnte mails.

Modtagelsen af mailene fra den anonyme kilde var begrundet i, at SKAT kunne opnå en indsigt i fremgangsmåden for anvendelsen af selskaber registreret i Panama. Mailene indeholder derfor hovedsageligt materiale til afdækning af proceduren for oprettelsen og styringen af selskaberne i Panama og kun i meget begrænset omfang faktuelle oplysninger til brug for den enkelte sag.

De faktuelle forhold kunne fx være, at dokumenterne i en konkret sag kun indeholdt en Power of Attorney (POA), som er begrænset til at gælde i 3 år. Af mailene fremgår det, at der er bestilt ny Power of Attorney (POA) efter udløbet af den forrige, som dækker de næste 5 år.

Det var dog SKATs opfattelse, at de 2.800 mails ikke indeholdt yderligere oplysninger end dem, der allerede fremgik af de konkrete dokumenter. Denne opfattelse er begrundet i de oplysninger, som SKAT modtog i forbindelse med modtagelsen af de nævnte mails. Dette blev endvidere bekræftet ved den indledende gennemgang af disse. Det var derfor SKATs opfattelse, at officialprincippet var opfyldt på tidspunktet for indkaldelse i de første sager. (...)

SKAT bemærker, at Panama Papers er et sagskompleks, der kan gå mange år tilbage i tid, og derfor kan være særdeles belastende for borgerne. SKAT påbegyndte derfor udsendelse af materialeindkaldelser, inden SKAT var færdige med at registrere alle de modtagne mails for at få påbegyndt og afsluttet sagerne hurtigst muligt.

I de tilfælde, hvor mailene har indeholdt noget relevant for en skattesag, er mailene arkiveret på sagen i SKATs sagsbehandlingssystem, og SKAT har informeret borgerne om det.

...

Ombudsmanden har endvidere bedt SKAT uddybe, hvilke rammer der efter SKATs opfattelse gælder for SKATs anmodninger om oplysninger om år, der ligger uden for den ordinære frist.

Som det fremgår ovenfor kan SKAT som led i udøvelsen af sin almindelige forvaltnings- og kontrolopgave, jf. skatteforvaltningslovens § 1, og skattekontrollovens § 1, anmode om oplysninger hos skattepligtige lønmodtagere og erhvervsdrivende til brug for ligningsarbejdet, herunder kontrol af selvangivne oplysninger.

SKAT kan anmode en skattepligtig person om oplysninger, når der er et sagligt grundlag herfor. Det vil sige, at SKAT har et grundlag for at antage, at oplysningerne vil kunne resultere i en afgørelse om ændring af den pågældende skatteansættelse.

SKATs adgang til at foretage eller ændre en skatteansættelse er reguleret af fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 – 27, 31 – 32 og 34 a. Fristreglerne fastsætter dels rammerne for, hvor langt tilbage i tid der kan foretages ændringer, dels betingelserne for at foretage fristgennembrud i forhold til den ordinære frist.

...

Der er ikke i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 fastsat en frist for, hvor langt tilbage i tid SKAT kan varsle en ansættelse.

Adgangen til at ændre en skatteansættelse efter § 27, stk. 1, er dog underlagt de almindelige betingelser, der gælder i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, det vil sige at varsling skal være fremsat senest 6 måneder efter at SKAT er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes en fravigelse af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26.

Endvidere giver det ikke mening at foretage en ansættelse, hvis kravet på forhånd er forældet. Derfor er der indsat en bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4, hvorefter der gælder en absolut forældelsesfrist på 10 år for det af den ekstraordinære ændring afledte krav. 10-årsfristen regnes fra forfaldstidspunktet.

Det kan således lægges til grund, at der hverken i skattekontrolloven eller i den øvrige skattelovgivning er regler, der begrænser brugen af skattekontrollovens oplysningspligter i tid.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres af SKAT, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Det skal indledningsvis bemærkes, at bestemmelsen alene finder anvendelse i forbindelse med foretagelse eller ændring af ansættelser, der foretages af SKAT. Det følger af bestemmelsen, at SKAT på tidspunktet for varsling (forslag til afgørelse) skal kunne legitimere og begrunde, at der foretages fristgennembrud i henhold til bestemmelsen. Det vil sige kunne angive de objektive og konstaterbare faktiske forhold, som SKAT

mener støtter og begrundet, at der foreligger grov uagtsomhed eller forsæt, og at SKAT ikke har haft disse oplysninger tidligere. Bestemmelsen fastlægger derimod ikke, at der skal foreligge en konkret mistanke om, at den skattepligtige har handlet forsætligt eller groft uagtsomt for at SKAT kan anmode om oplysninger, der ligger udover den ordinære genoptagelsesfrist.

Hvis det var et krav, at der skulle foreligge en konkret mistanke, for at SKAT kunne anmode om oplysninger udover den ordinære frist, så ville bestemmelsen blive indholdsløs, idet det først er på det tidspunkt, hvor oplysningerne foreligger, at SKAT kan tage stilling til, om forudsætningerne for at foretage en ekstraordinær ansættelsesændring er til stede, og om der herefter vil være grundlag for at gøre et ansvar gældende.

Det kan således lægges til grund, at det ikke følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at det er et krav for at indhente oplysninger mere end tre år bagud i tid, at SKAT skal have en konkret mistanke om et strafbart forhold.

Det bemærkes, at Advokatrådet i forbindelse med den eksterne høring af L13 forslag til skattekontrollov har anført, at når SKAT indhenter kontroloplysninger mere end tre år bagud i tid, må SKAT have en konkret mistanke om et strafbart forhold. Skatteministeren har i høringssvaret, se bilag 2 til L13 svaret, at *'Dette er ikke tilfældet, da en konkret mistanke skal være objektivt funderet. Dvs. at der skal foreligge tilstrækkelige oplysninger til, at SKAT kan konstatere, at en ændring af skatteansættelsen er aktuel. Desuden skal der foreligge forhold, der peger på, at den skattepligtige har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Det er således ikke sandsynligt, at der foreligger en konkret mistanke, inden SKAT har modtaget de oplysninger, som SKAT har hjemmel til at anmode om, og det er også først når oplysningerne foreligger, at SKAT kan tage stilling til om forudsætningerne for at foretage en ekstraordinær ansættelsesændring er til stede, og om der herefter vil være grundlag for at gøre et ansvar gældende.'*

...

SKAT har med hjemmel i bl.a. skattekontrolloven, momsloven og kilde-skatteloven adgang til at få indsendt materiale i form af forretningsbøger, øvrigt regnskabsmateriale, korrespondance mv., og uden at der således foretages fysisk eftersyn på stedet.

Adgang til at bede om at få indsendt materiale er en oplysningspligt og kan ikke henføres under begrebet tvangsindgreb, jf. definitionen i retsikkerhedslovens § 1, stk. 2 og 3. Indkaldelse af materiale er derfor ikke

omfattet af retssikkerhedslovens kapitel 2 og 3. Indkaldelse af materiale er derimod omfattet af retssikkerhedslovens kapitel 4, jf. afgrænsningen i retssikkerhedslovens § 1, stk. 3.

Retssikkerhedslovens § 10, omfatter oplysningspligter, hvad enten de kan sanktioneres med straf, gennemtvinges ved pålæg af daglige bøder eller kan tillægges processuel skadevirkning. Se Justitsministeriets vejledning af 22. december 2004. Reglen omfatter både oplysningspligter, hvorefter myndigheden kan kræve afgivelse af mundtlig eller skriftlig forklaring, og oplysningspligter, hvorefter oplysninger fra borgeren enten af egen drift eller efter begæring fra myndigheden skal indsendes. Reglen omfatter ikke de tilfælde, hvor der efter lovgivningen mv. ikke består en pligt for borgeren til at afgive oplysninger. Agterskrivelser/forslag til afgørelser/sagsfremstillinger er eksempler på områder, der falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde, idet den skattepligtige har en ret, men ikke en pligt til at komme med en udtalelse.

SKAT vil sjældent i forbindelse med, at SKAT anmoder om oplysninger have tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, om der foreligger en konkret mistanke (...).

SKAT skal naturligvis i forbindelse med brug af oplysningspligter som kontrolbeføjelser respektere forbuddet mod selvinkriminering i retssikkerhedslovens § 10, stk. 1. Dette fremgår også af SKATs juridiske vejledning afsnit A.C.1.1.2. Retssikkerhedslovens § 10 er derfor en bestemmelse, der sætter en ramme for SKATs anmodninger om oplysninger.

Det bemærkes, at Advokatrådet – i forbindelse med den eksterne høring af L13 forslag til skattekontrollov – har anført, at Advokatrådet finder, at det er et væsentligt retssikkerhedsmæssigt problem, at SKAT uden anvendelse af retssikkerhedslovens § 10 kan indhente oplysninger hos borgeren efter skattekontrolloven om ældre indkomstår for derefter at benytte oplysningerne som grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, hvorefter der skal foreligge strafbar grov uagtsomhed – og efterfølgende som grundlag for en straffesag mod borgeren.

Skatteministeren har i høringsvaret, se bilag 2 til L13 svaret, at *'Det fremgår af lovforslagets omtale af retssikkerhedsloven i afsnit 2.4.6.1, at retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, indeholder en beskyttelse mod selvinkriminering. Hvis der er en konkret mistanke mod en person for et strafbart forhold, bortfalder en eksisterende oplysningspligt, således at personen ikke skal medvirke til at blive dømt.'*

...

Ombudsmanden har i den forbindelse bedt SKAT oplyse, hvilken betydning disse rammer har haft i forhold til de materialeindkaldelser, som er udsendt på baggrund af oplysningerne fra Panama Papers.

SKAT skal hertil anføre, at det som anført ovenfor er SKATs opfattelse, at der hverken i skattekontrolloven eller i den øvrige skattelovgivning er regler, der begrænser brugen af skattekontrollovens oplysningspligter i tid.

SKAT pålægger alene oplysningspligt i de situationer, hvor de pågældende oplysninger skal bruges til at foretage skatteansættelser for indkomstår, hvor fristerne i skatteforvaltningsloven ikke er overskredet, og det afledte skattekrav ikke er forældet. Oplysningerne kan imidlertid vedrøre indkomstår, hvor en skatteansættelse ikke kan foretages på grund af, at fristerne i skatteforvaltningsloven er overskredet, og skattekravet er forældet. Oplysninger om en anskaffelsessum på aktiver som fx værdipapirer, ejendomme mv., der ved salg er omfattet af skattepligt, kan vedrøre et indkomstår, der ligger uden for de anførte frister. Det er vores opfattelse, at vi kan anmode om oplysningerne så længe, at en ændring af skatteansættelsen er indenfor fristerne i skatteforvaltningsloven.

Dette er baggrunden for, at SKAT har indhentet oplysninger for indkomstår, der ligger uden for den ordinære frist.

...

I samtykkeerklæringen (...) fremgår i pkt. 3 bl.a. følgende:

'3. Et samtykke vil indebære, at jeg giver afkald på min ret til ikke at udtale mig om den påståede lovovertrædelse og på de retsgarantier, der findes i retsplejelovens regler om strafferetspleje. (se bagsiden)'

På erklæringens s. 2 (bagsiden) er bl.a. anført:

'Retsgarantierne i strafferetsplejen betyder bl.a. at en person, der er sigtet eller tiltalt for en strafbar lovovertrædelse

- har ret til at få en forsvarer beskikket*
- at anklagemyndigheden skal sørge for at oplyse sagen fuldt ud*
- at anklagemyndigheden også skal medtage omstændigheder, der tyder på den sigtedes uskyld*
- at det er en dommer, der afgør skyldsspørgsmålet*
- at den sigtede har ret til ikke at udtale sig*
- at enhver tvivl skal komme den sigtede til gode.'*

Ombudsmanden bemærker, at afkaldet efter ordlyden af erklæringen og det anførte på bagsiden umiddelbart synes at omfatte retsgarantier, som det ikke er muligt at give afkald på. Ombudsmanden har derfor bedt SKAT redegøre for, hvordan afkaldet efter SKATs opfattelse skal forstås, og oplyse, hvilke overvejelser SKAT har gjort sig om formuleringen af afkaldet.

...

En borger, der er under konkret mistanke om en strafbar handling, kan i henhold til § 10, stk. 3 give samtykke til at inkriminere sig selv.

De i retsplejeloven angivne retsgarantier, jf. det anførte i samtykkeerklæringen, finder ikke anvendelse, når sagen fortsætter i det administrative system, og der således ikke på det pågældende tidspunkt rejses en straffesag.

På det tidspunkt, hvor der eventuelt rejses en straffesag, finder reglerne i retsplejeloven anvendelse. Det bemærkes endvidere, at det fremgår af lov nr. 827 af 25. august 2005 om adgang til forsvarerbistand under en administrativ skatte- og afgiftsstraffesag, at forsvarerbistand først kan beskikkes, hvis der rejses en straffesag.

Det er således ikke korrekt, når der i samtykkeerklæringen står, at der gives afkald på disse retsgarantier men alene, at disse ikke finder anvendelse, så længe der ikke er rejst en straffesag.

SKAT vil ændre ordlyden af samtykkeerklæringen, således at det ikke fremstår som om der gives afkald på de nævnte retsgarantier.

SKAT skal desuden bemærke, at SKAT ikke kan tilslutte sig Advokatrådets Skatteudvalgs bemærkning om, at et samtykke aldrig bør gives, før skatteyderen har haft mulighed for at drøfte sagen med en advokat. Samtykket kan på anden vis, herunder ved SKATs vejledning, gives på et tilstrækkeligt informeret grundlag.”