



# Handelshøyskolen BI

## MAN 30721 Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	03-02-2021 09:00	<b>Termin:</b>	202120
<b>Sluttdato:</b>	10-12-2021 12:00	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202120  20022  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

Isabella Lu

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Hvilke rettigheter for den skattepliktige vil begrense bruken av AI og maskinlæring i kontroller hos skattemyndighetene?
<b>Navn på veileder *:</b>	Eivind Furuseth

**Inneholder besvarelsen  
konfidensielt  
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen  
offentliggjøres?:** Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	6
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

---

## Innhold

<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>2</b>
<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>3</b>
<b>2. AI OG MASKINLÆRING</b> .....	<b>7</b>
2.1.    DEFINISJON AV AI OG MASKINLÆRING .....	7
2.2.    DEFINISJON AV AUTOMATISERTE BEHANDLINGER OG PROFILERING .....	7
2.3.    UTFORDRINGER MED AI OG MASKINLÆRING .....	8
2.4.    BRUK AV AI OG MASKINLÆRING FOR KONTROLLUTPLUKK OG PROFILERING .....	9
<b>3. OPPGAVENS RAMMER OG HOVEDHENSYN</b> .....	<b>10</b>
<b>4. KONTROLLUTPLUKK I LYS AV GDPR</b> .....	<b>11</b>
4.1.    BEHANDLINGENS LOVLIGHET .....	11
<b>5. MANGEL PÅ HJEMMEL FOR KONTROLL OG KONTROLLUTPLUKK</b> .....	<b>FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.</b>
5.1.    INNLEDNING .....	22
5.2.    FORMÅLET MED KONTROLL .....	22
5.3.    VURDERING AV GJENBRUK ETTER FORENLIGHETSPRINSIPPET .....	25
5.4.    ENDRING AV RETTSLIG GRUNNLAG .....	29
5.5.    ER KONTROLL EN AVGJØRELSE? .....	<b>FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.</b>
5.6.    NASJONAL RETT VS. ALLMENN INTERESSE .....	<b>FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.</b>
5.7.    BIAS – HVA MED GDPR ART. 9? .....	<b>FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.</b>
NUMMER 2, SPESIFIKKE NASJONALE TILPASNINGSBESTEMMELSER .....	<b>FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.</b>
<i>Rettslig forpliktelse</i> .....	<i>Feil! Bokmerke er ikke definert.</i>
<i>Allmennhetens interesse</i> .....	<i>Feil! Bokmerke er ikke definert.</i>
<i>Utøvelse av offentlig myndighet</i> .....	<i>Feil! Bokmerke er ikke definert.</i>
<i>Innholdet i supplerende nasjonale rettsgrunnlag</i> .....	<i>Feil! Bokmerke er ikke definert.</i>
<b>LITTERATURLISTE</b> .....	<b>33</b>
LOV .....	33
DOMMER .....	<b>FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.</b>
FAGBØKER .....	<b>FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.</b>
ANDRE KILDER .....	33

---

## Sammendrag

Tittel på oppgaven er: Hvilke rettigheter for den skattepliktige vil begrense bruken av AI og maskinlæring i kontroller hos skattemyndighetene?

I kapittel 2 i begynnelsen av oppgaven gis det en kort innføring av AI og maskinlæring. Dette er nødvendig for å avgrense oppgaven, da det er mye informasjon knyttet til dette teamet. Det er også nødvendig for å forstå hva slags type teknologi man vurderer regelverket opp mot.

I kapittel 3 gis det en avgrensning på oppgavens rammer og regelverk som benyttes i analysen.

Kapittel 4 er en drøfting på hvordan kontroll og automatisert behandling og dennes lovlighet. Den tar først for seg Personvernforordningen art. 6 nr. 1 e) og art. 6 nr. 3 bokstav b). Deretter vurderes dette opp mot EMK art. 8.

I kapittel 5 ser man på formålsendring på grunn av manglende nasjonal hjemmel for kontroll. Først vurderes det om man kan gjenbruke etter forenlighetsprinsippet, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 4 bokstav a-e. Videre ser man på adgangen for å endre formålet.

Kapittel 6 presenterer en kort konklusjon.

Teamet i denne oppgaven og bakgrunnen for denne problemstillingen er interessant. Det er ingen hemmelighet at effektivisering av det offentlige har stort fokus blant styresmaktene og det er også av interesse for den befolkningen som sådan. Men en effektivisering ved bruk av AI og maskinlæring vil kunne koste mer enn det smaker, hvis man ikke klarer å holde seg innenfor regelverket for personvernforordningen og den europeiske Menneskerettighetskonvensjonen.

## **1. Innledning**

Et av fundamentene i det norske skattesystemet er at den er bygget på gjensidig tillit mellom skattemyndighetene og den skattepliktige. Skattemyndighetene er avhengig av at den skattepliktige i stor grad rapporterer inn sine forhold riktig og sannferdig. Den skattepliktige på sin side er avhengig av at skattemyndighetene behandler informasjonen på riktig måte og at den skattepliktiges rettigheter blir ivaretatt. I Norge er det stor tillitt blant befolkningen til skattesystemet og de aller fleste rapporterer inn sine forhold riktig og sannferdig. Samtidig er det behov for at skattemyndighetene i ettertid skal ha mulighet til å undersøke hvorvidt de innrapporterte forholdene medfører riktighet eller ikke.

For at dette samspillet skal fungere optimalt og effektivt gjøres det en rekke tiltak fra skattemyndighetenes side. Det gjøres en del preventive tiltak for å øke sannsynligheten for at den skattepliktige rapporterer inn riktig. Dette kan være veiledning "nudging"<sup>1</sup>, informasjons- og holdningskampanjer, klart språk, økt brukervennlighet i brukergrensesnittet osv. I tillegg til preventive tiltak gjøres det også en rekke reaktive tiltak, hvorav et av hovedverktøyene til skattemyndighetene er kontroll. Kontroll handler rett og slett om å kontrollere at det den skattepliktige påstår er riktig faktisk er riktig.

Denne oppgaven vil ikke se nærmere på de preventive tiltakene, men vil fokusere på bruken av kontroll. I korte trekk kan man beskrive at det finnes forskjellige stadier av kontroll slik det gjennomføres i dag. For det første må man plukke ut hvilke skattepliktige man skal kontrollere. Deretter vil en menneskelig saksbehandler gjøre undersøkelser på hvorvidt de opplysningen vi har samsvarer med de opplysningene som skattepliktige har rapportert inn. Der det er nødvendig vil skattemyndighetene etterspørre mer informasjon. Til slutt vil skattemyndighetene ta en beslutning på om det skal gjøres noe, og i så fall hvilke endringer eller sanksjoner som skal utføres. For de mest omfattende sakene kan man utføre stedlig kontroll. Denne oppgaven vil ikke ta for seg stedlig kontroll.

---

<sup>1</sup> "Nudging" er definert som *dulting* på norsk, og er innen atferdsvitenskap små tiltak som har som mål å påvirke folks handlinger i ønsket retning uten bruk av tvang, straff eller økonomisk belønning. Først definert av Richard H. Thaler og Cass R. Sunstein i boken deres "Nudge – Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness".

---

Kontroll er blant tiltakene skattemyndighetene gjennomfører som kan føre til straff for den skattepliktige. Med straff så gjelder det i hovedsakelig ileggelse av tilleggsskatt<sup>2</sup>, men i de mest alvorlige skattesakene kan det i verste fall føre til fengselsstraff, selv om dette er ytterst sjeldent. "Straff" i denne sammenheng er det som er definert som straff etter Den europeiske Menneskerettighetskonvensjonen (EMK). Til tross for at tilleggsskatt i mange tilfeller vil kunne regnes som en mild straff sammenliknet med fengselsstraff, så gjøres det ikke distinksjon på dette i denne oppgaven.

Når konsekvensene blir så alvorlige som straff, er det derfor viktig at skattemyndighetene ivaretar den skattepliktiges rettigheter. Det er viktig i et demokratisk samfunn at man får innsyn i skattemyndighetenes utøvelse for å kunne kontrollere at skattemyndighetene ikke misbruker sin myndighet. I tillegg er det viktig for skattemyndighetene at det er tillit i befolkningen i hvordan skattemyndighetene utøver sin rolle. Som nevnt innledningsvis er dette en gjensidig avhengighet. Økt tillit i befolkningen vil igjen øke villigheten for å betale inn skatt, noe som det norske skattesystemet igjen er avhengig av.

Det er en økende trend blant offentlige myndigheter i mange land å ta i bruk AI<sup>3</sup> og maskinlæring ved utførelsen av sine oppgaver. Storbritannia har tatt i bruk maskinlæring på en rekke av sine offentlige oppgaver, blant annet i forbindelse med bestemmelse av standpunkt karakter på skolen. Det har ført til sterk kritikk av slik teknologi for offentlige oppgaver<sup>4</sup>. Nederlandske myndigheter har tatt i bruk et AI-verktøy som sammenstiller data på tvers av offentlige etater for å oppdage trygdesvindler, skattejuks mm.<sup>5</sup> Der har nederlandsk rett avsagt dom om at slik behandling er i strid med EMK art. 8.

---

<sup>2</sup> NOU – Norges offentlige utredninger 2003:7 – Tilleggsskatt m.m. – Utredning fra et utvalg oppnevnt av Finansdepartementet 26. april 2001. Avgitt 11. februar 2003.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/7839a9a5276c494f84ece3606a64a1ae/no/pdfs/nou200320030007000dddpdfs.pdf>

<sup>3</sup> AI står for "Artificial intelligence", også kalt for kunstig intelligens på norsk.

<sup>4</sup> <https://www.theguardian.com/society/2020/aug/24/councils-scrapping-algorithms-benefit-welfare-decisions-concerns-bias>

<sup>5</sup> Dom i Nederland knyttet til bruk av SyRI. <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Rechtbanken/Rechtbank-Den-Haag/Nieuws/Paginas/SyRI-legislation-in-breach-of-European-Convention-on-Human-Rights.aspx>

Det vil være naturlig å anta at et steg videre for Skatteetaten er å se på om slik teknologi kan benyttes i forbindelse med kontrolloppgavene. Kontrolloppgaver er å anse som arbeidskrevende og man vil dermed kunne effektivisere ved bruk av AI og maskinlæring. Skatteetaten bruker allerede automatisert beslutningsverktøy for å velge ut hvilke skattemeldinger som bør kontrolleres for feil. Kontrollen plukker ut skattemeldingene som faller ut på kontroll, og til slutt er det en saksbehandler som foretar en beslutning. Saksbehandler kan da velge å korrigere feilen, men saksbehandler kan også vurdere hvorvidt feilen innebærer en skatteunndragelse som er gjort bevisst av den skattepliktige eller om det er blitt gjort en feil på grunn av manglende forståelse av regelverket. Men kan Skatteetaten gå enda et skritt lenger og ta i bruk AI, maskinlæring og Big data<sup>6</sup>? Kan man utvikle dette slik at man på sikt har maskinlærte systemer som utfører selve kontrollarbeidet? Blant fordelene ved bruk av slike automatiserte analyser er økt effektivitet og økt innsats på riktig sted ved bruk av profilering<sup>7</sup>. Det gir skattemyndighetene mulighet til å fokusere offentlige ressurser på å kontrollere skattepliktige som anses for å ha høy risiko for skatteunndragelse eller der hvor provenyrtapet er forventes å være stort. Skatteetaten bruker allerede prediktive modeller i sine preventive tiltak, deriblant for å finne ut av de som mest sannsynlig ikke vil kunne imøtegå betalingsfristen. Dataen brukes til tettere oppfølging av de skattepliktige, slik at man i forkant kan utarbeide nedbetalingsplan før forfallsdato. Bakgrunnen for at man har sett et slikt behov er fordi konsekvensene er så store og renter akkumulerer seg fort hvis man ikke betaler innen forfall. Saksbehandler har ikke myndighet til å utsette betalingsfrister etter forfall, dette av likebehandlingsprinsippet. Samtidig kan man spørre seg om det er innenfor likebehandlingsprinsippet at skattemyndighetene har en tettere oppfølging av visse skattepliktige i forkant av forfall. Hvordan vil bruk av AI-teknologi påvirke likebehandlingsprinsippet?

Hovedgrunnen til at oppgaven ønsker å se særskilt på kontroller er fordi man ser at det er en rekke uavklarte spørsmål knyttet til AI og maskinlæring og kontroll. Når

---

<sup>6</sup> "Big data", på norsk *stordata*, definert av Gartner som "store og varierte mengder data som er i stadig endring".

<sup>7</sup> Thorsager, M. et. al. (2016). Prediktiv modell gir høy treffprosent på kontroll av selvangivelser.

Skatteetaten Analysenytt 01/2016. <https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/analysenytt2016-1.pdf>

***IKKE LEGG INN TEKST HER!***

---

konsekvensen er straff vil også lovverket kunne bli satt på spissen, spesielt hvis disse har motstridende ordlyd og formål. Det kan derfor også argumenteres for at det er forskjell når dataen blir benyttet til veiledning, kontra når det blir brukt til å avdekke skatteunndragelse. Ved sistnevnte skjerpes skattepliktiges rettigheter og personvern.

## **2. AI og maskinlæring**

### **2.1. Definisjon av AI og maskinlæring**

Forståelsen av teknologien er viktig for å kunne forstå hvordan lovverket skal anvendes. AI og maskinlæring er et stort emne, og denne oppgaven kommer kun til å ta for seg de hovedtrekkene som er mest relevant for Skatteetaten når de skal ta i bruk denne teknologien i bruk av kontroller ol.

Når industrien snakker om AI i dag så mener man ikke kunstig intelligens som er på nivå med menneskelig intelligens, og man mener i alle fall ikke kunstig intelligens som overgår menneskelig intelligens. I mange tilfeller så er det snakk om maskinlæring. Maskinlæring tar utgangspunkt i en rekke avanserte algoritmer, og deretter gir man opplæring til algoritmen i hvordan den skal oppføre seg og hvordan den skal ta beslutninger. Denne opplæringen kan gjøres på forskjellige måter, men den vanligste måten er at man tar i bruk eksisterende data og mater det inn i algoritmen på forskjellige måter<sup>8</sup>. Selve teknologien knyttet til hvordan man spesifiserer maskinlæringssystemer er uviktig, men det som er viktig å bemerke seg er at etter at opplæringen er gjennomført så vil algoritmen ta beslutninger på egenhånd, og den vil også selv justere sin egen algoritme etter hvert som den får mer erfaring.

### **2.2. Definisjon av automatiserte behandlinger og profilering**

Opgaven tar utgangspunkt i de definisjonen fra personvernforordningen art. 4 nr. 2 om:

*"behandling" enhver operasjon eller rekke av operasjoner som gjøres med personopplysninger, enten automatisert eller ikke, f.eks. innsamling, registrering, organisering, strukturering, lagring, tilpasning eller endring, gjenfinning, konsultering, bruk, utlevering ved overføring, spredning eller alle andre former for tilgjengeliggjøring, sammenstilling eller samkjøring, begrensning, sletting eller tilintetgjøring*

---

<sup>8</sup> The Privacy Expert's Guide to Artificial Intelligence and Machine Learning. Future of Privacy Forum (oktober 2018). [https://fpf.org/wp-content/uploads/2018/10/FPF\\_Artificial-Intelligence\\_Digital.pdf](https://fpf.org/wp-content/uploads/2018/10/FPF_Artificial-Intelligence_Digital.pdf)



Og fra personvernforordningen art. 4 nr. 4 om:

*"profilering" enhver form for automatisert behandling av personopplysninger som innebærer å bruke personopplysninger for å vurdere visse personlige aspekter knyttet til en fysisk person, særlig for å analysere eller forutsi aspekter som gjelder nevnte fysiske persons arbeidsprestasjoner, økonomiske situasjon, helse, personlige preferanser, interesser, pålitelighet, atferd, plassering eller bevegelser*

### **2.3. utfordringer med AI og maskinlæring**

I arbeidet med denne oppgaven har man måtte gå gjennom en del kildeverk som kan være problematisk i forståelsen av AI og maskinlæring. Noe av kildene bærer preg av at forfatteren mener at det er en reell fare for en dommedag hvor AI-systemer overgår menneskelig intelligens og har tatt over verden. Derfor er det viktig å ha en kritisk vurdering av kildene. Likevel er den generelle oppfatningen at AI-systemer kan føre til svært uheldig beslutningstaking, uten at det nødvendigvis fører til dommedagsprofetier. I en rekke av kildene påpekes det derfor at man bør iverksetter en rekke tiltak for å unngå dette. Disse tiltakene kan være å innføre sosial og etiske regler i algoritmene<sup>9</sup>, slik at maskinene ikke får fritt spillerom til å ta beslutninger. Deriblant kan man innføre regler knyttet til personvern.

Slike tiltak er likevel ikke helt problemfritt, fordi disse reglene som innføres ikke nødvendigvis vil bli brukt av maskinlæringen på en hensiktsmessig måte. Hvis man innfører regler basert på kjønn, så kan man få uheldige utslag basert på etnisitet. Man kjenner ikke nødvendigvis til konsekvensen av de reglene man innfører før etter at kontrollen er blitt gjennomført. I tillegg opplever man ofte at maskinlæring og AI-systemer er en "svart boks"<sup>10</sup>. Man mater data inn, og man får et resultat ut, hva som har skjedd imellom er vanskelig å forklare.

---

<sup>9</sup> Baum, S. D. (Mars 2020). Social Choice ethics in Artificial Intelligence. AI & Society, 35 (1), p. 165-176. [https://sethbaum.com/ac/2020\\_SocialChoice.pdf](https://sethbaum.com/ac/2020_SocialChoice.pdf)

<sup>10</sup> Kunstig intelligens og personvern. Datatilsynet, rapport, januar 2018, side 12. <https://www.datatilsynet.no/globalassets/global/dokumenter-pdf/er-skjema-ol/rettiigheter-og-plikter/rapporter/rapport-om-ki-og-personvern.pdf>

"Svart boks" problematikken skaper utfordringer når det gjelder gjennomsiktighet. Gjennomsiktighet er også foreslått som tiltak for å unngå at mistillit<sup>11</sup>. Dette vil være utfordrende av flere grunner. Først og fremst så er det ikke sikkert at det er en teknisk mulighet for å kunne spore tilbake til hva som faktisk er gjort i systemet. For det andre så vil personvern hensyn kunne være nødvendig å nettopp *ikke* spore i systemet. I mange tilfeller vil dette være en avveining av de faktiske sakene mellom en persons rett til innsyn i hvordan sine personopplysninger har blitt behandlet og opp mot en annen persons rett til å ikke bli identifisert, blant annet i forbindelse med profileringsanalyser. For det tredje så vil kontrollhensynet til skattemyndighetene gjøre det nødvendig å hemmeligholde hvordan kontrollene fungerer, for å unngå at skattepliktige tilpasser seg og unnviker kontrollene.

#### **2.4. Bruk av AI og maskinlæring for kontrollutplukk og profilering**

AI og maskinlæring kan struktureres og programmeres på forskjellige måter i forbindelse med kontrollarbeidet. Alt dette er avhengig av de begrensningene regelverket har på hvor vidt disse kontrollene kan favne, men det er også avhengig av hvordan skattemyndighetene ønsker å benytte teknologien. Første steg i bruk av denne teknologien kan tenkes å være at man bruker maskinlæring i forbindelse med profilering og utplukk av kandidater som skal kontrolleres. Videre kan man tenke seg at man utvikler systemer hvor AI og maskinlæring utfører selve kontrollen. Denne oppgaven vil fokusere på bruk av personopplysninger i AI- og maskinlæringssystemer i forbindelse med kontrollutplukk og profilering av skattepliktige, da dette typisk vil være det første steget. Det er stor forskjell mellom utplukk til kontroll og utførelse av selve kontrollen, men det ene leder ofte til det andre. Kontrollutplukk som fører til en faktisk kontroll kan ansees som en invadering av privatlivets fred og vil være i strid med EMK art. 8. Politiets bruk av gatekontroll er ofte brukt som eksempel i slike tilfeller<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> <https://theconversation.com/not-just-a-levels-unfair-algorithms-are-being-used-to-make-all-sorts-of-government-decisions-145138>

<sup>12</sup> Auglend og Mæland i Politirett (2016) s. 261

### **3. Oppgavens rammer og hovedhensyn**

Regelverket knyttet til personopplysninger kan fremstå som lite oversiktlig. Personvernforordningen (GDPR) og personopplysningsloven henviser ofte til nasjonal rett. Helt konkret står det i personopplysningslovens § 2, 1. ledd:

*Loven og personvernforordningen gjelder ved helt eller delvis automatisert behandling av personopplysninger og ved ikke-automatisert behandling av personopplysninger som inngår i eller skal inngå i et register. Loven og personvernforordningen gjelder ikke når annet er bestemt i eller med hjemmel i lov.*

For å forstå hvilke regelverk som eksisterer knyttet til behandling av personopplysninger i skatteprosessen må man naturligvis også forstå de relevante lovene i skatteforvaltningsloven. Deretter er det naturlig å starte med å se på regelverket i personopplysningsloven og personvernforordningen og hvordan dette henger sammen med skatteforvaltningsloven. Til slutt må man også se på hvordan den europeiske menneskerettighetskonvensjonens (EMK) artikkel 6 og artikkel 8 skal vurderes opp mot det nasjonale lovverket, da EMK vil ha forrang over nasjonal rett.

For alle formål i denne oppgaven er begrepet "skattepliktig" fra skatteforvaltningsloven og "den registrerte" fra personvernforordningen det samme objektet. Videre benyttes forkortelsen "GDPR" for personvernforordningen og "EMK" for den europeiske Menneskerettighetskonvensjonen. Dette er forkortelser som er allmenn benyttet.

## **4. Kontrollutplukk i lys av GDPR**

### **4.1. Behandlingens lovlighet**

Innenfor personvernforordningen må man aller først vurdere lovligheten for behandlingen. For å vurdere bruk av AI og maskinlæring innenfor kontrollutplukk må vi derfor se nærmere på vilkårene for lovlighet. Som nevnt tidligere er det viktig å presisere at det er en forskjell på kontrollutplukk og utførelsen av selve kontrollen. Derimot vil det fremgå videre i oppgaven at det er en utfordring å vurdere lovligheten for kontrollutplukk, og man må derfor ofte se hen til lovligheten for kontroll. Lovligheten må vurderes uavhengig av om kontrollutplukket benytter seg av AI og maskinlæring eller ikke.

Personvernforordningen art. 6 nr. 1 e) presiserer at behandlingen er lovlig hvis "behandlingen er nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlige er pålagt. Det er dermed to vilkår som må vurderes når vi ser på lovligheten knyttet til kontrollutplukk. Et av vilkårene er hvorvidt en slik oppgave er av allmenn interesse, deretter må det vurderes hvorvidt en slik oppgave er en oppgave som skattemyndighetene er pålagt å gjennomføre. Det er tilstrekkelig at et av vilkårene er oppfylt.

Skattesaker er definert som oppgaver av allmenn interesse, jf. personvernforordningen art. 23 nr. 1 e): "andre viktige mål av generell allmenn interesse for Unionen eller en medlemsstat, særlig Unionens eller en medlemsstats viktige økonomiske eller finansielle interesser, herunder valuta-, budsjett- og skattesaker, folkehelse og trygdespørsmål". Hva som menes konkret med *skattesaker* er ikke videre presisert, men det må være saker som er viktige for myndighetens økonomiske og finansielle interesser. Det er lite rettskilder knyttet til hva innholdet av dette er i henhold til art. 23, men en slik vurdering bør være basert på en felles forståelse innenfor EU/EØS på GDPRs virkeområde.

På en side kan man argumentere for at kontrollutplukk for å utføre kontroller er av åpenbar og grunnleggende interesse for offentlige myndigheter. Samtidig kan man argumentere mot et slikt standpunkt fordi det er mer effektivt å bruke ressursene på andre preventive tiltak i stedet for reaksjonær straff. Spesielt hvis effekter knyttet til slike preventive tiltak langt overgår effekten av å utføre kontroller vil det tale

imot at kontroller er en "viktig økonomisk og finansiell interesse", rett og slett fordi ressursbruken overgår nytten. Alt dette vil komme an på hva slags perspektiv man har utgangspunkt i, og art. 23 nr. 1 bokstav e) presiserer ikke hva som menes med *skattesaker*. Samtidig er ikke preventive tiltak noe som utelukker hvorvidt kontroller er av allmenn interesse. Begge type tiltak kan stå seg som *skattesaker* som favnes av begrensningen som er gitt i art. 23 nr. 1 bokstav e).

Offentlige myndigheter har som standpunkt at utførelsen av kontroller er viktig for å ivareta skattesystemet, og man kan argumentere videre at skattesystemet er en viktig pilar i velferdssamfunnet vårt. Videre beskriver NOU 2009:4 hvor viktig det er at disse kontrollene er treffsikre, slik at man avdekker mest mulig av skatteunndragelsene, og spesielt de alvorlige sakene. Ved bruk av Big data, AI og maskinlæring vil man kunne forbedre kontrollutplukket. Man kan argumentere for at kontrollutplukket i mindre grad vil være avhengig av den enkelte saksbehandlers vurdering, som ofte kan være erfaringsbasert. Over tid vil man få tilstrekkelig statistikk på hvor godt kontrollutplukket klarer å fange opp skatteunndragelser, i tillegg til at maskinlæring selv vil justere treffsikkerheten til kontrollen.

Videre påpekes det i NOU 2009:4 at jo større beløp man avdekker, jo større betydning har det for myndighetenes "økonomiske og finansielle interesse". Det må derfor også vurderes om man skal gjøre forskjellige vurderinger på kontrollutplukk som har lite proveny for skattemyndighetene kontra de som har stort proveny. Ofte kan det også være tilfellet at man ikke vet dette før *etter* at kontrollutplukket er gjennomført, og da er det mulig at man allerede er i strid med personvernforordningen. Man kan dermed ikke konkludere entydig at kontrollutplukk er av allmenn interesse, da dette vil kunne være forskjellig fra sak til sak og hvor stor provenyet er.

Til tross for at det er sterke argumenter fra offentlige myndigheter for at kontrollutplukk og utførelse av kontroller er å anse som allmenn interesse, må det likevel påpekes at det ikke finnes rettspraksis som har sett på denne vurderingen. Det er derfor vanskelig å vurdere hvorvidt det første kvalitative kravet er oppfylt. Det er derfor på sin plass å vurdere det andre kravet i art. 6 nr. 1 bokstav e), nemlig om dette er en oppgave som skattemyndighetene er pålagt å gjennomføre.

For å vurdere hvorvidt kontroll er en pålagt oppgave bør man først ta utgangspunkt i skatteforvaltningsloven. Det fremkommer ikke i skatteforvaltningsloven at kontrolloppgaver er en pliktig oppgave for skattemyndighetene. Sktfvl. § 9-1 (1) presiserer at det er den skattepliktige som skal fastsette grunnlaget sitt. Med andre ord så er det den skattepliktige som har plikt til å informere Skatteetaten om sine egne forhold, herunder også personopplysninger som er nødvendige for å fastsette grunnlaget for skatteberegningen. Skattemyndighetene har dermed ikke plikt til å fastsette grunnlaget, og har etter lovens ordlyd ikke plikt til å samle inn informasjon og personopplysninger, og man argumenter for at det følgelig heller ikke er plikt til å kontrollere hvorvidt dette grunnlaget er riktig eller ikke. Ut i fra lovens ordlyd kan man tolke dithen at Skatteetatens oppgave er å fastsette riktig skatt og avgift etter sktfvl. § 9-2 (3), det vil si gjennomføre en skatteberegning, uten kritisk vurdering av grunnlaget som blir sendt inn fra den skattepliktige. Dette kan argumenteres for at det å utføre kontroller ikke er pålagt skattemyndighetene etter norsk rett, men det er i så fall en særdeles restriktiv vurdering.

Derimot kommer det ganske klart frem i tildelingsbrevet fra Finansdepartementet, hvor det står i klartekst at et av hovedoppgavene til Skatteetaten er å "sikre skatte- og avgiftsprovenyet, blant annet ved å kontrollere grunnlaget for oppgavene fra skatte- og avgiftspliktige og tredjepart"<sup>13</sup>. I tildelingsbrevet fra 2020 påpekes det at kampen mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi er et viktig fokusområde, i tillegg til mer effektiv ressursbruk i det offentlige<sup>14</sup>. Det må derfor kunne antas at bruk av kontroller er et viktig middel for å oppnå disse formålene, og bruk av AI og maskinlæring vil også kunne argumenteres for å være en effektivisering av ressursbruken.

I Prop. 56 LS presiseres det at unntak fra de registrertes rettigheter knyttet til informasjon og innsyn også vil kunne ivareta formålet i art. 23 nr. 1 bokstav e. Men

---

<sup>13</sup> Hovedinstruks til direktøren i Skatteetaten – Fastsatt av Finansdepartementet 18. desember 2015. [https://www.regjeringen.no/contentassets/6e93ec47f61b44f18417fb55966e0b9e/instruks\\_skatteetaten.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/6e93ec47f61b44f18417fb55966e0b9e/instruks_skatteetaten.pdf)

<sup>14</sup> Statsbudsjettet 2020 – Skatteetaten – tildelingsbrev. [https://www.regjeringen.no/contentassets/6e93ec47f61b44f18417fb55966e0b9e/2020\\_tildelingsbrev\\_skatteetaten.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/6e93ec47f61b44f18417fb55966e0b9e/2020_tildelingsbrev_skatteetaten.pdf)

det er strenge vilkår for dette unntaket. Det vises til forarbeidene Ot.prp.nr.92 (1998-1999) som påpeker at unntaket må tolkes strengt etter de kvalifiserte kravene "åpenbare og grunnleggende", jf. personopplysningsloven § 16, 1. ledd bokstav f. Ved vurdering av hvorvidt kontrollutplukk er et viktig mål av allmenn interesse må man derfor vurdere det opp mot hvorvidt dette er en åpenbar og grunnleggende interesse for offentlige myndigheter å gjennomføre slike kontrollutplukk.

I NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* påpekes det at det er helt avgjørende for at skattesystemet skal fungere at man utfører kontroller slik at man kan redusere risikoen for skatteunndragelser. Til tross for at skattesystemet i Norge i stor grad er tillitsbasert, kan man altså ikke utelukkende basere seg på tillit. Det å oppdage skatteunndragelser er viktig av flere grunner. Først og fremst er det viktig å fange opp de som unndrar skatt. Både for å straffe de som unndrar skatt, men også for å opprettholde tillit til systemet. Hvis det er lett å unndra skatt vil det føre til mistillit til skattesystemet, og de skattepliktige kan endre atferden sin til å bli mindre villig til å bidra til opprettholdelse av et velfungerende skattesystem. Hvorfor skal man betale skatt når det er så mange som slipper unna med å unndra skatt? Gode kontrollsystemer vil også reduserer sannsynligheten for at en skattepliktig vil forsøke å "lure" systemet fordi man vet at det er en høy risiko for å bli tatt.

Samtidig påpekes det i NOU 2009:4 at de opplysningene som tredjepart er pliktet til å gi til skattemyndighetene har endret sin funksjon. Disse opplysningene har gått fra å være opplysninger som skattemyndighetene bruker når de kontrollerer skattemeldingene, til å være opplysninger som har som hovedformål å være grunnlagsdata for den maskinelt forhåndsutfylte skattemeldingen. Dette taler imot nødvendigheten av å bruke slike opplysninger for kontrollutplukk. Eksempelvis er den forhåndsutfylte skattemeldingen en oppgave skattemyndighetene ikke er pliktet til å utføre, men man har hatt store effekter av et slikt preventivt tiltak. Det kan derfor tenkes at man kan få like gode effekter av å bruke personopplysningene til flere preventive tiltak, slik som tilpasset veiledning, "nudging" ol., sammenliknet med å bruke opplysningene til kontrollutplukk.

Ved vurdering av behandlingens lovlighet ser man at det er vanskelig å konkludere hvorvidt skattesaker er av allmenn interesse. Selv om mye taler for at skattesaker er av allmenn interesse, ser det også ut til at dette vil kunne være avhengig av

størrelsen på provenyet kontrollen vil innhente. Dette bør da også vurderes opp mot provenyet ved preventive tiltak. Videre kan man konkludere at det å utføre kontroll og ha effektive og treffsikre kontrollutplukk er en naturlig forlengelse av skattemyndighetenes forvaltningsansvar. Sistnevnte står ikke eksplisitt i loven, men kommer tydelig frem av de pålagte oppgavene myndighetene forventer at Skatteetaten gjennomfører.

#### **4.2. Nasjonal rett**

Til tross for at vilkåret i art. 6 nr. 1 bokstav e) om at skattesaker er en pålagt oppgave er oppfylt, kan det være en utfordring at utførelsen av kontrolloppgaver og kontrollutplukk ikke er spesifikk fastsatt i skatteforvaltningsloven. Det presiseres følgende i art. 6 nr. 3 bokstav b) at grunnlaget for behandlingen nevnt i art. 6 nr. 1 bokstav e) skal fastsettes i nasjonal rett som den behandlingsansvarlige er underlagt. For at vilkårene i art. 6 nr. 1 bokstav e) skal være oppfylt, så må også kravet i art. 6 nr. 3 bokstav b) være oppfylt.

Det er usikkert hvorvidt man anser kontrollutplukk og kontrolloppgaver som en såpass naturlig del av skattemyndighetenes virke, at man ikke har ansett nødvendigheten med å fastsette behandlingen innen norsk rett. Dette fører til en rekke utfordringer, da en rekke andre vilkår og rettigheter i personvernforordningen nettopp er knyttet til at behandlingens lovlighet er fastsatt i nasjonal rett. En hjemmel i nasjonal rett vil gi rettslig grunnlag for å utøve offentlig myndighet basert på personopplysninger. I forbindelse med kontrollutplukk og kontroll, eksisterer det per dags dato ikke hjemmel for å utføre kontrollutplukk.

Det følger av art. 6 nr. 3 at formålet med behandlingen skal være fastsatt i rettslig grunnlag eller være nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlig er pålagt. Det fremkommer derfor ikke som et eksplisitt krav at man må ha hjemmel i loven for at art. 6 nr. 1 e) skal være lovlig, og det kan vurderes dithen at det er tilstrekkelig at formålet med behandlingen følger av rettsgrunnlaget. En slik vurdering vil blant annet innebære at til tross for at kontrollutplukk og kontroll ikke har spesifikke hjemler i skatteforvaltningsloven, så vil det være en forlengelse av skattemyndighetenes plikt til å utføre skatteberegning. Det sier seg selv at når skattemyndighetene skal utføre skatteberegning, så må beregningen være korrekt. I



dette ligger det også at grunnlaget for beregningen må være korrekt, og derfor gir det legitimitet til å kontrollere disse grunnlagene. En slik vurdering åpner opp for en bredere tolkning av lovteksten, og i Justisdepartementets høringsnotat til personvernforordningen har man lagt til grunn at det ikke nødvendigvis krever hjemmel. Det at behandlingen er nødvendig for å utføre et vedtak som har hjemmel i lov eller forskrift, er i seg selv tilstrekkelig behandlingsgrunnlag. Dette innebærer at så lenge man anser kontroll og kontrollutplukk som en gjennomføring av en oppgave i allmennhetens interesse, så vil det være tilstrekkelig rettsgrunnlag for at art. 6 nr. 1 bokstav e) skal anses å være lovlig. I avsnitt 4.1 så man at dette ikke var en entydig konklusjon på vurderingen av hvorvidt kontroll er av allmenn interesse, og det vil derfor kunne variere fra sak til sak. Derimot kom det ganske tydelig frem at kontroll er en pålagt oppgave som skattemyndighetene må gjennomføre.

Samtidig hvis man vurderer behandlingen etter det alminnelige legalitetsprinsippet, skal det offentliges inngrep i personers rettigheter ha et utgangspunkt i loven. Når skattemyndighetene utøver sitt offentlige virkeområde bør dette nødvendigvis ha hjemmel i nasjonal rett etter personvernforordningen. Uten en konkret hjemmel i nasjonal rett, reduseres også den skattepliktiges rettssikkerhet, da kontroll og kontrollutplukk ikke har vært gjennom en demokratisk prosess hvor lovgiver tar en avveining av de ulike interessene mellom den skattepliktiges rettigheter og skattemyndighetenes utøvelse. Uten en slik prosess, vil avveiningen i stor grad vurderes av skattemyndighetene. En hjemmel i loven vil styrke det rettslige grunnlaget, og vil sikre skattemyndighetens kontrolladgang samt skattepliktiges rettigheter knyttet til behandling av sine personopplysninger. Formålet med behandlingen, formålsbegrensning og hvilke type opplysninger som skal behandles er blant de generelle vilkårene som bør tydeliggjøres ved kontroll og kontrollutplukk. Det at kontroll og kontrollutplukk kan anses som lovlig med tilstrekkelig rettsgrunnlag fordi det er en oppgave som er i allmennhetens interesse eller fordi det er en pålagt oppgave, må sies å måtte være et minimumskrav. Man kan i mange tilfeller styrke det rettslige grunnlaget, som det også gis adgang til i personvernforordningens art. 6 nr. 2. Dette gjelder spesielt jo mer inngripende behandlingen av personopplysningene er. Skatteopplysninger vil måtte anses som særdeles inngripende, deriblant fordi kontroll kan føre til straff i form av tillegsskatt. Etter legalitetsprinsippet, vil man måtte ha klarere hjemmel for

kontroll og kontrollutplukk enn det som er minimumskravet etter personvernforordningen.

De grunnleggende prinsippene for behandling av personopplysninger som fremkommer i personvernforordningens art. 5 vil stille krav til det rettslige grunnlaget for behandlingen. Art. 5 nr. 1 bokstav a) krever at opplysninger skal behandles på en lovlign, rettferdig og åpen måte. Kontrollens art vil gjøre det vanskelig for skattemyndighetene å behandle opplysningene på en åpen måte. Hemmelighold av kontroller er en naturlig del av hvordan kontrollene skal fungere. Dette vil igjen føre til at det er vanskelig å vurdere om kontrollen er rettferdig eller ikke, fordi den skattepliktige ikke får innsyn i hvorfor man blir vurdert som en skattepliktig med høy risiko for unndragelse. Dette er da uavhengig av om man har benyttet AI og maskinlæring. Men det er usikkert om bruk av slik avansert teknologi kan få utfall begge veier. Det kan være vanskeligere å være åpen om hvordan opplysningene er behandlet, fordi datamaskinen gjør egne vurderinger som er vanskelig å spore tilbake til. Som nevnt tidligere vil det ikke nødvendigvis være en klar knytning mellom opplysningene som er brukt til å analysere kontrollutplukket og det faktiske forholdet som blir kontrollert. På en annen side kan man argumentere for at maskinen vil gjøre en mer rettferdig vurdering enn en menneskelig saksbehandler.

Videre vil personvernforordningens art. 21 gi skattepliktige adgang til å protestere mot lovligheten knyttet til behandlingen av sine personopplysninger. Det vil innebære at art. 6 nr. 1 bokstav e) bare kan benyttes som rettslig grunnlag dersom den registrerte gis informasjon om behandlingen og om retten til å protestere mot denne, jf. personvernforordningen art. 21 nr. 4. Dette innebærer en skjerpelse av lovlighetsvurderingen, da den skattepliktige har rett til å få informasjon om at personopplysninger vil bli benyttet i kontrollutplukk og kontroll. Hvor detaljert og spesifikk denne informasjonen skal være er ikke definert, men for å ivareta den skattepliktiges rettigheter og adgang til protestere må informasjonen inneha noe detaljer på hva kontrollen går ut på. Hvis ikke kan alle skattepliktige protestere på et generelt grunnlag at opplysningene sine er blitt brukt til et formål de ikke er enige i. Som nevnt tidligere i Justisdepartementets høringsnotat til personvernforordningen har man lagt til grunn at det er tilstrekkelig behandlingsgrunnlag når behandlingen er nødvendig for å utføre et vedtak som har

hjemmel i lov eller forskrift. Dette gir mening når man gjennomfører kontrollutplukk basert på avvik mellom egenfaste opplysninger og tredjepartsopplysninger, og følgelig endrer dette skattegrunnlaget. Dette er fordi man har et en-til-en forhold. Det er dog vanskeligere å argumentere for en slik vurdering hvis man bruker helt andre opplysninger for å gjøre kontrollutplukk på noe helt annet igjen. I slike tilfeller vil man ikke nødvendigvis vite at behandlingen med maskinlært kontrollutplukk er nødvendig eller ikke før etter at kontrollen er gjennomført. Her har vi et mange-til-en forhold. Justisdepartementet kan neppe ha ment *enhver* behandling som er nødvendig for å utføre et vedtak som har hjemmel i lov eller forskrift. Det uavklarte spørsmålet er dermed hvorvidt maskinlæring og AI inngår i departementets vurdering av «behandling».

I tillegg fremkommer det av personvernforordningens art. 35 nr. 10 at det forutsettes at det i rettsgrunnlaget er gjennomført en utredning av personvernkonsekvens og at det nasjonale rettsgrunnlaget regulerer behandlingen. Formålet med behandlingen skal fremgå i regelverket i hjemmelen til behandlingen, og for art. 6 nr. 1 e) så er behandlingsformålet nødvendig for å kunne utføre kontroll og kontrollutplukk. Dette må sies å kunne skjerpe kravene til lovhjemmel og rettslig grunnlag, og det bør derfor vurderes at det i det nasjonale rettsgrunnlaget fremgår tydelig at personopplysningene kan behandles for det gitte formålet, her kontroll og kontrollutplukk. Det sikrer den demokratiske prosessen ved at Stortinget har tatt stilling til om en slik behandling i forbindelse med kontroll og kontrollutplukk er noe man ønsker å gjennomføre eller ikke. Vil manglende lovhjemmel føre til at man må vurdere og utrede personvernkonsekvensen for enhver kontroll og kontrollutplukk man gjennomfører?

#### **4.3. EMK art. 8**

Det fremkommer i EMK art. 8 nr. 1 at man har rett til privatliv, familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Det skal derfor være høy terskel for det offentlige myndighet å gripe inn. Videre i EMK art. 8. nr. 2 påpekes det at inngrep på denne rettigheten må samsvare med loven og det er nødvendig i et demokratisk samfunn å gjøre et slikt inngrep. En slik nødvendighet kan blant annet være ivaretagelse av et lands økonomiske velferd. Det å sikre skatteprovenyet kan klart sies å være et slikt hensyn. Men igjen ser vi at det er problematisk at man har manglende lovhjemmel.

---

I SyrI-saken i Nederland konkluderte nederlandsk rett at det ikke var tilstrekkelig med hjemmel i loven. SyrI (System risk Indication) var et algoritme-system basert på maskinlæring og AI. Systemet ble benyttet for å avdekke svindel innenfor bl.a. trygd, skatt, arbeidsgiveravgift og arbeidsmiljøloven. Systemet analyserte data fra ulike offentlige myndigheter og sammenstilte en risiko-rapport på vedkommende som var mistenkt for svindel. Det at man lenket data fra ulike instanser ble fastsatt i lovgivningen i Wet werk en bijstand<sup>15</sup>.

Til tross for at SyrI-systemet hadde en rekke tiltak knyttet til informasjonssikkerhet og pseudonymisering, ble det vurdert som utilstrekkelig fordi den registrerte ikke har fått tilstrekkelig informasjon om at dataene skal benyttes ved bruk av en slik sammenstilling. Retten påpeker at utvikling av ny teknologi nødvendigvis bør føre til at vern om privatliv vektlegges, og at fordelene ved bruk av SyrI-systemet ikke veide opp for den ulempen som den registrerte ville oppleve.

I SyrI-saken har nederlandsk rett i stor grad benyttet prinsippene til GDPR for å vurdere den registrertes rett til privatliv, da dette har sammenfallende prinsipper. Det påpekes videre i dommen at EMK art. 8 ikke nødvendigvis krever en hjemmel i nasjonal rett, men forståelse av regelverket og hva informasjonen brukes til må være tydelig og klart, slik at den registrerte kan innrette seg etter det.

SyrI-saken setter en presedens på innstramming av regelverket. Kontroller vil av naturlige årsaker ikke nødvendigvis være transparente, nettopp fordi man ikke ønsker at den skattepliktige skal kunne tilpasse seg med mål om å unndra skatt. Men den skattepliktiges forståelse av hvordan opplysningene kan brukes til kontroll, må være såpass tydelig, at den skattepliktige kan innrette seg og gjøre det som er riktig etter lovverket. Dette er en hårfin balanse som kan vise seg å være vanskelig å gjennomføre i praksis.

#### **4.4. Er kontroll en avgjørelse?**

Personvernforordningen art. 22 nr. 1 stadfester følgende:

"Den registrerte skal ha rett til ikke å være gjenstand for en avgjørelse som utelukkende er basert på automatisert behandling, herunder profilering, som

---

<sup>15</sup> <https://wetten.overheid.nl/BWBR0015703/2013-01-01/1>

---

har rettsvirkning for eller tilsvarende måte i betydelig grad påvirker vedkommende".

Hva ligger i begrepet "automatisert avgjørelse"? Melles påpeker at det er en grunnleggende forutsetning for at de registrerte skal kunne påberope seg en rekke rettigheter knyttet til blant annet rett til informasjon (art. 13 nr. 2 f) og art. 14 nr. 2 g)), rett til innsyn (art. 15 nr. 1 h))<sup>16</sup>. I tillegg vil en rekke plikter falle på skattemyndighetene hvis det gjennomføres slike automatiserte avgjørelser.

For det første er det slik at man kan konstruere kontroller og profilering på en slik måte at kontrollen plukker ut de skattepliktige som det skal utføres ytterligere saksbehandling på og som skal kontrolleres ekstra. Da er det slik at det er saksbehandler som til syvende sist tar en avgjørelse og utfører den siste saksbehandlingen. Samtidig kan man konstruere disse kontrollene på en slik måte at det er en algoritme eller en robot som saksbehandler disse skattepliktige som har falt ut på kontroll. Hvorvidt en algoritme eller system er "utelukkende basert på automatisk behandling" handler derfor om hvordan man konstruerer systemet.

Det som kan være interessant å se nærmere på er hvorvidt det å bli plukket ut på kontroll kan være å regne som en avgjørelse i seg selv. Denne avgjørelsen må da ha rettsvirkning eller på en tilsvarende måte ha betydning for den skattepliktige. Det at man faller ut på kontroll betyr ikke nødvendigvis at det vil ha rettsvirkning eller ha betydning for den skattepliktige. Men hvorvidt dette har betydning for den skattepliktige, det vet man ikke før man har blitt falt ut på kontroll, og det faktiske forholdet har blitt kontrollert. Maskinlæringen kan på sikt bli så treffsikker, at når man i praksis faller ut på kontroll så vil det nesten alltid medføre en endring i fastsettingen. Da vil kontrollutplukket være så sterkt knyttet til kontrollen og endring av de faktiske forhold, at det er vanskelig å vurdere dette som en separat handling.

Satt på spissen kan skattepliktige falle ut på kontroll som ender opp i straff, hvor avgjørelsen er tatt uten at mennesker har vært involvert. Da vil den skattepliktige ha rett til å ikke være gjenstand for en slik avgjørelse, etter personvernforordningen art. 22 nr. 1. Samtidig vil kan ikke skattemyndighetene nødvendigvis se bort ifra

---

<sup>16</sup> Melles, H. M. (2019). Forbudet mot automatiserte avgjørelser – Paraplyen full av hull.

det faktiske forholdet, når kontrollen er utført og skatteunndragelsen oppdaget. Skattemyndigheten har også sine plikter innenfor sin forvaltning. Det gjenstår som uavklart hva dette vil bety for den skattepliktige. Kan man kreve at man ser bort ifra det faktiske forholdet? Innebærer det at profileringen må avsluttes, også for de andre skattepliktige som ikke har protestert?

#### **4.5. Oppsummering**

Til tross for manglende hjemmel i nasjonal rett, betyr ikke det nødvendigvis at det påvirker lovligheten av å utføre kontrollutplukk og kontroll etter bestemmelsene i personvernforordningen. Samtidig er det helt klart utfordringer knyttet til dette når man ønsker å benytte AI og maskinlæring for å gjennomføre kontrolloppgavene, fordi det vanskeliggjør innfrielse av andre krav i personvernforordningen. Dette gjelder da spesielt skattepliktiges rettigheter knyttet til informasjon om behandlingen, rett til å protestere og en utredning av personvernkonsekvens. Disse punktene er spesielt utfordrende i lys av «svart boks»-problematikken. Man ser også at et slikt inngrep i den skattepliktiges privatliv er problematisk etter EMK, spesielt fordi dette ikke har hjemmel i nasjonal rett. I forbindelse med EMK art. 8 er også SyrI-saken i Nederland førende på hvordan man skal vurdere bruken av AI og maskinlæring i kontroller. Personvernforordningens art. 22 nr. 1 belyser også hvilke utfordringer bruk av AI og maskinlæring man kan møte på når man samtidig skal være innenfor regelverket til GDPR.

## **5. Endring av formålet**

### **5.1. Innledning**

Det fremkommer som uavklart hvorvidt kontroll og kontrollutplukk vil kreve en hjemmel i loven eller ikke. Personvernforordningens minimumskrav vil ikke nødvendigvis kreve en hjemmel i loven. Samtidig vil legalitetsprinsippet og de generelle prinsippene knyttet til behandling av personopplysninger trekke i retning av at det bør være en hjemmel i loven, spesielt da kontrollutplukk og kontroll kan være særlig inngripende. I tillegg vil AI og maskinlæring komplisere dette bildet ytterligere. I lys av dette uavklarte punktet, bør man derfor vurdere hvorvidt kontroll og kontrollutplukk innebærer en endring av formålet og det rettslige grunnlaget for utgangspunktet for behandlingen av personopplysningene, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 4. Videre i avsnitt 5 vil man se nærmere på hva som er formålet med kontroll. I analysen er det naturlig å starte med å vurdere om man kan gjenbruke dette formålet etter forenlighetsprinsippet. Hvis dette ikke er mulig bør man vurdere om det er adgang til å endre det rettslige grunnlaget.

### **5.2. Formålet med kontroll**

Justisdepartementets høringsnotat som vurderer behandlingens lovlighet kan ikke videreføres ved vurdering av formålet med kontroll, da høringsnotatet er en generell vurdering mens formålet med kontroll må vurderes konkret ut ifra skatteforvaltningsloven og skattemyndighetenes virkeområde.

Som nevnt tidligere i oppgaven kan kontroll argumenteres for å være en naturlig del av fastsettingen, slik at beregningen blir riktig. Følgelig er formålet med kontroll å sørge for korrekt skatteberegning. Samtidig vil preventive tiltak kunne sies å ha minst like god effekt, og da vil dette som formål for kontroller være av mindre betydning. Det fremkommer derimot i NOU 2009:4 at formålet med kontroll og opplysningsplikten er både avdekking og avskrekking. Det er viktig å avdekke flest mulig av de faktiske unndragelsene. Samtidig vil det ha en oppdragende effekt at det er høy risiko for at unndragelser oppdages, og et synlig regime knyttet til dette vil avskrekke folks holdninger til å unndra skatt. Hvorvidt formålet med kontroll er å bidra til korrekt skatteberegning eller å avdekke og avskrekke skatteunndragelse, vil ikke nødvendigvis tilsa at dette er motstridende formål. Men vurderingen av formålsendringen vil kunne være forskjellig. Hvis det opprinnelige formålet med å

---

innhente personopplysninger var å beregne korrekt skatt, mens man i kontrolloppgavene benytter de samme opplysningene med formål om å avdekke og avskrekke skatteunndragelser, kan man argumentere for at det har skjedd en formålsendring. Dette til tross for at det å avdekke og avskrekke skatteunndragelser nødvendigvis vil føre til mer korrekt skatteberegning.

Det er en naturlig informasjonsskjevhet mellom det skattemyndighetene har av informasjon om den skattepliktige, og det som den skattepliktige har av informasjon om seg selv. For at skattemyndighetene skal kunne få informasjon uten å måtte banke på døren til enhver person og ethvert selskap, så er det en rekke hjemler knyttet til opplysningsplikt hos den skattepliktige (sktfvl. kap. 8) og opplysningsplikt hos tredjepart (sktfvl. kap. 7). I tillegg er det plikt til å gi kontrollopplysninger når skattemyndighetene etterspør mer informasjon i forbindelse med utførelse av kontroller (sktfvl. kap. 10). Disse tre områdene henger tett sammen, og NOU 2009:4 påpeker at samspillet mellom opplysninger og kontroll er vesentlig. Det nevnes følgende at:

- Egenopplysninger bidrar til et grunnlag for fastsetting, og er i seg selv en kontrolleffekt.
- Tredjepartsopplysninger vil kontrollere egenopplysninger, og i stor grad gjøre egenopplysninger overflødige.
- Skattemyndighetenes kontrolltiltak består av å skaffe mer informasjon enn det som fremkommer av egenopplysninger og tredjepartsopplysninger.

Med andre ord så går dette samspillet ut på at man først legger til grunn at den skattepliktige har en plikt til å rapportere inn sine grunnlag. Samtidig fremgår det at man ikke helt stoler på det som rapporteres inn, og derav bruker man tredjepartsopplysninger. Tredjepartsopplysninger brukes også preventivt i den forhåndsutfylte skattemeldingen, som gjør det enklere for den skattepliktige å overholde plikten sin til å rapportere inn sine grunnlag. Videre kan tredjepartsopplysninger brukes til å kontrollere egenopplysningene. En forlengelse av dette er derfor at skattemyndighetene utfører kontroll for å skaffe mer informasjon. Et naturlig utgangspunkt for kontrollutplukk er at man tar egenopplysningene og tredjepartsopplysningene og sammenstiller disse. Der det er avvik vil man ha behov for kontroll. I en slik sammenheng anses kontroll som en



forlengelse av skattepliktiges og tredjeparts opplysningsplikt. En utfordring med AI og maskinlæring er når kontrollutplukket ikke nødvendigvis er direkte utledet av avvik i egenopplysninger og tredjepartsopplysninger. Da kan man begynne å vurdere om mekanismene knyttet til kontrollutplukk og kontroll har for stor avstand til formålet med egenopplysninger og tredjepartsopplysninger. Det kan f.eks. være vanskelig for den skattepliktige å forstå og/eller akseptere en kontroll på inntekt fra sekundærbolig som er basert på antall barn man har og stillingsprosent. Det er derimot forståelig hvis man tidligere år har rapportert inntekt på dette forholdet, og blir kontrollert det året man stopper å rapportere inntekt. Hvis kontroller og kontrollutplukk gjort av AI og maskinlæring har for stor avstand til formålet, vil det være et utgangspunkt for å vurdere om slik behandling av personopplysninger endrer rettsgrunnlaget, jf. art. 5 nr. 1 bokstav b). Det vil være en utfordring å argumentere for at antall barn man har og stillingsprosent inngår i formålet med å beregne riktig skatt på sekundærbolig. En slik kontroll kan i verste fall ha motsatt hensikt av å avskrekke. Når den skattepliktige ikke forstår hvordan regelverket forvaltes fordi analysen er så komplisert, vil det svekke den skattepliktiges rettssikkerhet og følgelig redusere tilliten til skattemyndighetenes arbeid. Dette gjelder spesielt for reaktive tiltak, som kontroll.

Det utføres også randomiserte kontroller, men dette vurderes som ikke relevant i denne sammenhengen, fordi effekten av randomiserte kontroller ikke kan sammenliknes av effekten av kontroller basert på AI og maskinlæring. Kontrollutplukk basert på AI og maskinlæring vil være mer spisset, og således være mer inngripende.

Det er skattemyndighetene som er ansvarlig for å vurdere hvorvidt behandling av kontrollutplukk og kontroll basert på AI og maskinlæring er forenlig med det opprinnelige formålet for innsamling, slik at opplysningene kan gjenbrukes. Dette er ikke nødvendig hvis man har innhentet samtykke, eller hvis man har hjemmel i loven som ivaretar art. 23. nr. 1 bokstav a-j. Samtykke er et viktig punkt, som vil bli diskutert videre i oppgaven.

### **5.3. Vurdering av gjenbruk etter forenlighetsprinsippet**

Ved vurdering av gjenbruk må det gjennomføres en forenlighetsvurdering basert på art. 6 nr. 4 bokstav a-e. Det er fem elementer som blant annet skal vektlegges og listen er ikke uttømmende.

For det første skal man ta hensyn til sammenhengen mellom det opprinnelige formålet og det nye formålet, jf. art. 6 nr. 4 bokstav a og b. Som nevnt i forrige avsnitt er det en sammenheng mellom det å avdekke og avskrekke skatteunndragelse, og det å beregne korrekt skatt. Det ene vil lede til det andre. I tillegg skal man vurdere den skattepliktiges forventninger knyttet til sammenhengen opplysningene ble innhentet. Den skattepliktiges forventning kan variere veldig, men det kan sies at den generelle oppfatningen er at de fleste skattepliktige har tillitt til at skattemyndighetene innehar de riktige opplysningene og beregner riktig. Det kan derfor argumenteres for at en naturlig videreføring av forventningene til den skattepliktige er at det utføres kontroll, nettopp for å sikre at beregningen blir riktig. Og siden det å bruke AI og maskinlæring til kontrollutplukk kan i mange tilfeller anses som en videreutvikling av spesifiseringen av kontrollutplukket, vil det også være mer forenlig med innsamlingsformålet. En nær tilknytning, som vi har i dette tilfellet vil øke muligheten for å gjenbruke opplysningene. En utfordring er når kontrollutplukket ikke kan forklares i en direkte årsak-virkning i form av f.eks. avvik i egenopplysninger sammenliknet med tredjepartsopplysninger. I slike tilfeller vil forventningene til den skattepliktige ikke nødvendigvis samsvare med formålet, da det er vanskelig å forklare for den skattepliktige bakgrunnen for kontrollen. Videre kan man argumentere for at det å skaffe riktige opplysninger for å gjennomføre korrekt skatteberegning vil endre karakter i det man ilegger tilleggs skatt, da sistnevnte er en straff. Når kontrollen har som hensikt å avdekke og avskrekke skatteunndragelser, vil man kunne stille spørsmål om den skattepliktige var innforstått med dette da personopplysningene ble avlevert i utgangspunktet. Man kan da ha levert inn selvinkriminerende opplysninger, og det uten viten og vilje. Da vil gjenbruk av personopplysninger for kontrollformålet ikke være i samsvar med det opprinnelige innsamlingsformålet, som er å sikre korrekt skatteberegning.

Videre skal det legges vekt på arten av personopplysningene som behandles, jf. art. 6 nr. 4 bokstav c. Det må vurderes hvorvidt man har adgang til å gjenbruke

opplysninger i art. 9 nr. 1 (rasemessig eller etnisk opprinnelse, politisk oppfatning mm.) og art. 10 om straffedommer mm. Dette er personopplysninger som har særlig beskyttelsesbehov, blant annet for å unngå diskriminering. Hvis AI og maskinlæring fører til at konsekvensen av kontrollutplukket er at spesifikke grupper plukkes ut for kontroll av disse særkategoriene, vil det kunne redusere adgangen for å gjenbruke disse opplysningene. Selv om opplysningene er omfattet av art. 9 og 10, så må likevel det rettslige grunnlaget knyttet til lovlighet i art. 6 være oppfylt. Det er derfor ikke begrensninger i personvernforordningen som tilsier at slike opplysninger ikke kan gjenbrukes, så lenge vilkårene i art. 9 og 10 er oppfylt i gjenbruken. Samtidig vil det være naturlig at det stilles strengere krav til forenlighet for disse opplysningene. Blant annet så vil det være naturlig for den skattepliktige å forvente at opplysninger med høy beskyttelsesgrad behandles på en særskilt måte, med tanke på bl.a. konfidensialitet og hvilke forventninger man har til gjenbruk. Eksempelvis kan et maskinlært kontrollutplukk føre til at frisørsalonger hvor eieren har en annen etnisk opprinnelse faller ut på kontroll oftere. Bakgrunnen for at disse eierne faller ut kan være mange, deriblant kan det være at maskinlæringen er basert på tidligere erfaringer som er partiske. Det er ikke nødvendigvis en legitim grunn for at disse eierne unndrar mer skatt. Når kontrollutplukket er partisk, vil det også ha forsterkende effekt fordi maskinlæringen lærer at man har funnet unndragelser basert på et skjevt utplukk. En slik skjevhet i utplukket vil tale imot gjenbruk av disse opplysningene.

Videre må det vurderes etter art. 6 nr. 4 bokstav d) hva slags konsekvenser dette har for den skattepliktige. Den ytterste konsekvensen er at det ilegges tilleggsskatt, som er å regne som straff. Det vil tilsi konsekvensen for den skattepliktige er i hovedsak vesentlige og de er i tillegg negative og kan være belastende. Det vil innebære at det er mindre aksept for gjenbruk av formålet. Til en viss grad kan man vurdere bokstav d) opp mot art. 6 nr. 4 bokstav f), det vil si at i tilfeller hvor skattemyndighetenes interesse overstiger den skattepliktiges behov for personvern, kan man vurdere gjenbruk som akseptabelt. I dette tilfellet vil det være vanskelig å argumentere for at det er tilfellet, når det er snakk om straff. Her har skattemyndighetene en særlig plikt til å ivareta den skattepliktiges personvern og rettssikkerhet. Dette argumentet svekkes ytterligere hvis det viser seg at preventive tiltak har større effekt for skattemyndighetene.

Det siste kriteriet som skal vurderes er hvorvidt det er tilfredsstillende personverngarantier, jf. art. 6 nr. 4 bokstav e). Blant tiltakene for personverngarantier kan man bruke anonymisering/pseudonymisering og kryptering. Når det ikke er mulig å direkte identifisere den skattepliktige, så vil man lettere kunne akseptere at opplysningene brukes til en annen behandling. Dette er nok ikke forenlig med utførelsen av kontroller, da kontrollutplukkets natur innebærer nettopp at man skal identifisere hvem man skal kontrollere. Man kan gjøre analyser basert på anonymiserte data, og deretter bruke analysene videre som utgangspunkt for utplukkskriterier. Da kan det på en annen side virke litt tilfeldig fra den skattepliktiges side at man har falt ut på kontroll. Vil man i tillegg bryte med kravet om innsyn og gjennomsiktighet? Slik bruk av anonymisering er muligens bedre egnet i forbindelse med preventive tiltak. Man kan også vurdere andre typer tiltak innenfor informasjonssikkerhet som iverksetter streng kontroll tilgang til opplysningene. Art. 6 nr. 4 bokstav e) skiller seg fra de øvrige forenlighetsvurderingene. Bokstav e) skal vurdere hvorvidt det kan gjøres tiltak som vil bøte på de negative konsekvensene av kontrollutplukk og kontroll. Mens de øvrige bokstaver a til d vurderer sammenhengen mellom den opprinnelige og den nye behandlingen, og hva dette har å si for den opplysningspliktige.

Ut ifra disse fem vurderingene i art. 6 nr. 4 bokstaver a-e) er det vanskelig å konkludere entydig at gjenbruk av opplysningene er forenlig med det opprinnelige formålet. Det er også vanskelig å konkludere hvorvidt man kan innføre tiltak som vil bøte på den ulempen en slik formålsendring vil medføre. Hvert kontrollutplukk og kontroll må vurderes individuelt, og det er derfor vanskelig å konkludere på et generelt grunnlag. I noen tilfeller vil selve kontrollutplukket i seg selv vise seg å være diskriminerende. I andre tilfeller vil man først oppdage etter at alle kontrollene er blitt utført at kontrollutplukket har vært diskriminerende. Dette vil gjøre det svært krevende for skattemyndighetene å gjennomføre kontrollutplukk og kontroll ved bruk av AI, og samtidig være innenfor regelverket for personvern. Likevel bør vurderingen knyttet til straff som negativ konsekvens vektlegges særskilt. I tillegg til at anonymisering vanskelig lar seg gjøre, så vil kontrollens natur også hindre kravet om gjennomsiktighet. Disse faktorene trekker i retning av at forenlighetsprinsippet ikke innfris.

Samtidig så vil en ny behandling kunne anses som lovlig uavhengig av forenlighetsprinsippet hvis det er innhentet samtykke, eller man har hjemmel i lov som ivaretar viktige allmenne hensyn i samsvar med art. 23 nr. 1. Det å innhente samtykke vil stride imot kontrollens natur og det vil kunne avsløre ovenfor den skattepliktige hva skattemyndighetene kontrollerer. Dette kan være svært uheldig, da skattepliktige som ønsker å unndra skatt kan tilpasse seg deretter. En mer utdypende analyse av samtykke gjøres i avsnitt 5.4 i denne oppgaven. Da er man tilbake til å vurdere hjemmel i loven og hva som regnes som tilstrekkelig rettsgrunnlag, hvor man tidligere kom frem til var uavklart. Med hjemmel i loven vil man sette til side forenlighetskravet, og det forutsetter da at lovgiver har vurdert at kontroll og kontrollutplukk er såpass viktige av samfunnsmessige grunner at hensynet til den skattepliktiges personvern må vike. Andre eksempler hvor lovgiver har gitt hjemmel i loven for nettopp slike samfunnshensyn gjelder blant annet hensyn til rikets sikkerhet, og hensyn til forebygging og etterforskning av straffbare handlinger.

Forutsatt at lovgiver har gitt hjemmel i loven at man kan gjenbruke opplysninger på kontroll og kontrollutplukk, vil det være viktig å påpeke at skattemyndighetenes informasjonsplikt etterleves. Når opplysninger benyttes til andre formål uten den registrertes eksplisitte samtykke, så stilles det ekstra krav til skattemyndighetenes opplysningsplikt og den skattepliktiges rett til informasjon. Dette vil være helt nødvendig for at den skattepliktige kan vurdere sine øvrige rettigheter etter personvernforordningen. Dette gjelder blant annet retten til innsyn, retting og sletting.

Det vil ikke være behov for et nytt rettsgrunnlag hvis formålet til den nye behandlingen er forenlig med det opprinnelige formålet. Det vil også innebære at det nye behandlingsgrunnlaget er dekket av det opprinnelige, og kan følgelig gjennomføres på samme rettslig grunnlag. Dette kan være en utfordring når kontroll og kontrollutplukk ikke har eksplisitt hjemmel i loven, mens skattemyndighetenes plikt til å beregne skatten har hjemmel. Dette vil stride imot legalitetsprinsippet når det gis en ytterligere anvendelse av lovbestemmelsen enn det som ordlyden tilsier og det som er det opprinnelige formålet med lovbestemmelsen. Når et lovpålegg gis en virkning utover sin ordlyd, og man i tillegg viderefører behandlingen som ikke nødvendigvis er forenlig med lovens ordlyd, så vil dette være problematisk med

tanke på forutberegnelighet for den skattepliktige. Ofte er det også de mest inngripende tiltakene man pålegger via loven, og dette taler igjen for at kontroll og kontrollutplukk bør pålegges via loven.

#### **5.4. Endring av rettslig grunnlag**

Det rettslige grunnlaget for lovligheten av behandlingen av personopplysninger må fastsettes før behandlingen starter. Det innebærer at man må velge et av de rettslige grunnlagene i art. 6 nr. 1 i forkant. I tilfellet med kontroll og kontrollutplukk så er det art. 6 nr. 1 bokstav e) som vil være det rettslige grunnlaget, og det er ikke mulig å endre det rettslige grunnlaget så lenge personopplysningsbehandlingen varer.

Forutsetningen for å endre det rettslige grunnlaget, må være at formålet med den nye behandlingen kan dekkes av et av de andre bestemmelsene i art. 6 nr. 1 bokstav b)-f). I tilfellet med kontroll og kontrollutplukk vil bokstav c) være et dekkende rettsgrunnlag.

Det er ikke adgang til å basere en behandling på et annet rettslig grunnlag enn samtykke, dersom samtykket som opprinnelige var innhentet likevel ikke er dekkende for behandlingen, jf. veilederen om samtykke fra Artikkel 29-gruppen, WP259 rev.01. Det fremgår klart i veilederen at å endre rettsgrunnlaget uten å innhente samtykke er uetisk. En endring av det rettslige grunnlaget vil følgelig kreve et samtykke, men det bør likevel vurderes om adgang til å gjenbruke opplysninger kan være fastsatt i nasjonal rett.

Personvernemnda behandlet to saker om endring av rettslig grunnlag for behandling i 2018<sup>17</sup>. Begge sakene gjaldt helseforskningsprosjekter, der man ønsket å endre behandlingen uten å innhente nytt samtykke. Personvernemnda vurderte blant annet hvorvidt forskningsformålet etter art. 9 nr. 2 bokstav j) var tilstrekkelig for å endre formålet, og videre hvorvidt samfunnsinteressene ville overstige ulempen for den enkelte. Uten å gå i detaljer i begge disse sakene, så vil veilederen om samtykke fra Artikkel 29-gruppen tilsi at Personvernemnda ikke har hatt en korrekt forståelse av personvernforordningen. Det presiseres i veilederen at hvis man gjør endringer i behandlingen av personopplysningene som er basert på et

---

<sup>17</sup> PVN-2018-03 (<https://lovdata.no/pro/avgjorelse/pvn-2018-3>) og PVN-2018-05 (<https://lovdata.no/pro/avgjorelse/pvn-2018-5>)

opprinnelig samtykke, må endringene være dekket av det opprinnelige samtykket. Hvis det ikke er tilfellet må man innhente nytt samtykke slik at man dekker den ønskede endringen. Det vil innebære at hvis AI og maskinlæring endrer behandlingen av personopplysningene, må denne endringene være dekket av det opprinnelige samtykket eller skattemyndighetene må innhente nytt samtykke.

Samtykket knyttet til kontroll ligger implisitt i sktfvl. kap. 10, der det presiseres at myndighetene har krav på å etterspørre ytterligere opplysninger i forbindelse med kontroll. I praksis gis det likevel ikke eksplisitt samtykke fra skattepliktige at skattemyndighetene kan bruke personopplysningene til kontrollutplukk og kontroll. Dette til tross for at det er av generell oppfatning av skattemyndighetene har adgang til å gjøre det. Et slikt samtykke dekkes til dels av varsel og vedtak ved myndighetsfastsetting. I disse tilfellene har kontrollene gått så langt i prosessen at skattemyndighetene ønsker å endre på de innrapporterte opplysningene. Det gis derimot ikke samtykke for at opplysningene kan brukes til kontrollutplukk, og særlig kontrollutplukk basert på AI og maskinlæring. Det å gi samtykke til kontroll kan på mange måter sies å være motstridende mot kontrollens natur. Det kan likevel tenkes at den skattepliktige mener at vedkommende ikke har noe å skjule og gladelig gir slikt samtykke. Men det å gi samtykke til kontroll har en rekke utfordringer, selv når den skattepliktige er villig til å gi samtykke, da den ytterste konsekvensen er straff.

Den skattepliktige har et særskilt vern mot selvinkriminering og retten til å forholde seg taus etter EMK art. 6. Dette vernet kan komme i strid med opplysningsplikter den skattepliktige har etter at skattemyndighetene har fått mistanke om at en overtredelse kan ha skjedd. Den skattepliktiges tidligere atferd eller opplysninger kan være gjenstand for videre undersøkelser. Det påpekes i NOU 2009:4 at det er viktig å etablere en skranke mot for generelle og vidtrekkende opplysningsplikter og kontrollhemler. Lovgivningen bør selv være førende på hvor grensen går, da det er uheldig at EMK fører til begrensninger i en lovgivning som ikke er tilpasset. Det fordrer at å gi samtykke til kontroll og utførelsen av kontroll lovfestes.

## **6. Konklusjon**

En gjennomgående utfordring når man skal se på kontroller og bruk av maskinlæring er manglende hjemmel i nasjonal rett. I visse vurderinger, deriblant behandlingens lovlighet, løses dette ved at Justisdepartementet har uttalt seg at dette kan anses som en nødvendig behandling for å sikre at myndighetene innfrir sine plikter og hjemler. I andre aspekter av personvernforordningen byr det på større utfordringer i vurderingene, fordi man ikke har rettspraksis eller uttalelse fra departementet som kan tydeliggjøre og avgrense.

I Prop 56 LS påpekes det at departementet vurderer det som liten grunn til å benytte adgangen etter art. 23 til å gjøre unntak fra art. 22 nr. 1. Personvernforordningen art. 22 nr. 2 ramser opp unntakene fra nr. 1. Deriblant er det art. 22. nr. 2 bokstav e) som er relevant i denne sammenheng: " er tillatt i henhold til unionsretten eller medlemsstatenes nasjonale rett som den behandlingsansvarlige er underlagt, og der det også er fastsatt egnede tiltak for å verne den registrertes rettigheter, friheter og berettigede interesser, eller er basert på den registrertes uttrykkelige samtykke. Dette betyr at man ser bort i fra den skattepliktiges rett til å ikke være gjenstand for en avgjørelse basert på automatisk behandling. Departementets vurdering er at automatisert behandling bør fastsettes i et nasjonalt rettsgrunnlag, i tilfeller hvor avtale eller samtykke ikke er tilstrekkelig som grunnlag for AI og maskinlæring. Dette er å foretrekke fremfor å benytte unntaket som gjøres etter art. 23. Art. 22 nr. 2 bokstav e) åpner for at man kan benytte automatisert behandling hvis det finnes rettsgrunnlag for dette i nasjonal rett.

Oppgaven har hatt som hensikt å fokusere på kontroll og maskinlæring, og det er åpenbart manglende regelverk i nasjonal rett på dette området. Men oppgaven har også avdekket et manglende regelverk for kontroll i seg selv, sett i lys av GDPR. I NOU 2009:4 påpekes det at det er viktig at skattemyndighetene har tilstrekkelig kontrollressurser og gode nok hjemler for å avdekke skatteunndragelser.

Ved utformingen av kontrollhjemler bør det derfor omfatte bruk av automatisert behandling. I tillegg bør kontrollhensynet vektet opp mot personvernensynet og den byrden som pålegges den skattepliktige. Kontrollhjemlene må være forståelig for at det skal oppfattes som legitime og følgelig ha en forebyggende effekt.



***IKKE LEGG INN TEKST HER!***

---

Etter personvernforordningen art. 6 nr. 2 gir det adgang for at medlemsstatene vedtar mer spesifikke nasjonale bestemmelser om behandlingen av personopplysninger etter art. 6 nr. 1 bokstav c og e. Ved utarbeidelse av slik bestemmelse eller nasjonal hjemmel, så må man være oppmerksom på at dette er i tråd med EMK art. 8, jf. SyrI-saken i Nederland.

## **Litteraturliste**

### ***Lov***

Skatteforvaltningsloven – sktfvl. – LOV 2016-05-27 nr. 14: Lov om skatteforvaltning

Skatteforvaltningsforskriften – FOR 2016-11-23 nr. 1360: Forskrift til skatteforvaltningsloven.

Personopplysningsloven – LOV 2018-06-15 nr. 38: Lov om behandling av personopplysninger.

Generell personvernforordning (PVF, GDPR) – Europaparlaments- og rådforordning (EU) 2016/679 av 27. april 2016 om vern av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger samt om oppheving av direktiv 95/46/EF.

Den europeiske Menneskerettskonvensjonen. EMK-loven av 21. mai 1999 nr. 30

### ***Andre kilder***

Ot.prp.nr.92 (1998-1999) Om lov om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven).

<https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-92-199899/s122>

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

Prop. 56 LS (2017-2018) Lov om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven) og samtykke til deltakelse i en beslutning i EØS-komiteen om innlemmelse av forordning (EU) nr. 2016/679 (generell personvernforordning) i EØS-avtalen.

Prop. 1 LS (2018-2019) Skatter, avgifter og toll 2019

<https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/prop-1-ls-201819/kap18>

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelse

[https://lovdata.no/pro/#document/NOU/forarbeid/nou-2009-4/KAPITTEL\\_10-2-1-1](https://lovdata.no/pro/#document/NOU/forarbeid/nou-2009-4/KAPITTEL_10-2-1-1)

Scarcella, L. (22. oktober 2019). Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making. Internet Policy Review – Journal on internet regulation (Volume 8, issue 4).

Melles, H. M. (2019). Forbudet mot automatiserte avgjørelser – Paraplyen full av hull. Lov&Data 2019 nr. 2 s. 4-7 (LoD-2019-138-4).

<https://lovdata.no/pro/#document/JUS/lod-2019-138-04?from=NL/lov/2018-06-15-38/gdpr/a22>

Melles, H. M. (2019). Utgjør kunstig intelligens en begrensning på registrertes rett til forklaring av automatiserte avgjørelser etter GDPR? Lov&Data 2019 nr. 4 s. 4-7 (LoD-2019-140-4).

<https://lovdata.no/pro/#document/JUS/lod-2019-140-04?from=NL/lov/2018-06-15-38/gdpr/a22>

Vanebo, O. A. (2020). Personopplysningslovens unntak fra informasjonsplikt og innsynsrett for opplysninger i tekst som er utarbeidet for intern saksforberedelse. Lov&Data2020 nr. 2 s. 10-15 (LoD-2020-142-10).

<https://lovdata.no/pro/#document/JUS/lod-2020-142-10?from=NL/lov/2018-06-15-38/gdpr/a23>

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/analysenytt2016-1.pdf>

***IKKE LEGG INN TEKST HER!***

---