



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

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

Navn:

Bente Huber Pedersen

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Tidspunkt for selvin kriminering i saker med tilleggsskatt		
<b>Navn på veileder *:</b>	Eivind Furusetn		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	15
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

# Innholdsfortegnelse

## Innholdsfortegnelse

<b>INNHALDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>1</b>
<b>1. INNLEDNING .....</b>	<b>2</b>
<b>2. RETTSLIG GRUNNLAG OG KORT HISTORIKK .....</b>	<b>2</b>
<b>3. EMK ARTIKKEL 6 NR. 1 .....</b>	<b>3</b>
3.1. «CRIMINAL CHARGE» / «STRAFFESIKTELSE» .....	5
3.2. «CHARGED»/SIKTET .....	6
<b>4. SKATTEMYNDIGHETENES VEILEDNINGSPLIKT .....</b>	<b>6</b>
<b>5. TIDSPUNKT FOR NÅR SELVINKRIMINERINGSVERNET OPPSTÅR .....</b>	<b>7</b>
5.1. TIDSPUNKT FOR «SIKTET» .....	7
5.2. FREMTVINGING AV BEVIS .....	10
5.3. FREMTVINGING AV FORKLARINGER .....	12
5.4. INNLEVERING AV OPPLYSNINGER I SKATTEMELDING .....	14
5.5. VARSEL OM TILLEGGSSKATT .....	14
5.6. TVANGSMULKT .....	15
5.7. KONTROLLVIRKSOMHET / INNHENTING AV OPPLYSNINGER .....	17
5.7.1. Ordinære kontroller / tilskrivninger .....	17
5.7.2. Oppdagelse av avvik .....	17
5.7.3. Kontroller basert på mistanker, tips fra tredjeparter, bransjekontroller mv. ....	20
5.8. SAMMENHENG MELLOM «WITHIN REASONABLE TIME» .....	21
<b>REFERANSELISTE .....</b>	<b>22</b>

## **1. Innledning**

Hovedproblemstillingen i denne oppgaven sikter inn mot hvilket tidspunkt skattepliktig kan anses omfattet av selvinkrimineringsvernet som er innfortolket i Den europeiske menneskerettskonvensjonen (heretter omtalt som EMK eller konvensjonen) artikkel 6 nr. 1. Som følge av at tilleggsskatt og overtredelsesgebyr er ansett som en straff etter artikkelens autonome ordlyd, medfører dette for skattepliktig et rettsvern mot selvinkriminering i skatte- og avgiftssaker som omhandler disse administrative sanksjonene.

Oppgaven forsøker å belyse ulike situasjoner sett fra både skattemyndighetenes og skattepliktiges synsvinkel for når tidspunktet for vernet kan anses å være inntrådt, med vekt på saker hvor sanksjonstypen tilleggsskatt benyttes. Det er også forsøkt å vise til hvilke grensedragninger som foreligger for hvilken dokumentasjon som kan innhentes ved bruk av tvangsmulkt og brukes som bevis i straffesiktelse etter at vernet for skattepliktig er ansett å ha inntrådt. I hovedsak viser oppgaven først til lover og rettspraksis som anses som relevante og nyttige å ta med i vurderingene, og som vil utgjøre grunnlag for drøfting rundt praktiske eksempler og situasjoner som hovedsakelig kommer mot slutten av oppgaven. Det er valgt å legge alle sakene fra Den europeiske menneskerettighetsdomstolen (heretter omtalt som EMD) som nevnes i oppgaven i fotnoter underveis samt i referanselisten.

## **2. Rettslig grunnlag og kort historikk**

Den 4. november 1950 ble EMK vedtatt og den 3. september 1953 trådte konvensjonen i kraft. Norge ratifiserte konvensjonen allerede i 1952 og forpliktet seg da til å følge de reglene som følger av konvensjonen og tilhørende rettspraksis fra EMD. Selv om Norge har en dualistisk tilnærming til internasjonale konvensjoner og traktater, ble EMK inkorporert i norsk rett gjennom innføringen av menneskerettsloven, 1999 (mrl.). Av mrl. § 2 punkt 1 fremkommer at EMK skal «gjelde som norsk lov i den utstrekning de er bindende for Norge». Av § 3 fremkommer at bestemmelsene i konvensjoner og protokoller som er nevnt i § 2 «ved motstrid» gå foran bestemmelser i annen lovgivning. I Rt-2000-996 (s. 1007) mente høyesterett at «dette ikke kan løses ved et generelt prinsipp, men bero på en nærmere tolking av de aktuelle rettsregler. Ved harmonisering gjennom

tolking kan en tilsynelatende motstrid falle bort.» Høyesterett påpekte at dersom tolkningsresultatet av EMK fremstår som rimelig klart, må konvensjonsbestemmelsen legges til grunn, selv om dette medfører at norsk lov og praksis blir tilsidesatt, og at det er konvensjonens ordlyd på originalspråkene engelsk og fransk som skal være avgjørende i vurderingene. Samme synspunkter kom også frem i Rt-1994-610 (s. 617).

### 3. EMK artikkel 6 nr. 1

EMK artikkel 6 nr. 1 lyder som følger i den engelske versjonen: «In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law.» Det er den autonome ordlyden i teksten som skal legges til grunn i vurdering av hvilke tilfeller som omfattes av artikkelen. Selvinkrimineringsvernet kommer ikke klart frem av artikkelen, men ble for første gang innfortolket i ordlyden «fair ... hearing» i saken Funke mot Frankrike<sup>1</sup>. I Rt-1994-610 (s. 618) ble det uttalt at

Etter FN-konvensjonens art. 14 (3) (g) har enhver "ved behandlingen av en siktelse mot ham for en straffbar handling" – i den engelske tekst "in the determination of any criminal charge against him" – rett til ikke "å bli tvunget til å vitne mot seg selv eller til å erkjenne seg skyldig". Noen slik uttrykkelig bestemmelse finnes ikke i EMK. Men det er lagt til grunn av Menneskerettighetsdomstolen at en tilsvarende rettssikkerhetsgaranti gjelder også innenfor EMK's område, knyttet til begrepet "fair trial".

EMD har i flere saker fremhevet at den sentrale begrunnelsen for vernet skal ivareta hensynet til den siktedes vilje eller personlige integritet, se for eksempel saken Allen mot Storbritannia<sup>2</sup>. Departementet har uttalt at «Forklaringer som er frembrakt i strid med taushetsretten, kan dessuten være uriktige. Taushetsretten kan således bidra til å sikre at det ikke treffes uriktige avgjørelser.»<sup>3</sup> Forbudet mot tvungen selvinkriminering står sterkt. Det er ikke forbudt å bidra til sin egen straffesiktelse, men det er forbudt å tvinge vedkommende til dette. Vernet har en

---

<sup>1</sup> EMD Case of Funke v. France (Application no. [10828/84](#))

<sup>2</sup> EMD Case of Allen v. the United Kingdom (Application no. [25424/09](#)) avsnitt 50

<sup>3</sup> Prop. 62 L (2015-2016) avsnitt 22.1, s. 135

nær sammenheng med uskyldpresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2, som blant annet kommer frem av saken Saunders mot Storbritannia<sup>4</sup>

The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention.

«Det strider mot selvinkrimineringsvernet å basere en straffefellelse utelukkende eller hovedsakelig på den siktedes taushet eller at mistenkte nekter å «give evidence», jf. storkammerdommen John Murray mot Storbritannia, 8. februar 1996 (nr. 18731/91) avsnitt 47.»<sup>5</sup> «Utgangspunktet etter EMK artikkel 6 nr. 2 er at tvilsrisikoen i saker om straff etter bestemmelsen må påligge det offentlige.»<sup>6</sup> Dersom en straffesiktelse er endelig avgjort og rettskraftig, er retten til straffeforfølging for det samme forholdet avskåret med hjemmel i EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 (EMK P 7-4) som gir et forbud mot gjentatt straffeforfølging for det samme forholdet. Det er ikke forbudt med parallellforfølgning, men når første forfølgning er endelig avgjort, avskjæres retten til å fortsette den siste forfølgning.

For at artikkel 6 nr. 1 skal få betydning for saker som omfatter administrative sanksjoner, må en slik sanksjonstype for det første anses å falle inn under den autonome ordlyden «criminal charge» i artikkelen. For det andre må den som har en «criminal charge» mot seg anses som siktet i saken. Dette ligger i ordlyden «criminal charge against him». Vernet omfatter hele «straffesaken», det vil si fra det tidspunktet hvor den saken gjelder anses som siktet i sak om «criminal charge» og frem til det er truffet en endelig avgjørelse i saken ved dom eller eventuelt tidligere.

---

<sup>4</sup> EMD Case of Saunders v. United Kingdom (Application no. [19187/91](#))

<sup>5</sup> Prop. 62 L (2015-2016) avsnitt 22.2.4, s. 137

<sup>6</sup> Prop. 62 L (2015-2016) avsnitt 19.1, s. 123

### **3.1.«Criminal Charge» / «Straffesiktelse»**

Det er de autonome uttrykkene «any criminal charge» i den engelske teksten og «toute accusation en matière pénale» i den franske teksten som har forrang i avgjørelser dersom det foreligger forskjeller i ordlyden i forhold til den norske ordlyden «straffesiktelse» i artikkel 6 nr. 1.

EMD har i flere saker avgjort hvorvidt ulike administrative sanksjoner faller inn under begrepet «criminal charge» (straffesiktelse) i artikkel 6 nr. 1, herunder for eksempel i sakene Engel mot Nederland<sup>7</sup>, Öztürk mot Tyskland<sup>8</sup>, Bendenoun mot Frankrike<sup>9</sup> og Garyfallou mot Hellas<sup>10</sup>. I saken Engel mot Nederland benyttet EMD en tre-faktor-test som senere er omtalt som Engel-kriteriene og benyttet i avgjørelser. Engel-kriteriene som benyttes i vurderingen av hvorvidt det foreligger en «criminal charge» omfatter den nasjonale rubriseringen, handlingens karakter og alvor og/eller reaksjonens karakter og alvor. Kriteriene ble videreutviklet i saken Bendenoun mot Frankrike som har fått betydning for senere avgjørelser.

Avgjørelsene i EMD er blitt lagt vekt på i norsk rett sine vurderinger av hvilke administrative sanksjoner som falt inn under «criminal charge». I Rt-2000-966 avgjorde Høyesterett at forhøyet tilleggsskatt anses som en straffesiktelse etter artikkelen. I Rt-2002-509 avgjorde Høyesterett at ordinær tilleggsskatt på den gang 30 % ble ansett som en straffesiktelse. I Rt-2000-996 uttalte Høyesterett at

Overensstemmende med prinsippet om autonom tolkning har konvensjonens tekst og ikke den nasjonale lovgivning vært ansett avgjørende, jf. EMDs dom i saken Engel m. fl. mot Nederland, 1976, Serie A nr. 22 avsnitt 81 med videre henvisninger (EMD-1971-5100-A50).

I Prop. 38 L (2015-2016)<sup>11</sup> drøftet departementet at nedre grense for tilleggsskatt som kan anses som straffesiktelse ennå ikke var avklart i norsk rett. De nevnte som innledning til gjeldende rett at «Skattemyndighetene har løst dette slik at når

---

<sup>7</sup> EMD Case of Engel and Others v. the Netherlands (Application no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; [5370/72](#))

<sup>8</sup> EMD Case of Öztürk v. Germany (Application no. [8544/79](#))

<sup>9</sup> EMD Case of Bendenoun v. France (Application no. [12547/86](#))

<sup>10</sup> EMD Case of Garyfallou Aebe v. Greece (93/1996/712/909)

<sup>11</sup> Prop. 38 L (2015-2016) avsnitt 20.5.1, s. 222

tilleggsskatt, tilleggsavgift eller overtredelsesgebyr ilegges, har skattepliktige de samme rettighetene og rettssikkerhetsgarantiene uavhengig av den administrative sanksjonens størrelse.» Da skatteforvaltningsloven, 2016 (sktfvl.) ble innført, forelå allerede en praksis som departementet må ha godtatt siden de samtidig innførte en veiledningsplikt om rekkevidden av taushetsretten i saker som omfatter overtredelsesgebyr samt begge tilleggsskattene ordinær og skjerpet, hvor ordinær nå er på 20 %. Men veiledningsplikten sier uansett ingenting om tidspunktet for når vernet inntreer, jf. sktfvl. § 14-9.

### **3.2.«Charged»/Siktet**

Artikkel 6 nr. 1 får virkning for den som anses som siktet i sak om straffesiktelse. Det skal foreligge en «charge against him». I norsk rett er ordet «siktet» benyttet, jf. Rt-2000-996. Ordlyden «charge against him» kan forstås slik at siktedes nærstående eller tredjeparter ikke er omfattet, forutsatt at disse ikke anses som siktet for de samme forholdene. Hvilke begrensninger som eventuelt kan ligge her, er ikke omfattet av oppgaven. «Plikt for siktedes familie til å vitne i en straffesak mot siktede kan like fullt være et inngrep etter EMK artikkel 8, jf. storkammerdommen van der Heijden mot Nederland, 3. april 2012 (nr. 42857/05) avsnitt 50 til 52.»<sup>12</sup>

De som faller inn under ordlyden «everyone» kan anses som siktet. I Rt-2011-800 ble det avgjort at foruten personer får også uttrykket virkning for juridiske personer. I Prop. 62 L (2015-2016)<sup>13</sup> ble det nevnt at «Spørsmålet om vern mot selvinkriminering kan oppstå også for foretak, men omfanget av vernet kan være ulikt, [...]»

## **4. Skattemyndighetenes veiledningsplikt**

Skattemyndighetene har en veiledningsplikt i henhold til sktfvl. § 14-9 i saker som omhandler administrative sanksjoner som anses som straffesiktelse etter artikkel 6 nr. 1. Veiledningsplikten innebærer at skattemyndighetene har en plikt til «så langt det er nødvendig for at en part kan ivareta sine interesser i saken» å «veilede den skattepliktige og tredjepart om rekkevidden av retten til ikke å svare

---

<sup>12</sup> Prop. 62 L (2015-2016) avsnitt 22.2.1, s. 135

<sup>13</sup> Prop. 62 L (2015-2016) avsnitt 22.5, s. 134

på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff.» I forslaget til sktfvl. ble formålet med innføring av plikten nevnt å skulle «tydeliggjøre rettssikkerhetsgarantiene som følger av EMK, og skape større forutsigbarhet for de skattepliktige.»<sup>14</sup>

## **5. Tidspunkt for når selvinkrimineringsvernet oppstår**

Selvinkrimineringsvernet etter EMK artikkel 6 nr. 1 inntreffer på tidspunktet når skattepliktig anses som «siktet» i saker om straffesiktelse, og kan få betydning for bruken av dokumentasjon som bevis i straffesiktelsen dersom dokumentasjonen er fremtvunget med tvangsmidler etter tidspunktet for når vedkommende er ansett som siktet. I praksis oppstår et tidsmessig skille i saker mellom tidspunktet før og etter en straffesiktelse kan sies å foreligge. Grenseovergangen for når skattepliktig anses som siktet har betydning både for skattepliktig og skattemyndighetene. Skattepliktig skal ivaretas sitt rettsvern mot å ikke bidra til sin egen straffesiktelse under tvang, mens skattemyndighetene i utgangspunktet ikke skal ved bruk av tvangsmidler tvinge noen til å bidra til sin egen straffesiktelse. Tidspunktet for når vernet inntreffer kan oppfattes ulikt. På den ene siden står skattemyndighetene med sin innsikt i saken, og på den andre siden står skattepliktig med sin innsikt.

### **5.1. Tidspunkt for «siktet»**

Tidspunktet for når den saken gjelder anses som siktet, er drøftet og til dels avgjort i både saker i EMD og nasjonal rett. Likevel er det ikke alle tilfeller som er avgjort og det er fremdeles mange situasjoner hvor det ikke er like klart og tydelig akkurat når tidspunktet inntreffer og vernet etter artikkelen får virkning. Nasjonale regler for når en person anses som siktet er ikke avgjørende, se blant annet NOU 2003: 15<sup>15</sup> og Neumeister mot Østerrike<sup>16</sup>.

I Prop. 62 L (2015-2016)<sup>17</sup> viste departementet til at det er to forhold som må vurderes for å kunne si noe om når tidspunktet for å anse en som siktet inntreffer,

---

<sup>14</sup> Prop. 38 L (2015-2016) avsnitt 20.1, s. 201

<sup>15</sup> NOU 2003: 15 avsnitt 5.7.6, s. 98-99

<sup>16</sup> EMD Case of Neumeister v. Austria (Application no [1936/63](#))

<sup>17</sup> Prop. 62 L (2015-2016) avsnitt 4.3.2, s. 30



og viste samtidig til saken Aleksandr Zaichenko mot Russland<sup>18</sup>. For det første må den saken gjelder ha mottatt et varsel fra kompetent myndighet om at den anses som siktet og viste videre til Rt-2000-996 og NOU 2003:15<sup>19</sup>. For det andre ble kriteriet siktet oppfylt når den saken gjelder anses som «substantially affected, og viste til saken Weh mot Østerrike<sup>20</sup> der EMD mente at «a specific suspicion» mot en part anses som tilstrekkelig. Med henvisning til saken Serves mot Frankrike<sup>21</sup> uttalte EMD i saken Mattinen mot Finland<sup>22</sup> at:

The Court points out that the autonomous meaning of the expression “charge” in Article 6 § 1 of the Convention means that a person can be considered to have been “charged” for the purposes of that Article when that individual’s situation has been “substantially affected” [...]

I saken Janosevic mot Sverige<sup>23</sup> uttalte EMD at en anses som siktet «when that person has [...] been substantially affected by actions taken by the authorities as a result of a suspicion against him». I tillegg til at vedkommende skal ha blitt vesentlig påvirket av en handling fra kompetent myndighet, så kan dette også forstås slik at handlingen kan være basert på en mistanke mot vedkommende.

I Rt-2000-996 (s. 1017) tok Høyesterett stilling til «fra hvilket tidspunkt en straffesiktelse må anses å foreligge» og hvor skattepliktig kan anses som siktet, og viste til blant annet saken Corigliano mot Italia<sup>24</sup>:

I dommen i saken Corigliano mot Italia avsnitt 34 uttalte domstolen:  
**In criminal matters, in order to assess whether the «reasonable time» requirement contained in Article 6 § 1 (art. 6-1) has been complied with, one must begin by ascertaining from which moment the person was «charged»; this may have occurred on a date prior to the case coming before the trial court ... such as the date of arrest, the date when the person concerned was officially notified that he would be prosecuted or the date when the preliminary investigations were**

---

<sup>18</sup> EMD Case of Aleksandr Zaichenko v. Russia (Application no. [39660/02](#)) avsnitt 42.

<sup>19</sup> NOU 2003: 15 avsnitt 5.7.6, s. 99

<sup>20</sup> EMD Case of Weh v. Austria (Application no. [38544/97](#)) avsnitt 52

<sup>21</sup> EMD Case of Serves v. France (82/1996/671/893)

<sup>22</sup> EMD Case of Mattinen v. Finland (Application no. [19235/03](#)) avsnitt 62

<sup>23</sup> EMD Case of Janosevic v. Sweden (Application no. [34619/97](#)) avsnitt 91

<sup>24</sup> EMD Case of Corigliano v. Italy (Application no. [8304/78](#))

**opened ... Whilst «charge», for the purposes of Article 6 § 1 (art. 6-1), may in general be defined as «the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence», it may in some instances take the form of other measures which carry the implication of such an allegation and which likewise substantially affect the situation of the suspect.**

Høyesterett viste til at EMD i senere agjørelser «har lagt til grunn de samme kriterier for når straffesiktelse foreligger [...]» og viste til Öztürk mot Tyskland hvor EMD uttalte at «In the present case, the applicant was "charged" at the latest as from the beginning of April 1978 when the decision of the Heilbronn administrative authorities was communicated to him (see paragraph 11 above).»<sup>25</sup>

Høyesterett uttalte at det kreves at myndighetene underretter om at en administrativ sanksjon «kan være aktuelt for nærmere angitte overtredelser som skattyteren anses for å ha begått» for at skattepliktig kan anses som siktet. Tidspunktet for når skattepliktig kan anses som siktet, er etter dette å forstå når det foreligger en overtredelse (opplysningsvikt) som med en viss spesifisering skal være «*nærmere angitt*», samtidig som det på samme tidspunktet «*kan være aktuelt*» for skattemyndighetene å ilegge en administrativ sanksjon.

I saken Funke mot Frankrike hadde tollmyndighetene på kontrollstadiet ved bruk av bøter fremtvunget materiale som de mente kunne foreligge, og som senere ble brukt mot klager i straffesiktelsen. EMD uttalte at «Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed.» EMD kom til at tollmyndighetene ikke kunne rettferdiggjøre en slik krenkelse etter det autonome uttrykket i artikkel 6 nr. 1, og mente det forelå et brudd med selvinkrimineringsvernet. Høyesterett kommenterte også denne begrunnelsen i Rt-1994-610 (s. 618-619) hvor de påpekte at EMD måtte ha «betraktet Funke som siktet, eller iallfall mistenkt, i en straffesak» på tidspunktet for innhenting ved bruk av tvangsmidler.

---

<sup>25</sup> Se EMD Case of Öztürk v. Germany avsnitt 55

## 5.2. *Fremtvinging av bevis*

Selvinkrimineringsvernet får som nevnt først virkning i saker hvor det benyttes tvang mot en siktet. Ingen skal bidra til sin egen straffesiktelse under tvang eller i ytterste fall tortur. Det er nettopp derfor det er så viktig å få avgjort tidspunktet for når skattepliktig anses som siktet, da dette har betydning i saker hvor kompetente myndigheter benytter tvangsmidler for innhenting av informasjon. Men selv når tidspunktet for vernet er inntrådt, dvs. når vedkommende anses som siktet, er det likevel gjennom rettspraksis i EMD utviklet enkelte grensedragninger mellom informasjon som ikke kan og informasjon som fremdeles kan fremtvinges ved hjelp av tvangsmidler.

Skattemyndighetene kan benytte seg av tvangsmulkt etter sktfvl. § 14-1 for å fremtvinge pliktige opplysninger eller bokføringspålegg. Tvangsmulkt anses ikke som en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1. For selvinkrimineringsvernet får tvangsmulkt kun betydning for bruken av dokumentasjon som er fremtvunget med bruk av tvangsmiddelet i saker hvor skattepliktig anses som siktet. Dersom det er brudd på vernet ved tvangsinnhenting, vil dokumentasjonen ikke kunne brukes som bevis i straffesiktelsen for forholdet som er under vurdering.

EMD har i flere saker hvor det benyttes tvangsmidler for fremskaffelse av dokumentasjon skilt mellom situasjoner der skattemyndighetene etterspør dokumentasjon de tror eller mistenker at finnes, og dokumentasjon som de med sikkerhet vet finnes. Dette omtales som henholdsvis dokumentasjon som finnes avhengig eller uavhengig av den skattepliktiges vilje. I saken *De Legè mot Nederland*<sup>26</sup> uttalte EMD at retten mot å inkriminere seg selv, for det første handler om respekt for siktedes vilje til å tie, men viste til at dette i vanlig forstått praksis ikke omfatter bruk av materiale i straffesaker som er innhentet ved tvang fra en siktet og som finnes uavhengig av den siktedes vilje. Selv om selvinkrimineringsvernet i denne saken var oppfylt og gjaldt gjennom hele saksbehandlingen, anså ikke EMD at bruken av materiale var omfattet av vernet siden det var påvist av myndighetene at dokumentene i forkant av innhenting var forhåndseksisterende samt at myndighetene var klar over dets eksistens; med

---

<sup>26</sup> EMD Case of *De Legè v. the Netherlands* (Application no. [58342/15](#)) avsnitt 67

andre ord at dokumentasjonen eksisterte uavhengig av den siktedes vilje. EMD skilte denne saken fra andre saker da pålegget i denne saken anga spesifikt hvilke dokumenter som skulle utleveres, mens pålegget i andre saker var mer generelt utformet. EMD henviste til saken Funke mot Frankrike<sup>27</sup> og uttalte at skattemyndighetene ikke kan ikke bruke tvangsmidler overfor en siktet for å fremtvinge dokumentasjon angitt i mer generell form eller dokumentasjon som de tror eller har sterke mistanker om at finnes. EMD omtalte sistnevnte som å være på «fisketur», noe som vil resultere i at skattemyndighetene kommer i brudd med artikkel 6 nr. 1 dersom slik dokumentasjon er innhentet ved bruk av tvangsmidler og senere brukt som bevis i en straffesiktelse. Dette synet ble også inntatt ovenfor selskaper i Rt-2011-800 (avsnitt 60), der Høyesterett påpekte at terskelen skal anses som høy for at fremtvungne realbevis som esisterer uavhengig av et selskaps vilje skal anses i brudd med selvinkrimineringsvernet.

I saken De Legè mot Nederland viste EMD også til saken Chambaz mot Sveits<sup>28</sup> hvor klager hadde fått en bot for ikke å etterkomme pålegg om å fremlegge alle dokumenter om hans forhold til et selskap og dets bankforbindelser. EMD viste til at saken Chambas mot Sveits ikke tydelig hadde skilt mellom dokumentasjon som finnes uavhengig og avhengig av siktedes vilje, men kom likevel til at det forelå forhold i saken som ikke var i strid med gjeldende praksis, og mente at bøtleggingen i saken Chambaz mot Sveits var en krenkelse av vernet basert på at klager ikke kunne utelukke at dokumentene inneholdt opplysninger som kunne lede til at han ble siktet for skatteunndragelse. I NOU 2009:4<sup>29</sup> nevnte Utvalget til at rettspraksisen i EMD også viser at bruken av dokumentasjon som ikke er innhentet i strid med vernet, likevel kan komme i konflikt med artikkelen dersom opplysningene innhentet utgjør vesentlig bevis som søker å inkriminere den siktede. Om Utvalget her siktet til blant annet saken Chambaz mot Sveits er uvisst, da det ikke ble henvist til konkrete saker. Men i saken Chambaz mot Sveits kan man kanskje tørre å påstå at den fremtvungne dokumentasjonen utgjorde vesentlige bevis i straffesiktelsen og at klager ble så «substantially affected» ved fremskaffelse av dokumentasjonen at vernet inntrådte ved fremtvingelsen.

---

<sup>27</sup> EMD Case of Funke v. France (Application no. [10828/84](#)) avsnitt 44.

<sup>28</sup> EMD Affaire Chambaz c. Suisse (Requête no [11663/04](#))

<sup>29</sup> NOU 2009:4 pkt. 6.1.3.2, s. 96

### 5.3. Fremtvinging av forklaringer

Muntlige forklaringer avgitt på tidspunkt under en kontroll hvor vedkommende ikke anses som siktet, er ikke i brudd med vernet i EMK artikkel 6 nr. 1. Det vises blant annet til Rt-1994-610 og De Legè mot Nederland. Både i saken Funke mot Frankrike og Saunders mot Storbritannia har EMD lagt til grunn at «enhver straffesaksjonert forklaringsplikt i forbindelse med en sak som er en «criminal charge», er i strid med retten til å forholde seg taus i EMK artikkel 6 nr. 1.»<sup>30</sup> Men i saken O'Halloran og Francis mot Storbritannia<sup>31</sup> la EMD til grunn at det ikke foreligger et absolutt forbud mot straffesaksjonert opplysningsplikt i saker som omfatter straffesaksjoner. EMD la blant annet vekt på en lovhjemlet plikt som medførte at siktede allerede før overtredelsen hadde forpliktet seg til å oppgi visse opplysninger i tilfelle eventuelle lovbrudd skulle oppstå. Klager var altså pliktig til å avgi forklaring ved en eventuell lovovertrødelse som kunne oppstå.

Fra Prop. 62 L (2015-2016) punkt 22.2.4 s 137 siteres:

Rettssetningen i John Murray mot Storbritannia gjelder ikke der tausheten i seg selv utgjør det lovbruddet den private parten dømmes eller sanksjoneres for, for eksempel ved straff for feilaktige eller mangelfulle opplysninger i selvangivelsen, jf. NOU 2003: 15 punkt 5.7.12.3. Straff eller sanksjon ved brudd på en opplysningsplikt forutsetter likevel at opplysningsplikten er innenfor rammene av EMK artikkel 6.

I Rt-1994-610 (s. 620) fant Høyesterett at frivillige forklarings sammendrag opptatt på tidspunkt hvor de anklagede ennå ikke er siktet eller mistenkt for straffbare forhold, ikke er konvensjonsstridig å benyttes i en senere straffesiktelse. Selv om kontrollen var basert på tips om ulovlig prissamarbeid, argumenterte Høyesterett likevel at de anklagede verken var ansett som siktede eller mistenkte på tidspunktet for forklaringene. Etter min mening blir argumentasjonen litt spe. Dersom det ikke allerede på tidspunktet ved innledningen av intervjuene forelå andre bevis for prissamarbeidet, burde kontrollørene på ett eller annet tidspunkt underveis i intervjuene ha skjønt at forklaringene kom til å medføre senere

---

<sup>30</sup> Johansen, Jon Petter Rui, 2009

<sup>31</sup> EMD Case of O'Halloran and Francis v. the United Kingdom (Applications nos. [15809/02](#) and [25624/02](#))

straffeforfølging. Dette kunne klart etter min mening ha hatt betydning for når vernet inntrådte. De intervjuede burde ha skjønt hvor det bar, kanskje allerede i forkant av intervjuene og påberopt seg taushetsretten, men kompetent myndighet har likevel en plikt til å informere om retten til å forholde seg taus. Høyesterett la uansett vekt på at det foreligger en forklaringsplikt etter pris- og konkurranselovgivningens relger, og at de ikke kunne se at denne plikten skulle være konvensjonsstridig. Dette kan tolkes som at selv om tidspunktet for vernet kunne ha vært inntrådt, så kunne likevel tvangsmidler benyttes for å fremtvinge muntlige forklaringer, så lenge forklaringspliktene allerede foreligger før eventuelle overtredelser. Med henvisning til saken O`Halloran og Francis mot Storbritannia forstod jeg det slik at da måtte disse forsklaringspliktene også ha vært godtatt på forhånd med virkning for eventuelle overtredelser i ettertid.

I saken *Serves mot Frankrike*<sup>32</sup> fant EMD at siden klager allerede under sakens forundersøkelser i en del beskjeder mellom påtalemyndighet og militærpoliti ble omtalt som en av de innblandede i sakens kjerne, kunne klager derfor allerede på dette tidspunktet anses for å være siktet etter den autonome betydningen i artikkel 6 nr. 1. EMD mente at klager kunne nekte å svare på spørsmål som ville bidra til straffesiktelsen. Klager tapte saken, men det var kun fordi boten som var gitt var gitt fordi klager hadde nektet å avlegge ed. EMD påpekte at retten til å tie, ikke gjelder overfor eden, siden eden kun er en forsikring om at det vedkommende sier er sant, og ikke for å tvinge siktede til å avgi forklaringer.

Etter min forståelse kan tidspunktet for retten til å ikke forklare seg inntre et sted mellom der det med sikkerhet kan sies at den saken gjelder anses som siktet, men likevel allerede under forundersøkelser av en sak. Det er umulig å gi noe eksakt tidspunkt, og hvert enkelt tilfelle må vurderes for seg. Skattepliktig har en forklaringsplikt frem til vedkommende anses som siktet, men unntaksvis vil skattepliktig også ha forklaringsplikt selv om den anses som siktet, dersom forklaringsplikt allerede på en eller annen måte er gitt i forkant av eventuell overtredelse, som en slags garanti, jf. O`Halloran og Francis mot Storbritannia. Men det er ikke anledning til å ta opp forklaringer med skjulte mikrofoner og

---

<sup>32</sup> EMD Case of *Serves v. France* (82/1996/671/893)

bruke dette som bevis i senere straffesiktelser, da dette også vil være et brudd på forbudet mot selvinkriminering, jf. Rt-1999-1269 (s. 1272 og 1273). Dette gjelder selv om skattepliktig ennå ikke er siktet, jf. Rt-1994-610.

#### **5.4. Innlevering av opplysninger i skattemelding**

Den alminnelige opplysningsplikten fremkommer av hovedregel i sktftvl. § 8-1 og gjelder for hele lovens område<sup>33</sup>. Alle som skal levere skattemelding skal «gi riktige og fullstendige opplysninger» samt «opptre aktsomt og lojalt» slik at skatteplikten «i rett tid» blir klarlagt og oppfylt, og «varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.» Selv om det foreligger et visst tvangselement i det å levere skattemelding, oppstår ikke vernet på tidspunktet for innlevering av opplysninger eller annen dokumentasjon i skattemeldingen siden dette ikke anses som en form for straffesiktelse. I saken *Marttinen mot Finland*<sup>34</sup> uttalte EMD at:

The obligation to disclose income and capital for the purposes of the calculation and assessment of tax, for example, is a common feature of the taxation system of Contracting States and it would be difficult to envisage them functioning effectively without it.

#### **5.5. Varsel om tilleggs katt**

Med henvisning til blant annet Rt-2000-996, anses selvinkrimineringsvernet å inntre *senest* på tidspunktet for varsel om tilleggs katt, noe som åpner for at det også kan inntre på et tidligere tidspunkt. Tidspunktet for veiledning om rekkevidden av vernet må ikke samsvare med tidspunktet for varsling om tilleggs katt, selv om begge er et resultat av at skattemyndighetene anser tilleggs katt som aktuelt. Tidspunktet for når vernet inntre for skattepliktig er sammenfallende med tidspunktet når tilleggs katt anses som aktuelt og hvor veiledningsplikten samtidig inntre. Tidspunktet er uavhengig av tidspunktet for selve varslingen av tilleggs katt fordi den kan enten skje samtidig veiledningen, men det er ikke et krav. Varsel om tilleggs katt kan komme senere i prosessen.

Ordinær tilleggs katt kan ilegges på objektive kriterier hvor det kun kreves klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningssvikten har ført til en inntektsreduksjon.

---

<sup>33</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 14.1, s. 87

<sup>34</sup> EMD Case of *Marttinen v. Finland* (Application no. [19235/03](#)) avsnitt 68

Med tanke på at en opplysningssvikt automatisk kan utløse ordinær tilleggsskatt, virker ikke terskelen særlig høy for at også vernet skal få betydning på samme tidspunkt som opplysningssvikten oppdages. I saker om tilleggsskatt bør kanskje skattemyndighetene anse skattepliktig som siktet nokså raskt dersom de ikke samtidig finner argumenter for at sanksjonen likevel ikke vil ilegges, slik som unnskyldelige forhold etter sktfvl. § 14-3 annet ledd, eller at forholdet faller under ett av unntakene i § 14-4.

Skattemyndighetene bør derfor å ikke dra ut tiden før skattepliktig gjøres oppmerksom på sitt selvinkrimineringsvern i et forsøk på å fremskaffe ytterligere «bevis» i saken. Det er ikke et vilkår at skattepliktig skal meddeles sakens utfall ved varsel om tilleggsskatt, jf. reglene om varselets innhold i sktfvl. § 5-6 og Prop. 38 L (2015-2016)<sup>35</sup>, men overtredelsen som utløser at det vurderes å ilegge tilleggsskatt skal fremgå, slik at skattepliktig får en reell mulighet til å uttale seg. Defor kan det fortsatt foreligge unøyaktige opplysninger for beregning av tilleggsskatten selv på varslingsstadiet, og at opplysningssvikten senest ved et slikt stadie er «tilstrekkelig identifisert» eller «*nærmere angitt*» med den følge at skattepliktig kan anses som siktet på dette tidspunktet.

### **5.6. Tvangsmulkt**

I saken Weh mot Storbritannia<sup>36</sup> uttalte EMD at pålegg om å gi informasjon eller «utlevere gjenstander i en sak uten å være «siktet» i EMK artikkel 6 nr. 1 sin forstand» ikke er omfattet av vernet.<sup>37</sup> Men tvangsmulkt benyttes ofte i saker hvor det er funnet opplysningssvikt, som raskt rammes av de objektive kriteriene for ileggelse av ordinær tilleggsskatt. Det foreligger også et visst krav til spesifisering om den informasjonen som etterspørres i varsel eller vedtak om tvangsmulkt, jf. sktfvl. § 14-2 andre punktum. Sett opp mot ordlyden «*næreme angitt overtredelse*» i Rt-2000-996, jf. punkt 5.1 ovenfor, kan alle disse forhold til sammen peke i retning av at skattepliktig faktisk fort kan anses å være siktet i saker hvor det benyttes tvangsmulkt.

---

<sup>35</sup> Prop 38 L (2015-2016) avsnitt 20.5.3.1, s. 223

<sup>36</sup> EMD Weh mot Storbritannia, 8. juli 2004 (nr. 38544/97) avsnitt 44 til 45 og avsnitt 52 til 54.

<sup>37</sup> Prop. 62 L (2015-2016) avsnitt 22.2.1, s. 135



I tilfeller hvor tvangsmulkt benyttes for å fremtvinge dokumentasjon og hvor skattepliktig allerede på tidspunktet på forespørselen vet at vedkommende vil bli utsatt for en fremtidig straffesiktelse ved å gi etterspurt dokumentasjon til skattemyndighetene, er det spørsmål om vedkommende på dette tidspunktet kan anse seg som siktet og påberope seg selvinkrimineringsvernet. Skattepliktig har på den ene siden en oppfylleelsesplikt til å bidra til riktig skatt til rett tid, men samtidig et vern mot å selv bidra til en straffesiktelse mot seg selv under tvang.

Rettspraksisen i EMD nevnt ovenfor, forstås slik at selv om skattepliktig gjennom en slik innhentingsperiode anses å være omfattet av vernet, kan skattemyndighetene likevel benytte bevis innhentet med tvangsmidler i senere straffesiktelse dersom skattemyndighetene har spesifisert tilstrekkelig akkurat hvilken dokumentasjon de ønsket at skattepliktig fremla. Bruken av tvangsmidler anses da å ikke ha medført konvensjonsbrudd. Men skattemyndighetene kan ikke «gå på fisketur» og fremtvinge dokumentasjon som de grad tror finnes av en siktet, for så å benytte dette materiale som bevis i senere straffesiktelse. I så fall vil bruken av dokumentasjonen innhentet ved tvang bli avskjært som bevis i straffesiktelsen.

For eksempel kan skattemyndighetene ha sterke mistanker eller ha mottatt tips om at en skattepliktig har en eller flere bankkonti i Luxembourg uten at det foreligger spesifiserte opplysninger som kontonummer etc. Selv om skattemyndighetenes mistanker om opplysningssvikt er aldri så sterke og kommer fra pålitelige kilder, så er det jo ikke sikkert at slike kontoer finnes, og skattemyndighetene kan kanskje ikke anse vedkommende for siktet ennå fordi de ikke har andre bevis. De kan oppfordre skattepliktig til å fremlegge informasjon, men siden de ikke vet kontonummer og andre mer spesifiserte opplysninger så kan de ikke fremtvinge dokumentasjonen ved bruk av tvangsmidler. Skattepliktig derimot synes på dette tidspunktet å kunne påberope seg vernet, da vedkommende vet at dersom opplysningene gis, vil vedkommende i samme øyeblikk bli «substantially affected» og bidra til selvinkriminering. I en slik situasjon er det kun en av partene som anser at vernet foreligger, noe som i rettspraksis ser ut til å være innenfor

virkeområdet til artikkel 6 nr. 1, jf. sakene De Legè mot Nederland, særlig avsnitt 85, Funke mot Frankrike g J.B. mot Sveits<sup>38</sup>.

### ***5.7.Kontrollvirksomhet / innhenting av opplysninger***

Herunder vil det vises til og drøftes litt rundt ulike kontrollsituasjoner som kan ha betydning for hvilke ulike tidspunkt skattepliktig kan anses som siktet.

#### *5.7.1. Ordinære kontroller / tilskrivninger*

Ordinære kontroller eller innhenting av opplysninger er noe alle skattepliktige kan bli underlagt, og det er ikke noe krav om at det skal foreligge eller mistenkes at det foreligger forhold som kan lede til administrative sanksjoner for at dette kan iverksettes. I Rt-2000-996 viste Høyesterett til sakene Fayed mot Storbritannia<sup>39</sup> og Saunders mot Storbritannia<sup>40</sup> og uttalte at ordinære kontrolltiltak ikke anses å utgjøre en straffesiktelse. At selvinkrimineringsvernet som utgangspunkt ikke gjelder ved ordinære kontroller eller innhenting av informasjon, kan det også vises til avvisningsavgjørelsen i saken Abas mot Nederland.<sup>41</sup>

#### *5.7.2. Oppdagelse av avvik*

I rene saker om opplysningsvikt kan det kanskje være enklere å fastslå tidspunktet for når vernet inntreffer. I andre saker kan det være mange forhold som må ses samlet for at det kan påvises med klar sannsynlighet at det foreligger opplysningssvikt og at opplysningssvikten har medført en inntektsreduksjon. Underveis i slike kontrollvurderinger er det ikke alltid en like tydelig grense for når det for skattemyndighetene anses å foreligge adgang til en administrativ sanksjon. Det er skattemyndighetene som må bevise sannsynligheten basert på den informasjonen som de mottar av skattepliktig og klarer å fremskaffe på egen hånd. På hvilket tidspunkt underveis man kan si at vernet inntreffer, er dermed ulikt fra sak til sak.

---

<sup>38</sup> EMD Case of J.B. v. Switzerland (Application no. [31827/96](#))

<sup>39</sup> EMD Case of Fayed v. the United Kingdom (Application no. [17101/90](#)) avsnitt 61

<sup>40</sup> Se EMD Case of Saunders v. United Kingdom avsnitt 67

<sup>41</sup> EMD Maximilian ABAS against the Netherlands (Application No. [27943/95](#))

I NOU 2003 15<sup>42</sup> ble tidspunkt for straffesiktelse drøftet og det ble vist til saken Corigliano mot Italia<sup>43</sup> og Böhler-dommen. Utvalget mente at det på tidlige stadier i flere saker som ender med en straffesanksjon, vil være korrespondanse mellom skattemyndighetene og skattepliktig hvor det ennå ikke er oppstått noen vurdering av en mulig straffesiktelse, men at det underveis i løpet oppstår en glidende overgang hvor det fremtvinger seg en stadig stigende mistanke om opplysningssvikt. Utvalget mente at det vil være vanskelig å avgjøre presist på hvilket tidspunkt en straffesiktelse kan sies å foreligge og ønsket derfor ikke å lovfeste et tidspunkt. Videre utalte de s. 189 at:

Generelt kan det anføres at det må foreligge noe mer enn undersøkelser eller kontrolltiltak i ordinære forvaltningssaker, men grensen er ikke klar. [...] Svaret antas videre å kunne avhenge av om det gjelder en sak eller undersøkelser som utelukkende har og har hatt til formål å avdekke eventuelle lovovertridelser i sanksjonsøyemed, eller om det gjelder en sak som i utgangspunktet ikke dreier som dette.

NOUen er benyttet som grunnlag for Prop. 62 L (2015-2016) som gjelder endringer i forvaltningsloven med hensyn til administrative sanksjoner. Det foreligger ingen NOU i forkant av Prop. 38 L (2015-2016), men begge proposisjonene omfatter offentlig forvaltning. Det er heller ikke funnet at disse resonnementene er tatt med videre inn i Prop. 62 L (2015-2016), eller fulgt opp i Prop. 38 L (2015-2016). Likevel er det valgt å ta hensyn til disse vurderingene i oppgaven da de synes å være reelle også for ileggelse av administrative sanksjoner i skatteforvaltningssaker.

Dersom skattemyndighetene underveis i kontroller ber om spesifikk dokumentasjon som de er mer eller mindre sikre på at kan bidra til en senere straffesiktelse, vil dette kunne trekke i retning av at skattepliktig allerede på dette tidspunktet bør anses som en siktet. Det foreligger ikke en straffesiktelse, men sannsynligheten for at det kommer til å resultere i en straffesiktelse basert på den etterspurte informasjonen bør ha betydning i en slik vurdering. Likevel er det ikke alltid at tilleggs-skatt benyttes selv om adgangen er til stede. Dersom

---

<sup>42</sup> NOU 2003: 15 avsnitt 5.7.6, s. 99

<sup>43</sup> Se EMD Corigliano mot Italia avsnitt 34.

skattemyndighetene på et slikt tidspunkt bestemmer seg for ikke å ilegge tilleggsskatt, kan man vel heller ikke si at det foreligger en «sak om tilleggsskatt» og skattepliktig anses heller ikke å ende opp som siktet. Likevel kan skattemyndighetene på et senere tidspunkt i prosessen etter innhenting av ytterligere informasjon, anse forholdene så graverende at tilleggsskatt likevel bør ilegges. Burde ikke skattepliktig da egentlig ha blitt ansett som siktet i første vurdering og blitt informert om sine rettigheter?

I tilfeller hvor skattepliktig er klar over at etterspurt materiale kan lede til en straffesiktelse mot seg, kan skattepliktig anse seg som siktet gjennom å være utsatt for en senere straffesiktelse ved å levere informasjonen, dvs. at vedkommende er utsatt for å bli «substantially affected» ved å gi dokumentasjon. Dersom skattemyndighetene ikke har noen mistanker for å anse skattepliktig som siktet ennå og skattepliktig påberoper seg vernet underveis i saken og nekter å gi etterspurt informasjon, kan skattemyndighetene kanskje forsøke å fremtvinge opplysninger ved hjelp av tvangsmulkt, siden skattepliktig ennå ikke anses som siktet av skattemyndighetene. Men bruk av tvangsmulkt krever på den andre siden en viss spesifisering fordi skattemyndighetene vel ikke kan bruke tvangsmulkt for å fremtvinge informasjon de ikke er sikre på finnes? I en slik situasjon kan man stå litt fastlåst, men dersom skattemyndighetene skal bruke tvangsmulkt uten å komme i brudd med konvensjonen, må den etterspurte dokumentasjonen tilstrekkelig spesifiseres, og på et slikt tidspunkt er det vel kanskje mye som taler for at også skattemyndighetene bør anse skattepliktig som siktet.

Om det underveis i kontroller oppdages avvik mellom innhentet materiale og skattemeldingen, men hvor det er vanskelig å nøyaktig spesifisere hva som fører til avviket, vil skattemyndighetene mest sannsynlig etterspørre ytterligere informasjon for å avklare forholdene nærmere. I Rt-1992-1588 uttaler Høyesterett at dersom det foreligger tilstrekkelige opplysninger i skattemeldingen som gir skattemyndighetene grunnlag for å ta opp forholdet og gjennom informasjonsinnhenting kan skaffe seg nok opplysninger for å kunne fastsette riktig skatt, så bør opplysningene i skattemeldingen anses som tilstrekkelige, og at skattepliktig har oppfylt sin opplysningsplikt og opptrådt aktsomt og lojalt. I Rt-1997-1430 (s. 1437) uttalte Høyesterett at «Etter lovens § 4-3 nr. 1 skal en

fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.»» Om det foreligger opplysninger i skattemelding som gir tilstrekkelig grunnlag for å ta opp forhold videre, må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Dersom opplysningene anses utilstrekkelig belyst kan vurderingen av om det «*kan være aktuelt*» å ilegge tilleggs-skatt for oppdagede avvik være sentral på dette tidspunktet og da også samtidig i vurderingen av når skattepliktig anses som siktet.

### 5.7.3. *Kontroller basert på mistanker, tips fra tredjeparter, bransjekontroller mv.*

Kontroller som bransjekontroller, uvarslede kontroller med eller uten bistand fra politiet eller basert på tips fra tredjeparter kan i mer eller mindre grad være basert på mistanker eller sikkerhet for at det foreligger adgang for administrative sanksjoner. Etter min forståelse er det de samme vurderingene for hvilket tidspunkt skattepliktig kan anses som siktet som bør tas i slike tilfeller. I Prop. 62 L (2015-2016)<sup>44</sup> siterte departementet fra NOU 2003: 15 avsnitt 5.7.6:

Utvalget antar at skjæringspunktet for når det foreligger en straffesiktelse normalt vil være det tidspunktet parten forhåndsvarsles om et mulig sanksjonsvedtak, men i en del tilfeller vil vernet inntre tidligere. Trolig vil vernet kunne inntre tidligere i ”rene” sanksjonssaker, det vil si saker som ikke har noe annet formål enn å avdekke mulige lovbrudd, enn i saker som initieres av tilsynsvirksomhet med et videre formål.

I NOU 2003: 15<sup>45</sup> uttalte Utvalget at i forhold til en hovedtype saker som fra initieringstidspunktet «utelukkende har til formål å avdekke eventuelle lovovertridelser i sanksjonsøyemed» synes klart at vernet [...] regelmessig vil inntre tidligere enn ved utsendelse av formelt forhåndsvarsel om administrativ sanksjon mot vedkommende. Et pålegg om å gi opplysninger også forut for dette tidspunkt vil ikke ha noe annet formål enn å avklare grunnlaget for administrative sanksjoner [...]» «I de ”rene sanksjonssaker” vil vernet inntre tidligere – regelmessig vil vel dette si helt fra saken startes hvis den kan anses rettet mot vedkommende.»

---

<sup>44</sup> Prop. 62 L (2015-2016) avsnitt 4.3.2, s. 30

<sup>45</sup> NOU 2003: 15 avsnitt 12.7.4, s. 189 og 190

Det ble valgt å ikke foreslå en lovfesting av tidspunkt for når vernet inntre siden tidspunktet måtte avhenge av vurderingene drøftet. Utvalget forutsatte at plikten til å sende forhåndsvarsler praktiseres lojalt. Utvalget siktet mot at tidspunktet for selvinkrimineringsvernet i rene sanksjonssaker vil inntre nokså raskt, dog mulig allerede ved tilskrivning eller varsling om kontroll for å sanke opplysninger. Ingen av departementene fulgte direkte opp disse drøftelsene i Prop. 62 L (2015-2016) eller Prop. 38 L (2015-2016). Men det er ikke funnet noe som strider mot disse synspunktene. Mistanker alene gir nok ikke grunnlag for skjønn og straffesiktelse, men i tilfeller hvor skattemyndighetene besitter tilstrekkelige opplysninger for å kunne påvise inntektsreduksjon ved skjønn, kan man vel argumentere tungt for at skattepliktig kan anses som så «substantially affected» at vedkommende kan anses som siktet. Det krever i alle fall en vurdering for hvert enkelt tilfelle.

### ***5.8.Sammenheng mellom «within reasonable time»***

I NOU 2003: 15<sup>46</sup> uttalte Utvalget at:

Fra hvilket tidspunkt en person er å anse som straffesiktet ("charged") har betydning for når vernet etter ulike sider av artikkel 6 inntre. Også ved vurderingen av om en sak er avgjort innen rimelig tid er det nødvendig å klarlegge fra hvilket tidspunkt det foreligger en straffesiktelse ("criminal charge") fordi dette utgjør utgangspunktet for fristberegningen.

Finansdepartementet har sendt ut et høringsnotat<sup>47</sup> hvor de i avsnitt 5.2 nevner at tidsfristen i rettspraksis drøftes fra tidspunktet «hvor nærliggende det fremstår for skattepliktige at tilleggsskatt vil bli anvendt», men at også skattepliktig unntaksvis kan «påberope seg rettighetene som siktet selv om skattemyndighetene ikke har gitt noe konkret varsel om bruk av tilleggsskatt dersom vedkommende på annen måte er blitt vesentlig berørt – «substantially affected» - gjennom sakens utvikling.» Jeg antar at det i den første halvdelen av setningen også kan forstås som hvor nærliggende det anses for skattemyndighetene at tilleggsskatt vil bli anvendt. Når det er nevnt, synes jeg dette er en fin oppsummering av når tidspunktet for når vernet for skattepliktig kan anses å inntre, og som må avgjøres konkret i hver sak hvor de konkrete forholdene må tas hensyn til i vurderingene.

---

<sup>46</sup> NOU 2003: 15 avsnitt 5.7.6, s. 98

<sup>47</sup> Høring. 2022. Høring - kompensasjon ved brudd på EMK i saker om tilleggsskatt.

## REFERANSELISTE

- EMD Affaire Chambaz c. Suisse (Requête no [11663/04](#)) Arrêt Strasbourg 5 Avril 2012, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-110240>
- EMD Application No. [27943/95](#) by Maximilian ABAS against the Netherlands, The European Commission of Human Rights (Second Chamber) sitting in private on 26 February 1997, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-3507>
- EMD Case of Aleksandr Zaichenko v. Russia (Application no. [39660/02](#))  
Judgement Strasbourg 18 February 2010,  
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-97346>
- EMD Case of Allen v. the United Kingdom (Application no. [25424/09](#)),  
Judgement Strasbourg 12 July 2013,  
(<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-122859>)
- EMD Case of Bendenoun v. France (Application no. [12547/86](#)) Judgement  
Strasbourg 24 February 1994, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57863>
- EMD Case of Corigliano v. Italy (Application no. [8304/78](#)) Judgement Strasbourg  
10 December 1982, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57463>
- EMD Case of De Legè v. the Netherlands (Application no. [58342/15](#)) Judgment  
Strasbourg 4 October 2022, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-219556>
- EMD Case of Engel and Others v. the Netherlands (Application no. 5100/71;  
5101/71; 5102/71; 5354/72; [5370/72](#)), Judgement Strasbourg 23  
November 1976, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479>
- EMD Case of Fayed v. the United Kingdom (Application no. [17101/90](#))  
Judgement Strasbourg 21 September 1990,  
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57890>
- EMD Case of Funke v. France (Application no. [10828/84](#)) Judgement Strasbourg  
25 February 1993, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57809>
- EMD Case of Garyfallou Aebe v. Greece (93/1996/712/909) Judgement  
Strasbourg 24 September 1997, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58096>
- EMD Case of Janosevic v. Sweden (Application no. [34619/97](#)) Judgment  
Strasbourg 23 July 2002, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60628>
- EMD Case of J.B. v. Switzerland (Application no. [31827/96](#)) Judgment  
Strasbourg 3 May 2001, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59449>
- EMD Case of Marttinen v. Finland (Application no. [19235/03](#)) Judgement

Strasbourg 21 April 2009, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-92233>  
EMD Case of Neumeister v. Austria (Application no [1936/63](#)) Judgment  
Strasbourg 7 May 1974, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57543>  
EMD Case of O'Halloran and Francis v. the United Kingdom (Applications nos. [15809/02](#) and [25624/02](#)) Judgment Strasbourg 29 June 2007,  
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-81359>  
EMD Case of Saunders v. United Kingdom (Application no. [19187/91](#)) Judgment  
Strasbourg 17 December 1996, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58009>  
EMD Case of Serves v. France (82/1996/671/893) Judgement Strasbourg 20  
October 1997, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58103>  
EMD Case of Öztürk v. Germany (Application no. [8544/79](#)) Judgment  
Strasbourg 21 February 1984, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57553>  
EMD Case of Weh v. Austria (Application no. [38544/97](#)) Judgement Strasbourg 8  
April 2004, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61701>  
EMD. Menneskerettighetsdomstolen (European Court of Human Rights)  
<https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home>  
EMK. (1950). *Den europeiske menneskerettskonvensjonen med protokoller*.  
(European Convention on Human Rights) [European Convention on  
Human Rights \(coe.int\)](#)  
Høring. (2022). *Høring - kompensasjon ved brudd på EMK i saker om  
tilleggsskatt*. (14.10.2022). Finansdepartementet.  
[https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-kompensasjon-ved-  
brudd-pa-emk-i-saker-om-tilleggsskatt/id2935240/?expand=horingsnotater](https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-kompensasjon-ved-brudd-pa-emk-i-saker-om-tilleggsskatt/id2935240/?expand=horingsnotater)  
Johansen, Jon Petter Rui. (2009). *Tidsskrift for rettsvitenskap* 2009 s. 47-69.  
(TFR-2009-47). Universitetsforlaget.  
[https://lovdata.no/pro/#document/JUS/johansen-jpr-2009-  
01/KAPITTEL\\_5-1](https://lovdata.no/pro/#document/JUS/johansen-jpr-2009-01/KAPITTEL_5-1)  
NOU 2003: 15. (2003). *Fra bot til bedring. Et mer nyansert og effektivt  
sanksjonssystem med mindre bruk av straff*. Justis- og  
politidepartementet. [https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2003-  
15/id454137/](https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2003-15/id454137/)  
NOU 2009: 4. (2009). *Tiltak mot skatteunndragelser*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2009-04/id547064/>



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

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

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

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-38-l-20152016/id2466774/>

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

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-62-l-20152016/id2476333/>

Skatteforvaltningsloven. (2016). *Lov om skatteforvaltning* (LOV-2016-05-27-14).

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27-14?q=skatteforvaltningsloven>