

## **Tilleggsskatt, straff og menneskerettigheter:**

**- En utredning av rettstilstanden på et dynamisk rettsområde**

Kandidatnummer: 513

Leveringsfrist: 25. april 2007

Til sammen 17 938 ord

23.11.2007

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>3</u></b>
1.1	Presentasjon av tema og problemstilling - avgrensning av oppgaven	3
1.2	Videre oppbygning av oppgaven	4
<b><u>2</u></b>	<b><u>NASJONALT RETTSGRUNNLAG FOR VURDERINGEN</u></b>	<b><u>5</u></b>
2.1	Kort om tilleggsskatt etter ligningsloven kap 10	5
2.2	Kort om straff etter ligningsloven kap 12	6
2.3	Generelt om menneskerettsloven og Den europeiske menneskerettskonvensjon	6
<b><u>3</u></b>	<b><u>UTVIKLINGEN I NASJONAL RETT ETTER ÅR 2000</u></b>	<b><u>14</u></b>
3.1	Straff og tilleggsskatt etter tradisjonell norsk oppfatning – forholdet til dobbeltstraff	14
3.2	Høyesterettspraksis	15
3.2.1	Rt 2000 side 996	15
3.2.2	Rt 2002 side 497	16
3.2.3	Rt 2002 side 509	16
3.2.4	Rt 2002 side 557	17
3.2.5	Rt 2006 side 1409	18
<b><u>4</u></b>	<b><u>RETTSSITUASJONEN VÅREN 2007 - VIRKNINGENE AV RETTSPRAKSIS</u></b>	<b><u>19</u></b>
4.1	Det materielle grunnlag er fortsatt det samme	19
4.2	Tilleggsskatt er straff	19
4.3	Saksbehandlingsregler	20
4.3.1	Generelt	20
4.3.2	Rett til domstolsprøvelse	21
4.3.3	Avgjørelse innen rimelig tid	22
4.3.4	Vern mot selvinkriminering	26
4.3.5	Kontradiksjon – rett til innsyn i sakens dokumenter	31
4.3.6	Rett til advokatbistand	36
4.3.7	Varsel fra ligningsmyndighetene – innhold og formkrav	38
4.4	Forholdet til prosessreglene	40
4.5	Beviskravene	41
4.6	Forholdet til EMK P7-4	43
4.6.1	Skattyter er varslet om forhøyd tilleggsskatt, men illegges ordinær tilleggsskatt	45

4.6.2 Ligningsmyndighetene har gjort undersøkelser mot forhøyd tilleggsskatt	47
4.6.3 Adgangen til å omgjøre vedtak om forhøyd tilleggsskatt	48
4.6.4 Inkorporering av tilleggsskatt i boten	50
<b>5 KONKLUSJON OG OPPSUMMERING</b>	<b>51</b>
<b>6 LITTERATURLISTE</b>	<b>A</b>
6.1 Bøker med inntil 3 forfattere	A
6.2 Artikler i tidsskrifter og samleverk	A
6.3 Kapitler i bøker	A
6.4 Brev, uttalelser, påtegningsark og rundskriv	A
6.5 Kildehenvisninger	B
6.5.1 Forarbeider	B
6.5.2 Lovregister	B
6.5.3 Internasjonale konvensjoner	E
6.5.4 Norsk rettspraksis	E
6.5.5 Internasjonale avgjørelser	F

## 1. Innledning

### 1.1 Presentasjon av tema og problemstilling – avgrensning av oppgaven

Tilleggsskatt og straff i skatteretten er meget enkelt forklart reaksjoner på skattytters overtredelse av ligningsloven (lignl).<sup>1</sup> De siste syv årene har lovens reaksjonssystem gjennomgått en omfattende utvikling, men uten at det har skjedd noen endring av bestemmelsene i lignl. Utviklingen skyldes i stor grad at Stortinget den 21. mai 1999 vedtok menneskerettsloven (mrl), som gjør Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) med enkelte tilleggsprotokoller til norsk rett, jfr mrl § 2. Ved eventuell motstrid skal konvensjonens bestemmelser gå foran de norske jfr mrl § 3. Dette har gjennom Høyesteretts praksis fått store konsekvenser i forhold til tilleggsskatt og straff for skattesvik. I 2002 avsa Høyesterett tre plenumsavgjørelser inntatt i Rettstidende (Rt.) 2002.497, Rt. 2002.509 og Rt. 2002.557, som i stor grad veltet om på rettstilstanden. Men 9. november 2006 avsa Høyesterett en ny plenumskjennelse, inntatt i Rt. 2006.1409, som modifierer rettsoppfatningen som utviklet seg i kjølvannet av plenumsavgjørelsene av 3. mai 2002. Denne utviklingen har medført at man ved bruk av ordinær tilleggsskatt igjen kan benytte lignl opprinnelige system. Rt. 2006.1409 reiser også problemstillinger som aldri før har vært reist i norsk rett.

Området er altså svært dynamisk, noe som skyldes at norske domstoler må følge den kursen Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) staker ut i sin tolking av EMK. Gjeldende rett blir på grunn av dette vanskelig tilgjengelig og lite oversiktlig for mange brukergrupper. Den sparsomme litteraturen på området berør også svært liten grad de nye EMK – relaterte problemstillingene. Stort sett må svar søkes i rettspraksis, forarbeider og forvaltningsuttalelser. Dette medfører at man må beherske juridisk metode for å få klarhet i rettssituasjonen. Når man tar i betraktning at det behandles ca 25 000 – 30 000 tilleggsskattesaker hvert år,<sup>2</sup> vil rettstilstanden være av interesse for en stor gruppe nordmenn, samtidig som det vanskelig for både ligningsfunksjonærer og alminnelige

---

<sup>1</sup> Lov av 13. juni 1980 nr 24

<sup>2</sup> Se NOU 2003:7 s. 44-45

skattebetalere å skaffe seg en oversikt. Jeg har derfor valgt temaet ”Tilleggskatt, straff og menneskerettigheter – en utredning av et dynamisk rettsområde”.

Hensikten med oppgaven er å redegjøre for rettstilstanden på området våren 2007. I norsk rett er det spesielt spørsmålet om dobbeltstraff i forhold til Tilleggsprotokoll 7 til Den Europeiske menneskerettskonvensjon, artikkel 4 (P7-4) som har vært særlig aktuelt i forhold til straff og tilleggskatt. Plenumsavgjørelsene har i stor grad berørt forholdet til P7-4. Likevel er det ikke denne artikkelen, men EMK art 6 (art 6) som nok vil få størst betydning i flertallet av sakene, fordi den gir skattyter rettigheter ved ligningsbehandlingen. P7-4s virkeområde er mer snevert, da artikkelen beskytter mot å blir forfulgt flere ganger for samme forhold. Oppgaven vil derfor hovedsakelig knytte seg til EMKs innvirkning på reaksjonssystemet og saksbehandlingsreglene. De prosessuelle spørsmålene er det sentrale i oppgaven. De materielle reglene berøres i mindre grad, men må tas med for å få fullstendig oversikt og forståelse.

## 1.2 Videre Oppbygning av oppgaven

Når det gjelder den videre oppbygningen, innledes oppgavens hoveddel med en innføring i de grunnleggende bestemmelser i lignl og EMK i punkt 2. Erfaringer fra kurs og samtaler med ikke-jurister, viser at de fleste henger med til man kommer inn på EMK og dens forhold til vår rett. For å få en helhetlig og god fremstilling som er forståelig for alle grupper av lesere, er det nødvendig å gi en generell fremstilling av disse grunnleggende bestemmelsene.

I punkt 3 gjennomgås den mest betydningsfulle Høyesterettspraksisen på området. Dommene er sentrale for å finne frem til rettstilstanden, og kjennskap til resultatene i dem er av vesentlig betydning

Deretter behandles konsekvensene dommene har medført i ligningsretten i punkt 4. I dette punktet redegjøres det for hvordan rettstilstanden synes å være våren 2007. Innholdsmessig er dette den mest omfattende delen, da den tar opp de mest interessante og til dels uavklarte spørsmålene på området. Saksbehandlingsregler og dobbeltstraff- forbudet er de sentrale temaene under dette punktet.

Punkt 5 avslutter oppgaven med en oppsummering og konklusjon.

## 2. Nasjonalt rettgrunnlag for vurderingen.

### 2.1 Kort om tilleggsskatt etter ligningsloven kap 10.

Tilleggsskatt er en administrativ reaksjon på at skattyter i ”selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt”, jfr lignl § 10-2 (1). Tilleggsskatt kan også ilegges der skattyter ikke leverer selvangivelse eller næringsoppgave, jfr §10-2(2). For bruk av ordinær tilleggsskatt<sup>3</sup>, stilles det ingen krav til skyld, jfr lignl § 10-4. Det er tilstrekkelig at man f.eks ikke leverer selvangivelsen.<sup>4</sup> Tilleggsskatt på 30% ble tidligere i slike tilfeller nærmest automatisk ilagt. Det er kun i tilfeller der det foreligger forhold som må anses som unnskyldelige at man slipper unna. Loven oppstiller sykdom, alderdom, uerfarenhet eller andre årsaker som ikke kan legges ham til last som gyldig unnskyldningsgrunner, se lignl § 10-3 litra b. Eksempelvis er alzheimer pasienter en typisk gruppe som kan slippe tilleggsskatt dersom de overtrer lignl. Men bevisbyrden for at det foreligger relevant unnskyldningsgrunn ligger fullt og helt på den enkelte skattyter.<sup>5</sup> Hvis det derimot foreligger grunner som gir foranledning for likningsmyndighetene til å anta at skattyters forhold er unnskyldelige bør ligningsmyndighetene ta opp dette av eget tiltak.<sup>6</sup> Kan det ikke dokumenteres at man er unnskyldt, kan tilleggsskatt ilegges. Dog er det likevel en forutsetning at ligningsmyndighetene kan føre bevis for at de objektive vilkårene er overtrådt. For å ilegge forhøyd tilleggsskatt på inntil 60%, kreves det at skattyter har utvist grov uaktsomhet eller forsett, jfr lignl § 10-4 (1) 2 pkt. Satsen skal likevel bare være 15% når de uriktige opplysninger er krevd utlevert av arbeidsgiver eller andre personer i medhold av ligningsloven kap 6, eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over, jfr lignl § 10-4 (1). Det var lenge fast etablert

---

<sup>3</sup> Betegnelse på tilleggsskatt med proSENTSATS på 30% eller lavere

<sup>4</sup> Se Rt. 2006.1601

<sup>5</sup> jfr ot prp nr 29 (1978-79) s. 45

<sup>6</sup> Se ot prp nr 29 (1978-79) s. 45, Se også NOU 2003:7 s. 36.

ligningspraksis at lignl § 10-4 nr 1, 3. punktum ikke gjelder i tilfeller der skattyter ikke leverer selvangivelse. Men Høyesterett har nå konkludert med at denne praksisen ikke bygger på en riktig forståelse av loven.<sup>7</sup> Ligningsmyndighetene må derfor kontrollere i det konkrete tilfellet om vilkårene for å bruke 15% satsen er til stede, og ikke som tidligere nesten automatisk ilegge 30% tilleggsskatt for manglende levering av selvangivelsen.

## 2.2. Kort om straff etter ligningloven kap 12.

Lignl § 12-1 (1) gir hjemmel for å straffe den som forsettelig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger eller utferdiger uriktige dokument når han forstår eller bør forstå at dette kan lede til skatte eller avgiftsmessige fordeler, eller når han på annen måte overtrer ligningsloven. Medvirkning straffes på samme måte, jfr 2. ledd. I motsetning til tilleggsskatt, er straff etter § 12-1 en sanksjon som må idømmes av kompetent domstol i samsvar med gjeldende straffeprosess. Grunnlovens § 96 tillater ikke at så strenge reaksjoner som dette ilegges borgerne ved administrativt vedtak.

Kan forholdet karakteriseres som grovt, kommer lignl § 12-2 til anvendelse.

Maksimumsstraffen øker da fra bøter eller fengsel i 2 år, til bøter eller fengsel i 6 år. Om forholdet er grovt avgjøres ved en helthetsvurdering, der det skal legges særlig vekt på de oppregnede momenter i bestemmelsen. Oppregningen er imidlertid ikke uttømmende, og andre momenter kan vektlegges.

Også forsøk rammes av straffebestemmelsene i lignl § 12-1 og § 12-2, jfr strl § 2 (1) og § 49 (2).

## 2.3. Generelt om menneskerettsloven og Den europeiske menneskerettskonvensjon

I 1999 vedtok Stortinget menneskerettsloven for å styrke menneskerettighetenes stilling i norsk rett. Dette medførte at EMK med enkelte tilleggsprotokoller ble norsk rett. Det var allerede før lovens vedtakelse klart at man måtte ta hensyn til statens internasjonale

---

<sup>7</sup> Jfr Rt. 2006.1601

forpliktelser ved løsningen av nasjonale rettsspørsmål.<sup>8</sup> Men menneskerettsloven styrket klart konvensjonenes stilling i norsk rett. Lovens § 3 slår fast at ved motstrid mellom nasjonal rett og konvensjonen, skal EMK ha forrang i forhold til nasjonale regler. Tradisjonelt har nasjonale regler gått foran internasjonale i klare konfliktilfeller, se bla Rt. 1997.580, hvor nasjonale regler fikk forrang i forhold til ILO-konvensjonens bestemmelser.<sup>9</sup> Når det gjelder tolking og utvikling av konvensjonen, er det EMDs oppgave, og norsk rettsvesen må forholde seg til konvensjonsorganenes tolking ved løsningen av EMK- relaterte spørsmål.<sup>10</sup>

På tilleggsskattens område er det særlig EMK art 6 og P7-4 som har spilt en avgjørende rolle.

EMK artikkel 6 fastslår retten til en rettferdig rettergang for å få avgjort sine borgerlige rettigheter eller en straffesiktelse (criminal charge) mot seg. For vårt tema er det begrepet ”criminal charge” som er interessant, da rettsvirkningen av art 6 er knyttet til begrepet. Spørsmålet dette reiser er hva som utgjør straff i konvensjonens forstand. Begrepet straff er i Konvensjonen autonomt, hvilket vil si at den nasjonale klassifikasjonen ikke er avgjørende, men hvordan reaksjonen faktisk fremstår. EMD har derfor i flere saker kommet til at visse administrative reaksjoner er å anse som straff.<sup>11</sup> I Engel-avgjørelsen<sup>12</sup> ble det slått fast at ulike typer militære refselsler var straff, selv om nederlandsk rett klassifiserte dem som disiplinærtiltak. Domstolen fastslo at det er opp til den enkelte stat å bestemme hva som skal være straffbart, men man kan ikke komme unna rettighetene i art 6 ved å klassifisere reaksjonen som administrativt tiltak. EMDs praksis viser at hvorvidt en reaksjon er straff eller ikke, beror på en sammensatt vurdering, der EMD benytter de tre vurderingskriteriene fra Engel-avgjørelsen.<sup>13</sup> Engel kriteriene er selvstendige, hvilket vil si

---

<sup>8</sup> Se Rt.1994.610 og Rt. 1994.1244

<sup>9</sup> ILO: International labour organization

<sup>10</sup> Se Rt. 2000.996

<sup>11</sup> Engel vs The Netherlands, Öztürk vs Germany, Campbell and Fell vs UK

<sup>12</sup> Engel vs The Netherlands

<sup>13</sup> Det må her presiseres at man i dag operer med en større momentliste enn bare Engel-kriteriene, men de er likevel grunnleggende i vurderingen, jfr Storbråten vs Norway og Mjelde vs Norway, avsagt 1. februar 2007.



at det er tilstrekkelig at et av dem er oppfylt for at sanksjonen klassifiseres som straff i konvensjonens forstand. Kriteriene er senere lagt til grunn i praksis fra konvensjonsorganene.<sup>14</sup> Også Høyesterett anvender Engel-kriteriene ved sin vurdering av norske reaksjonsformer, da det er EMD som tolker og utvikler konvensjonen.<sup>15</sup>

Det første Engel-kriteriet er den nasjonale klassifikasjonen. Man ser her på hvordan reaksjonen karakteriseres i nasjonal rett. Dette er imidlertid ikke mer enn et utgangspunkt.<sup>16</sup> Statene kan ikke kamuflere straffreaksjoner ved å betegne dem som administrative tiltak. Men det kan også gå andre veien. EMDs dom i *WS vs Poland* viser at selv om reaksjonen klassifiseres som straff etter nasjonal rett, er den ikke nødvendigvis straff etter konvensjonen. EMD kom her til at det ikke forelå noen straffeanklage mot klageren, enda reaksjonen etter polsk rett formelt var betegnet som straff.

Det andre vurderingskriteriet er karakteren av og formålet med den lovregel som anvendes. Under dette kriteriet må kravet til skyld inngå som et moment i vurderingen.<sup>17</sup> Jo grovere subjektiv skyld det kreves, desto mindre skal til for å betegne reaksjonsformen som straff. Kreves det forsett eller grov uaktsomhet, skal det generelt lite til for å anse reaksjonen som straff. Men skyldkravene er ikke avgjørende. Et annet viktig moment er om straffebudet retter seg mot alle, eller bare mot en avgrenset krets med personer. Er personkretsen avgrenset, skal det meget til for å anse reaksjonen som straff.<sup>18</sup> Et sentralt spørsmål i vurderingen er hvorfor man reagerer med akkurat denne reaksjonsformen? Har reaksjonen avskrekkende og avstraffende karakter, eller ivaretar den også andre formål? Norsk Høyesterett har i flere saker behandlet disse spørsmålene. I Rt. 2003.1100 ble eksempelvis en fange underlagt kommunikasjonskontroll, hvilket medførte strengere soningsforhold. Høyesterett uttalte at dette ikke kunne anses som straff, da formålet med disiplinærstraff i fengslene ikke først og fremst er av pønalt karakter, men å opprettholde ro og orden blant de

---

<sup>14</sup> se bla *Campbell and Fell vs UK*, *Özturk vs Germany*, *Bendenoun vs France*

<sup>15</sup> Se blant annet Rt 2002.509 og Rt 2000.996.

<sup>16</sup> Jfr Rt. 2000.996

<sup>17</sup> Jfr Rt. 2002.509

<sup>18</sup> Se Rt. 2002.509, *Inocencio vs Portugal* og *Bendenoun vs France*. Se også *Janesovic vs Sweden* og *Västberga Taxi vs Sweden*

innsatte. I Rt. 2003.264 var spørsmålet om tap av retten til dagpenger for trygdejuks var pønalt, og om det således måtte anses som straff i konvensjonens forstand. Høyesterett kom til at det dominerende ved ordningen er straff, selv om den også ivaretar andre formål. Altså synes det avgjørende å være hva som er det dominerende formål med reaksjonen.

Det siste Engel-vilkåret er innholdet og alvorret i sanksjonen. Her ser man hen til hva reaksjonen innebærer for lovbrøyteren. Sanksjonens art spiller en stor rolle. Typisk er ulike økonomiske sanksjoner ansett for å være straff. Men det er intet vilkår at beløpene er høye for å anse reaksjonen som straff.<sup>19</sup> Så lenge reaksjonen fastsettes i prosent av det unndratte beløp, kan den potensielt bli forholdsvis alvorlig, selv om den ikke er det i den konkrete saken. I Rt. 2006.1601 ble f.eks tilleggsskatten nedsatt til 15%, men ble fortsatt regnet som straff. Ulike former for rettighetstap og alternativ frihetsberøvelse er også momenter som vil måtte vektlegges ved vurderingen.

Konsekvensen av at tilleggsskatt anses som straff, er at en rekke av de rettigheter art 6 gir siktede nå også gjelder for skattyter i tilleggsskattesaker. Dette har stor betydning for vår ligningsrett. De nærmere konsekvenser for skattyter, behandles under punkt 4.

Den andre viktige artikkelen i EMK for vårt tema, er P7-4. Bestemmelsen slår fast at ingen kan forfølges eller straffes to ganger for samme handling. P7-4 krever først og fremst at begge saker innebærer en straffeforfølging. Et omdiskutert i tema i forhold til dette er hvilken sammenheng det er mellom ”criminal proceedings” i P7-4 og ”criminal charge” i art 6. Diskusjonen skyldes i stor grad at EMD lenge ikke hadde tatt stilling til spørsmålet. Den tidligere Kommisjonen uttalte seg imidlertid om sammenhengen i Gradinger-saken.<sup>20</sup> Man fant at når den administrative forfølgningen av Gradinger var straff etter art 6, måtte den også være det etter P7-4. EMD motsa ikke uttalelsen om sammenhengen mellom artiklene i domstolsbehandlingen av saken.<sup>21</sup> Høyesterett berører også dette i Rt 2002.557. I tillegg til å henvise til at EMD ikke har tatt avstand fra kommisjonens uttalelser om sammenhengen, peker man på at hensynet til sammenheng i regelfortolkningen tilsier at det

---

<sup>19</sup> Jfr Rt. 2002.509 og Lauko vs Slovakia

<sup>20</sup> Gradinger vs Austria

<sup>21</sup> Se NOU 2003:15 s. 113

bør være samsvar mellom ”criminal charge” og ”criminal proceedings”. Men på grunn av bestemmelsene forskjellige formål, finner retten det likevel mulig at grensen for hva som er straffesiktelse etter art 6 ikke fullt ut samsvarer med straffeforfølgning i P7-4. Etter EMDs dom i Göktan-saken<sup>22</sup> synes situasjonen nå mer eller mindre avklart. Domstolen uttaler i dommens avsnitt 48 (norsk oversettelse): ”...da begrepet straff ikke kan ha forskjellig betydning alt etter hvilken av Konvensjonens bestemmelser det gjelder.” Høyesterett legger tilsvarende oppfatning til grunn i Rt. 2003.1100 og Rt. 2003.1827. At straffbegrepet i EMK art 6 og P7-4 er det samme, må derfor anses avklart.<sup>23</sup> Det betyr at dersom en reaksjon anses som straff etter art 6, er den automatisk straff etter P7-4 også. Men det betyr ikke at P7-4 også automatisk kommer til anvendelse, da artiklene beskytter forholdsvis ulike interesser, og stiller ulike krav til situasjonen.

P7-4 og forholdet til norsk rett har vært gjenstand for behandling i flere av plenumssakene på området, og sørget for omveltninger i ligningslovens reaksjonssystem. Men det er verdt å merke seg at EMD synes å være forholdsvis tilbakeholdne med å konstatere krenkelse av P7-4. Artikkelen har vært påberopt bortimot et hundretall saker, men krenkelse er kun konstatert i noen ganske få tilfeller.<sup>24</sup> Terskelen for å anvende P7-4 antas derfor å ligge høyt.

For at P7-4 skal komme til anvendelse, må det dreie seg om samme forhold, både faktisk og rettslig. Vilkåret er utledet av uttrykket ”..an offence for wich...”<sup>25</sup> Vurderingen faller således i to deler, der man må vurdere om den nye forfølgningen gjelder samme handling og om det er noen vesensforskjell på straffbarhetsbetingelsene i de straffebudene det er tale om å anvende.<sup>26</sup> Det er EMD som i en rekke dommer har tolket P7-4, og utarbeidet momenter for vurderingen av om det er samme forhold.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> Göktan vs France

<sup>23</sup> Jfr Holmboe, TFS 1/2006 s. 43-44

<sup>24</sup> Jfr Fausa i JV nr 1/2005 s. 55

<sup>25</sup> Holmboe, TFS 1/2006 s. 44

<sup>26</sup> Jfr Rt. 2004.1074

<sup>27</sup> Se bla Ponsetti and Chesnel vs France, Gradinger vs Austria, Oliveira vs Switzerland og Rosenquist vs Sweden

Det første momentet i vurderingen er om forfølgningene baserer seg på samme faktiske forhold – ”the same conduct”. I tråd med EMD praksis og Rt. 2004.1074, må man se på den objektive handlingen, og avgjøre om det er samme handling som ligger til grunn for begge forfølgningene. Tradisjonelt har man også i norsk rett lagt vekt på at det må dreie seg om samme handlinger for at forholdet skal være det samme. Følgelig har ikke dette vilkåret skapt store problemer i vår rett, selv om det ikke er avgjort at begrepene er helt sammenfallende.<sup>28</sup>

Det andre momentet i vurderingen er at hjemmelsbestemmelsene i forfølgningene ikke må skille seg fra hverandre ”in their essential elements”. Ved vurderingen av om det er forskjeller i bestemmelsenes ”essential elements” har Høyesterett lagt til grunn at det *først og fremst* skal legges vekt på en sammenligning av de objektive vilkår, bestemmelsens formål, samt hvilke interesser de skal beskytte.<sup>29</sup>

Hjemmelsbestemmelsene i den nye forfølgningen må således ivareta andre straffbare sider av den kriminelle handling. EMDs resultat i Gradinger-saken tyder på at det skal en del til før en annen side av handlingen kan anses så vesensforskjellig fra den første forfølgningen at man kan reise ny straffesak. En konsekvens av dette er at statene ikke kan dele opp forfølgningen for å få dekket nye sider av handlingen som i liten grad skiller seg fra den første forfølgningen.<sup>30</sup> Er alle de straffeverdige momentene dekket i den første saken, kan det ikke reises ny sak. Men det må her bemerkes at EMD i Fischer - saken<sup>31</sup> fant at det forelå krenkelse, selv om straffebudene bare delvis rammet det samme og var uavhengige av hverandre. Fischer hadde promillekjørt, og drept en syklist. Han ble først ilagt bot for promillekjøringen ved administrativt vedtak. I etterkant ble det reist straffesak mot han for å uaktsomt å ha voldt en annens død under alkoholpåvirkning. Når EMD fant at det forelå krenkelse, skyldtes det at den nye forfølgningen ikke ivaretok vesentlige nye sider ved handlingen. Det avgjørende synes etter dette å være en konkret vurdering av om den andre

---

<sup>28</sup> Se Fausa i JV nr 1/2005 s. 47

<sup>29</sup> Jfr Rt. 2006.1409 og Rt. 2004.1368

<sup>30</sup> Jfr Fausa, JV 1/2005 s. 48

<sup>31</sup> Fischer vs Austria

forfølgningen retter seg mot en annen side av handlingen, og om man får frem en vesentlig forhøyet straffverdighet enn i den første forfølgningen.<sup>32</sup>

Også den subjektive siden kan ha betydning ved vurderingen av om det er forskjeller i bestemmelsenes ”essential elements”. Dette fremkommer noe uklart av Ponsetti og Chesnel – avgjørelsen. Det er nærliggende å forstå domstolens uttalelser som at forskjellen i kravet til subjektiv skyld i de franske sanksjonsbestemmelsene innebærer at de er ulike i karakter og formål, og at det derfor dreier seg om forskjellige forhold.<sup>33</sup> I Rosenquist –avgjørelsen<sup>34</sup> presiserte man at forskjellene i skyldkrav kan utgjøre en vesentlig forskjell. Klageren hadde i 1991 ikke levert selvangivelse. Han ble for dette ilagt tilleggsatt. I 1995 fant man at Rosenquist i realiteten hadde hatt enda høyere inntekt, og han ble ilagt mer tilleggsatt, samt at det ble reist straffesak. I likhet med norske regler kunne svensk tilleggsatt ilegges på tilnærmet objektivt grunnlag, mens det for straff var krav om forsett eller grov uaktsomhet. Domstolen uttalte i sin avgjørelse at det på grunn av forskjellene i skyldkravet, dreide seg om to vesentlig forskjellige forhold. Disse to avgjørelsene ble tillagt særlig vekt i Rt. 2006.1409, se punkt 3.2.5.

Det er bare endelig vedtak eller dom i sak 1 som sperrer for forfølgning. At saken må være endelig avgjort, betyr at avgjørelsen må være formelt rettskraftig. Når rettskraften inntreier, avhenger av nasjonale rettsregler.<sup>35</sup> I vår rett følger det av straffeprosessloven (strpl) § 50 og tvistemålsloven (tvml) § 161 at ved domstolsbehandling av saken, inntreier rettskraften når dommen er vedtatt eller ankefristen er utløpt. Lignl inneholder på sin side ingen regler om når forvaltningsvedtaket er endelig avgjort. Høyesterett berørte spørsmålet i Rt. 2002.557, og uttalte at ”...uansett gir det i høy grad mening å snakke om et endelig forvaltningsvedtak,..... når skattyteren er avskåret fra å angripe dette.” Videre uttalte førstvoterende at ”Om vedtaket i forhold til artikkel 4 er endelig når klagefrist er utløpt eller om også fristen for å anlegge søksmål må være ute, eventuelt at et anlagt søksmål må være brakt frem til rettskraftig dom, behøver jeg ikke ta stilling til. At vi i denne saken står

---

<sup>32</sup> Se Fausa, JV 1/2005, s. 52.

<sup>33</sup> Tolkningen legges til grunn av førstvoterende i Rt. 2006.1409

<sup>34</sup> Rosenquist vs Sweden

<sup>35</sup> Jfr Rt. 2002.557

overfor endelig vedtak, er ikke tvilsomt.” Alminnelige forvaltningsrettslige regler forutsetter at forvaltningsvedtaket er endelig når klagefristen er utløpt, og der det er påklagd blir det endelig når klageinstansen har avgjort klagen. Dette følger av at det etter klagefristen er ute eller klageinstansen har tatt stilling til klagen, ikke lenger er mulig å angripe eller endre vedtaket med ordinære administrative midler, jfr forvaltningsloven kap VI. Saken må etter disse tidspunktene bringes inn for retten. Selv om Høyesterett lar spørsmålet om søksmålsadgangen må være uttømt stå åpent, taler de beste grunner for at rettskraftstidspunktet for en administrativ sanksjon ikke påvirkes av søksmålsfrister eller om søksmål er reist.<sup>36</sup> Skulle skattyter mene at vedtaket lider av feil, er det ikke sikkert han ønsker å gå til sak dersom han ikke vinner frem i klageinstansen. Fristen for å reise sak er mye videre enn fristen for å klage til overordnet organ, og det ville være urimelig å legge tidspunktet for når vedtaket er endelig til denne er utløpt. Klagefristen i tilleggsskattesaker er tre uker, jfr lignl § 9-2, 4. ledd, mens det for adgangen til å reise sivil sak ikke gjelder noen frister utover det som følger foreldelsesreglene. En slik løsning passer også best med de hensyn P7-4 skal ivareta. Følgelig legges det til grunn at endelig vedtak foreligger der forvaltningsorganet har truffet vedtak om tilleggsskatt, og i de tilfeller der vedtaket er påklaget, når klageinstansen har avgjort klagen.<sup>37</sup>

Det kreves videre at det dreier seg om en *gjentatt forfølgning* mot samme rettssubjekt for samme forhold. P7-4 er ikke til hinder for parallell forfølgning.<sup>38</sup> Dette følger av at P7-4 krever endelig avgjørelse i en av forfølgningene. Bestemmelsen er en regel om materiell negativ rettskraft, ikke en litispidensregel.<sup>39</sup> At to organer til samme tid undersøker forholdet, medfører ikke at en av forfølgningene må avbrytes. Det samme gjelder fortsatt forfølgning *innenfor samme straffesak*.<sup>40</sup> Stanses forfølgningen, er P7-4 til hinder for at den tas opp igjen. Nærheten i tid mellom stansingen og fortsettelsen av forfølgningen vil være

---

<sup>36</sup> Se Riksadvokatens brev til Økokrim 25/4-2003

<sup>37</sup> Se Riksadvokatens brev til Økokrim 25/4-2003

<sup>38</sup> Jfr Rt. 2002.1144

<sup>39</sup> Se Skoghøy, TFR 2003 s. 25 og Rt. 2002.1216

<sup>40</sup> Jfr Rt. 2004.306

et viktig moment i vurderingen.<sup>41</sup> Desto lenger avbrudd i forfølgningen, desto mer taler det for at det er en gjentatt forfølgning, ikke fortsatt forfølgning.

Til slutt krever P7-4 at forfølgningen retter seg mot samme subjekt. P7-4 forbyr gjentatt forfølgning, noe som forutsetter at det er samme subjekt i begge forfølgningene. Om subjektet er det samme, byr normalt ikke på problemer å avklare. Fysiske personer er selvsagt samme subjekt livet igjennom. Men hva skjer der man forfølger et foretak og en fysisk person for samme overtredelse? Hovedregelen er at fysiske personer identifiseres med ansvarlige selskaper og enkeltmannsforetak, mens det normalt ikke skjer noen identifikasjon mellom aksjeselskap og aksjeeiere.<sup>42</sup>

### **3. Utviklingen i nasjonal rett etter år 2000.**

#### **3.1. Straff og tilleggsskatt etter tradisjonell norsk oppfatning – forholdet til dobbeltstraff.**

Lignl skiller mellom reaksjonene tilleggsskatt ved administrativt vedtak og straff for skattesvik. Foreligger vilkårene, har man i utgangspunktet valget mellom administrativ eller strafferettslig forfølgning. I de mest graverende tilfellene har man imidlertid reagert med både tilleggsskatt og anmeldelse til påtalemyndigheten. I de mindre alvorlige sakene har man nøydt seg med å ilegge skattyteren tilleggsskatt ved administrativt vedtak. Slik var systemet etter den tidligere skatteloven<sup>43</sup> § 118 og § 121 nr 2, og det ble videreført i lignl av 1980, selv om reglene om tilleggsskatt i den lignl innebar en omlegging av det administrative tilleggsskattsystemet. Til tross for at tilleggsskatten har et visst pønalt preg, har den tradisjonelt ikke vært regnet som straff i forhold til Grunnloven § 96.<sup>44</sup> Denne oppfatningen har også støtte i rettspraksis og juridisk teori.

---

<sup>41</sup> Jfr Rt. 2006.1498

<sup>42</sup> Se Rt. 2003.1376 og Riksadvokatens brev til Trøndelag statsadvokatembeter av 6/8-2002

<sup>43</sup> Lov av 18. august 1911 nr 8

<sup>44</sup> Se ot.prp nr 55 (1985-86) s. 1.

Norsk rett åpner etter dette for et tosporet reaksjonssystem med bruk av både tilleggsskatt og straff. I Rt. 2002.557 anførte imidlertid skattyterne at det ikke var lovgivers intensjon at begge reaksjonsformer skulle benyttes samtidig. De henviste til at det ved vedtagelsen av lignl i 1980 ble forutsatt at tilfeller av grov uaktsomhet eller forsett skulle forfølges strafferettslig. Denne argumentasjonen avviste Høyesterett under henvisning til at lignl § 10-1 til § 10-5 ikke ble satt i kraft før etter endringen av lignl i 1986, og at man i mellomtiden brukte det ”dobbeltsporede reaksjonssystem”. Etter førstvoterendes syn, fremkommer det ikke av forarbeidene<sup>45</sup> til endringsloven at lovgiver forutsatte bruk av enten den ene eller den andre reaksjonsformen. Retten legger til grunn at man etter lignl kan reagere med både tilleggsskatt og straff dersom vilkårene er oppfylt. Frem til 3. mai 2002 var det altså vanlig og helt legitimt å reagere med tilleggsskatt og straff dersom situasjonen tillot det.

## 3.2. Høyesterettspraksis

### 3.2.1 Rettstidende 2000.996

Dommen er den første av 5 plenumsavgjørelser som de siste årene i stor grad har hatt stor innvirkning på området. Hovedspørsmålet i saken var om kravet om avgjørelse innen rimelig tid i EMK art 6 nr 1 kommer til anvendelse i tilleggsskattesaker. Spørsmålet om anvendeligheten av art 6 hadde aldri tidligere vært behandlet. Ved vurderingen av anvendeligheten av art 6 i saker om forhøyd tilleggsskatt, måtte Høyesterett ta stilling til om forhøyd tilleggsskatt er straff etter konvensjonen. Høyesterett tok utgangspunkt i EMD-praksis,<sup>46</sup> og benyttet Engel-kriteriene til å slå fast at forhøyd tilleggsskatt er straff, slik at art 6 kommer til anvendelse, og dermed også kravet til rimelige tid. Saksbehandlingen hadde i dette tilfellet tatt 11 og 8 år. Høyesterett fant at 11 år var for lang tid, mens 8 år krevde en forklaring. Retten berører, men tar ikke stilling til spørsmålet om ordinær og redusert tilleggsskatt, selv om spørsmålet ikke var reist. Man antyder bare at ordinær og redusert tilleggsskatt ikke skal anses som straff.

---

<sup>45</sup> Ot.prp nr 55 (1985-86)

<sup>46</sup> Engel vs The Netherlands, Bendenoun vs France.



Under saksforberedelsen anførte tiltalte at det var i strid med P7-4 å ilegge ham tilleggsskatt etter han var straffedømt for samme forholdet. Fordi man fant rettstilstanden noe usikker, og saken kunne løses fordi saksbehandlingstiden var for lang, unnlot man å ta stilling til spørsmålet. Man kommer imidlertid med rimelig klare indikasjoner på hvordan P7-4 skal tolkes ved å fastslå at "Forbudet mot dobbeltstraff i EMK protokoll 7 artikkel 4 nr 1, gjelder etter ordlyden i de tilfelle den første saken har vært behandlet som straffesak etter intern rett, jfr uttrykket "I samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat." Retten forutsetter her at den første saken må være en straffesak behandlet i straffeprosessuelle former.

### 3.2.2. Rettstidende 2002.497

Tiltalte var dømt til 1,5 års fengsel, og ble deretter ilagt forhøyd tilleggsskatt. Spørsmålet for Høyesterett var om dette var i strid med P7-4. Førstvoterende konstaterer innledningsvis at det etter ligningsloven ikke er noe forbud mot bruk av et dobbeltsporet reaksjonssystem, men at dette ikke gjelder lenger enn P7-4 tillater. Videre henviser han til Rt. 2002.557, og slår fast at rettskraftig avgjørelse i straffesak ikke bare verner mot ny straffeforfølgning, men også mot ileggelse av forhøyd tilleggsskatt.

Avgjørende for om P7-4 er krenket, blir således om ileggelsen av tilleggsskatt gjelder samme forhold som straffeforfølgningen. Vurderingen av om det er samme forhold, må etter rettens syn "først og fremst skje på grunnlag av en sammenligning av den objektive gjerningsbeskrivelsen i de aktuelle straffebud", hvilket samsvarer med EMDs praksis.<sup>47</sup> Bestemmelsene i lignl § 10-2 jfr § 10-4 og § 12-1 er i sin gjerningsbeskrivelse like, da de retter seg mot de samme objektive handlinger. Etter dette konkluderes det med at P7-4 krenkes dersom det reageres med både forhøyd tilleggsskatt og straff for samme handlinger.

### 3.2.3 Rettstidende 2002.509

Hovedspørsmålet i saken var om ileggelse av ordinær tilleggsskatt er å anse som en straffesiktelse etter EMK art 6. I så fall kunne man ikke avskjære bevis skattyter ønsket

---

<sup>47</sup> Se blant *Gradinger vs Austria*, *Oliveira vs Switzerland*, *Ponsetti and Chesnel vs France*,

ført. Etter en nøye vurdering av Engel-kriteriene, der særlig formålet og karakteren av reaksjonen spilte en avgjørende rolle, konkluderer Høyesterett med at ordinær tilleggsskatt er straff etter art 6 nr 1. Høyesterett går her et skritt videre i forhold til Rt. 2000.996, der man i et obiter dictum la til grunn at ordinær og redusert tilleggsskatt ikke er straff. Da dommen er avsagt i plenum, må man legge til grunn at ordinær og redusert tilleggsskatt nå definitivt er straff i konvensjonens forstand.

### 3.2.4 Rettstidende 2002.557

Problemstillingen var hvorvidt P7-4 medfører avvisning av straffesak dersom det er fattet endelig vedtak om forhøyd tilleggsskatt.

Også i denne saken begynner man med å slå fast at ligningsloven ikke er til hinder for et dobbeltsporet reaksjonssystem, men at dette ikke er mer enn et utgangspunkt, jfr mrl § 3. Man går så over til å vurdere rekkevidden av P7-4 og forholdet til de nasjonale reglene. Siden Høyesterett uttalte seg om spørsmålet i Rt. 2000.996, hadde EMD i mellomtiden i Fischer-saken<sup>48</sup> avklart rettstilstanden som Høyesterett i 2000 fant usikker.

Under henvisning til Fischer-saken fastslår Høyesterett at skal P7-4 komme til anvendelse, må begge reaksjoner gjelde samme forhold. Det må således ikke være noen vesensforskjell i gjerningsbeskrivelsene i sanksjonsbestemmelsene og det må dreie seg om samme faktum. Gjerningsbeskrivelsene i lignl § 10-2 og § 12-1 bygger på samme faktiske forhold, men etter førstvoterendes syn, er dette ikke tilstrekkelig til å føre forholdet inn under P7-4. Det må også stilles krav til karakter og innhold av forfølgningen og reaksjonene. Uansett må rettskraftig straffedom etter rettens syn stenge for senere straffeforfølgning. Det konstateres også at det ikke er adgang til å reise straffesak dersom det foreligger endelig vedtak om forhøyd tilleggsskatt. Begrunnelsen er at forhøyd tilleggsskatt er "criminal charge" etter EMK art 6, og dette begrepet må ses i sammenheng med "criminal proceedings" i P7-4. Endelig vedtak i sak om forhøyd tilleggsskatt, medfører således at P7-4 kommer til anvendelse og saken avvises.

---

<sup>48</sup> Fischer vs Austria

I Fischer-saken uttalte EMD at rekkefølgen av avgjørelsene er uten betydning for anvendelsen av P7-4. Høyesterett følger opp dette, og konstaterer at verken rettskildematerialet eller formålsbetraktninger tilsa en bestemt rekkefølge på sanksjonene. Om tilleggsskatten eller straffesaken avgjøres først, er således uten betydning. Her kommer man altså til et helt annet resultat enn i Rt. 2000.996, noe som i stor grad skyldes den avklaringen av rettstilstanden EMD foretok i Fischer-saken.

### 3.2.5 Rettstidende 2006.1409

Foreløpig siste trekk i utviklingen kom med denne plenumskjennelsen 9. november 2006. Etter plenumsavgjørelsene av 3. mai 2002, syntes rettstilstanden rimelig avklart. Men denne kjennelsen medførte en omveltning av det man fra 2002 la til grunn som gjeldende rett. Problemstillingen var om ileggelse av 30% tilleggsskatt medfører at det ikke kan reises straffesak, jfr P7-4. Dette ble ikke avklart ved avgjørelsene i 2002, men det ble i ettertid lagt til grunn at P7-4 også i slike tilfeller utelukker forfølgning. Denne praksisen kunne dog ikke binde Høyesterett i tolkingen og anvendelsen av norske regler om ordinær tilleggsskatt og straff.

Også i denne avgjørelsen spiller EMDs avgjørelser en sentral rolle. Retten slår fast at den nye forfølgningen må basere seg på samme faktiske handling og at hjemmelen for den nye forfølgningen ikke skiller seg fra tidligere anvendte bestemmelser i de "essential elements" for at P7-4 skal utelukke straffesak. Dette innebærer i og for seg intet nytt i forhold til 2002 avgjørelsene. Men i ettertid har EMD i Rosequist-saken<sup>49</sup> presisert begrunnelsen og resultatet i Ponsetti and Chesnel<sup>50</sup> mht betydningen av forskjellene i bestemmelsenes skyldkrav. EMD konkluderte i Rosenquist med at overtredelsene "were entirely separate and differed in their essential elements" fordi det ikke forelå samme krav til skyld. Følgelig forelå det ikke dobbeltforfølgning i konvensjonens forstand.

Høyesterett finner etter en gjennomgang av de norske reglene om tilleggsskatt og straff, at svenske tilleggsskattregler er så like de norske at det ikke er grunnlag for et annet resultat enn i Rosenquist-saken. I tillegg la man også en viss vekt på at reglene om forhøyd

---

<sup>49</sup> Rosenquist vs Sweden

<sup>50</sup> Ponsetti and Chesnel vs France

tilleggsskatt er innført som et substitutt for straff. De har dermed et annet formål og en annen karakter enn reglene om ordinær tilleggsskatt. Konklusjonen er derfor at P7-4 ikke er til hinder for at det reageres med både ordinær tilleggsskatt og straffesak.

#### **4. Rettssituasjonen våren 2007 – virkningene av rettspraksis.**

##### **4.1 Det materielle grunnlag er fortsatt det samme**

Til tross for de senere årenes omveltninger på området, er de overfor omtalte reglene i lignl kap 10 og kap 12 ikke endret. De materielle vilkårene for straff er fortsatt de samme. Ligningsmyndighetenes grunnlag for reaksjon er derfor det samme som tidligere. Det som er omtalt ovenfor om nasjonalt grunnlag for vurderingen, er fortsatt gjeldende rett. I spørsmål om de materielle vilkår for reaksjon er til stede, vil rettskilder som skriver seg fra tiden før Rt. 2000.996 fortsatt være relevante.

Som omtalt ovenfor, har forandringene stort sett skjedd på det prosessuelle plan som en følge av at tilleggsskatt anses som straff i EMKs forstand. Dette er momenter som det må tas hensyn til ved anvendelse av hjemmelsbestemmelsene for straff og tilleggsskatt.

##### **4.2. Tilleggsskatt er straff.**

Både Rt. 2000.996, og plenumsavgjørelsene fra 2002, viser at tilleggsskatt er straff i konvensjonens forstand. I Rt. 2006.1409 kunne det umiddelbart synes som man gikk bort fra at ordinær tilleggsskatt er straff. Men som tidligere omtalt, tok man her stilling til hvorvidt det kommer i konflikt med P7-4 å reagere med både straff og ordinær tilleggsskatt. Man uttalte seg ikke om klassifiseringen av ordinær tilleggsskatt, og følgelig må Høyesteretts resultat i Rt. 2002.509 fortsatt anses som gjeldende rett. Løsningen underbygges også av at retten innga seg direkte på drøftelse av forholdet til P7-4, hvilket ikke ville vært nødvendig om man ikke lenger anså ordinær tilleggsskatt som straff. I Rt. 2006.1601 berører man heller ikke spørsmålet, hvilket ytterligere underbygger at det ikke er tvilsomt at tilleggsskatt er straff. Både ordinær og forhøyd tilleggsskatt er således fortsatt ansett som straff etter konvensjonen, med de konsekvenser det medfører. Det må her

presiseres at ordinær tilleggsskatt omfatter satser helt ned til 15%.<sup>51</sup> Presiseringen foranlediges av at man ved riksadvokatembetet har mottatt flere henvendelser med spørsmål om hvorvidt ordinær tilleggsskatt fortsatt er straff.<sup>52</sup>

### 4.3. Saksbehandlingsregler

#### 4.3.1 Generelt

Når det nå er klart at tilleggsskatt er straff etter EMK, får konvensjonens rettighetskataloger anvendelse ved saksbehandlingen. Følgelig må norske ligningsmyndigheter ta hensyn til de rettssikkerhetsgarantier konvensjonen tillegger skattyter. Der konvensjonen er i motstrid med lignl, må konvensjonsbestemmelsene gis forrang, jfr mrl § 3. Utenfor konfliktilfellene kan man imidlertid ikke se bort fra nasjonale saksbehandlingsregler. De generelle saksbehandlingsreglene finnes i lignl kap 3, men kapitlet har ingen særlige regler for behandlingen av tilleggsskattesaker utover bestemmelsen i § 3-11 nr 1. I henhold til denne bestemmelsen skal vedtak om tilleggsskatt være skriftlig, det skal angi hvilke endringer som er gjort i ligningen, og om andre spørsmål er avgjort. I tillegg må det gis en kort begrunnelse. Det finnes også en særregel i lignl § 10-2 nr 5, hvor det slås fast at skattyter skal varsles og gis en passende frist til komme med uttalelser.

Når skattyter i tilleggsskattesaker har krav på en rekke rettigheter man normalt ikke har, må slike saker i stor grad følge andre saksbehandlingsregler enn øvrige ligningssaker. Reglene i lignl kap 3 er fortsatt relevante, men må suppleres med minimumsrettighetene EMK gir skattyter.<sup>53</sup> For alminnelige saksbehandlere i ligningsforvaltningen kan de korrekte saksbehandlingsreglene derfor være vanskelig tilgjengelige. Tilleggsskattutvalget fant at den beste løsningen for å skape oversikt, er å samle rettighetene EMK gir skattyter i en egen paragraf i kapitlet om tilleggsskatt. Denne bestemmelsen må da suppleres med de alminnelige reglene i kap 3.<sup>54</sup> Situasjonen blir ikke annerledes enn om man utleder

---

<sup>51</sup> I Rt. 2006.1601 diskuterte HR 15% tilleggsskatt med forutsetning av at det er straff, hvilket viser at 15% tilleggsskatt også regnes som straff.

<sup>52</sup> Se Riksadvokatens brev til statsadvokatene og politimesterne av 26/3-2007, pkt. 2

<sup>53</sup> Jfr NOU 2003:7 s.136-137

<sup>54</sup> se NOU 2003:7 s. 137

rettighetene direkte av EMK, men det blir enklere for saksbehandlere uten juridisk bakgrunn å finne frem til gjeldende rett. I forhold til hensynet til effektivitet og rettsikkerhet er det en fordel om reglene kommer inn i ligningsloven. Man unngår da at den enkelte funksjonær overser eller feiltolker rettighetene. I tillegg holdes effektiviteten oppe ved at saksbehandlerne slipper å bruke tid på å klarlegge korrekt saksbehandlingsprosedyre ved hjelp av uvante rettskildefaktorer. Utvalget avla sin rapport i 2003, men fortsatt er det ikke vedtatt noen ny rettighetsbestemmelse. Ligningslovens alminnelige saksbehandlingsregler må derfor inntil videre suppleres med rettighetene i art 6. Som fremholdt av Tilleggsskattutvalget, er enkelte av rettighetene i art 6 nr 3 beregnet på den rettslige behandlingen, og derfor ikke så anvendelige i administrative saker. Disse behandles ikke her.<sup>55</sup>

#### 4.3.2 Rett til domstolsprøvelse

EMK art 6 nr 1 slår uttrykkelig fast at enhver har rett til en offentlig og rettferdig rettergang ved en uavhengig og upartisk domstol for å få avgjort en straffesiktelse mot seg. Ordlyden i art 6 kunne tyde på at artikkelen bare gjelder saker som allerede er tatt opp til behandling i domstolen. Men i *Golder – saken*,<sup>56</sup> slo domstolen fast at art 6 også gir rett til adgang til domstolene. Etter norsk rett er det prosessuelt ikke noe i veien for at man kan prøve saker mot ligningsmyndighetene for en domstol. Våre regler er således ikke i konflikt med art 6 på dette punkt. I *Airey – saken*<sup>57</sup> klargjorde imidlertid EMD at adgangen til domstol også omfatter faktiske hindringer, ikke bare rettslige. Faktum i saken var at en ubemidlet kvinne søkte om separasjon, men fikk avslag på søknaden. Til tross for at hun kunne ført den selv, var saken så komplisert at hun ikke kunne ivareta sine interesser effektivt. Saken skulle blant annet begynne i overinstansen, og saksfeltet og saksbehandlingsreglene var kompliserte. Den europeiske menneskerettskommisjon (Kommisjonen) konkluderte med at dette var i strid med art 6. Konvensjonen skal sikre rettigheter som er både effektive og praktiske, og dette ivaretas ikke dersom man er ute av stand til å føre sin sak på en effektiv

---

<sup>55</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 137

<sup>56</sup> *Golder vs UK*

<sup>57</sup> *Aiery vs Irland*

måte. Selv om nasjonale regler om fri rettshjelp unntar det konkrete rettsområde fra ordningen, kom Kommisjonen til at art 6 nr 1 i enkelte tilfeller innebærer at staten må yte rettshjelp dersom det er påkrevd for at skattyteren skal kunne føre saken effektivt. Selv om våre prosessregler formelt ikke er til hinder for at sak reises for kompetent domstol, kan det likevel tenkes at det også i vår rett foreligger tilsvarende faktiske hindringer som i Aiery-saken.

Et spørsmål er om rettshjelpordningen utgjør en slik hindring. Etter rettshjelploven<sup>58</sup> kan det innvilges fri rettshjelp både i og utenfor rettergangen, se lovens kapittel III og IV.

Forutsetningen er at søkeren fyller de økonomiske vilkårene i § 8 jfr § 10. Videre krever §§ 13 og 17 at saken har så stor personlig velferdsmessig betydning at det er rimelig at det offentlige bistår med rettshjelp. Tilleggsskattutvalget antar at bestemmelsene i rettshjelploven ivaretar retten til advokatbistand som følger av EMK.<sup>59</sup> Justisdepartementet har imidlertid gått inn for at det skal føres streng praksis når det gjelder bistand i skattesaker, fordi skattesaker har generelt lavere velferdsmessig betydning, og det dessuten er vid adgang til forvaltningsmessig overprøving.<sup>60</sup> Skattesaker vil således i de aller fleste tilfeller være avskåret fra rettshjelpsordningen, og adgangen til domstol blir i enkelte tilfeller kun illusorisk. Men rettshjelpsloven må tilpasses kravene EMK stiller. Dersom skattyter selv ikke har midler, og rettferdighetens interesse krever det, antas det at rettshjelp må innvilges selv om man ikke fyller de øvrige vilkår i rettshjelpsloven.<sup>61</sup>

#### 4.3.3 Avgjørelse innen rimelig tid

EMK artikkel 6 nr 1 stiller visse krav til tempo i saksbehandlingen av både sivile saker og straffesaker. Men konvensjonen operer ikke med skarpe grenser for hvor lang saksbehandlingstiden kan være før det foreligger et konvensjonsbrudd. Kravet er at avgjørelsen må treffes innen ”rimelig tid.” Vurderingen er således skjønnsmessig.

---

<sup>58</sup> Lov av 13. juni 1980 nr 35

<sup>59</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 144.

<sup>60</sup> Se NOU 2003:7 s.144 med henvisning til Rundskriv G-73/96

<sup>61</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 144

Konvensjonspraksis viser at de avgjørende momenter i vurderingen, er når fristen begynner å løpe, når den avbrytes og hvilke krav som stilles til fremdriften.<sup>62</sup>

I straffesaker løper fristen i utgangspunktet fra det tidspunkt overtrederen anses som siktet. I vår rett anses man som siktet når kompetent påtalemyndighet har erklært ham for siktet, eller man faktisk har innledet forfølgning ved retten eller det anvendes tvangsmidler mot ham, jfr strpl § 82. Tilleggsskatt har, som nevnt, tradisjonelt ikke vært klassifisert som straff i norsk rett, og således aldri fulgt straffeprosessloven, men egne saksbehandlingsregler i lignl. Selv om tilleggsskatt nå er straff i konvensjonens forstand, må det likevel legges til grunn at reglene i straffeprosessloven ikke skal anvendes i tilleggsskattesaker, se punkt 4.4. Når straffesiktelse foreligger i tilleggsskattesaker, må derfor avgjøres på grunnlag av praksis fra EMD og Høyesterett.

Høyesterett uttalte i Rt. 2000.996 at det sentrale spørsmål vedrørende siktelsestidspunktet er når skattyter ”mottok underretning fra ligningsmyndighetene om at det kunne være aktuelt å ilegge ham tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomme forhold, eller når han på annen måte anses for å være vesentlig berørt av tiltak fra ligningsmyndighetene eller andre myndigheter i forhold til forhøyd tilleggsskatt.” Konvensjonsorganene har i flere saker kommet til at blant annet pågrep, formelt varsel om forfølgning eller påbegynt etterforskning har medført siktelse.<sup>63</sup> Siktelsestidspunktet avhenger etter dette av hvilke tiltak som kommer først i tid. For varselets del har Høyesterett har presisert at det kreves at skattyter er informert om at en ”administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan være aktuelt for nærmere angitte overtredelser som skattyteren anses for å ha begått” for at varselet skal utgjøre en siktelse.<sup>64</sup> Det stilles her visse minimumskrav til varselets innhold.

Til tross for at viss faktiske inngrep i konvensjonspraksis har ført til status som siktet, medfører ikke ordinære kontrolltiltak mot skattyter siktelse. Ordinære kontrolltiltak har ikke til formål å oppnå straffefellelse, og inngår ikke som et ledd i forfølgningen. Som

---

<sup>62</sup> Se Møse, s. 360.

<sup>63</sup> Se eksempelvis Corigliano vs Italy og Öztürk vs Germany

<sup>64</sup> Se Rt. 2000.996.



hovedregel kan derfor ligningsmyndighetene henvende seg til skattyter, be om tilleggsopplysninger og iverksette ordinære kontrolltiltak for å kontrollere riktigheten av opplysninger, uten at fristen etter art 6 begynner å løpe.<sup>65</sup>

Art 6 definerer som sagt ikke hva som utgjør rimelig tid. Konvensjonsorganene gjorde det imidlertid tidlig klart at hva som er rimelig tid, dvs hvilke krav det bør stilles til fremdriften avhenger av en sammensatt vurdering av sakens kompleksitet, individuelle forhold og myndighetenes forhold.<sup>66</sup>

Momentet om sakens kompleksitet knytter seg til sakens faktiske og juridiske forhold. Generelt kan det sies at man tillater lenger saksbehandlingstid i kompliserte saker enn i enklere saker. I Neumeister-saken<sup>67</sup> aksepterte f.eks domstolen at avgjørelse fortsatt ikke forelå etter syv år, men denne saken var forholdsvis komplisert, noe som tillot lenger saksbehandling. Ligningssaker er en sakstype som ofte kan ha kompliserte problemstillinger og faktum, hvilket kan legitimere forholdsvis lang saksbehandlingstid. Men det finnes uansett grenser for hva som er akseptabel saksbehandlingstid. I Rt. 2000.996 kom Høyesterett, etter en gjennomgang av Hozee-avgjørelsen,<sup>68</sup> til at 11 år innebar en krenkelse, mens 8 år krevde en forklaring på hvorfor saksbehandlingen krevde så lang tid. Faktum i denne saken var ikke særlig komplisert selv om skatteunndragelsen var betydelig. 8 års saksbehandlingstid ble dermed funnet i strid med konvensjonen, slik at man nok normalt må legge til grunn vesentlig kortere saksbehandlingstid enn 8 år.

Trekker saksbehandlingen ut som en følge av skattyteres egne forhold, er det på det rene at det ikke medfører krenkelse av rimelig tid-kravet. Forsøker skattyter å trenere saksbehandlingen, kan han ikke senere påberope seg at myndighetene har overtrådt kravet til rimelig tid.<sup>69</sup> Men ligningsmyndighetene kan ikke påberope seg at skattyter benytter seg

---

<sup>65</sup> Jfr Rt. 2000.996, Saunders vs UK og Fayed vs UK

<sup>66</sup> Se Møse, s. 361, Neumeister vs Austria, Boddaert vs Belgium, Patifis m.fl vs Greece, og Ringeisen vs Austerria.

<sup>67</sup> Neumesiter vs Austria

<sup>68</sup> Hozee vs The Netherlands.

<sup>69</sup> Se Møse, s. 362.

av tilgjengelige rettsmidler. Noe annet er det hvis skattyter benytter seg av rettsmidlene kun med det formål å hale ut tiden.<sup>70</sup>

Forsinkelser som kan føres tilbake til statens forhold, må staten påta seg ansvaret for, men svarer ikke for andre forhold. Det er myndighetene som har ansvaret for sakens fremdrift, og de må organisere behandlingsapparatet slik at saksbehandlingstiden ligger innefor konvensjonens krav til rimelig tid. Det er typisk der saken blir liggende en tid hos forvaltningen uten at noe skjer, at krenkelse forekommer. Eksempelvis kan Rt. 2000.996 nevnes, der saken ble liggende fra januar 1993 til januar 1995 uten at man foretok seg noe. Som begrunnelse for det lange oppholdet anførte staten at skattereformen i 1992 og dataproblemer, medførte en vanskelig arbeidssituasjon ved ligningskontoret. Dette var forhold staten måtte ta ansvar for. Høyesterett slo fast at når saksforholdet ikke var mer komplisert enn her, og saken hadde blitt liggende så lenge hos ligningsmyndighetene på grunn av deres interne forhold, var saksbehandlingen ikke avsluttet i rimelig tid.

Tidsfristen avbrytes når det er truffet endelig vedtak eller rettskraftig dom i siste instans. Det vil si at klagefristen må være utløpt eller at klagen må være ferdigbehandlet i klageinstansen. Er saken brakt inn for en domstol, avbrytes fristen når ankefristen er ute, eller anken er avvist eller ferdig behandlet i ankeinstansen, jfr strpl § 50 og tvml § 161.

I tillegg kan det være et moment i vurderingen hva som står på spill for klageren.<sup>71</sup>

For ligningsmyndighetene innebærer dette at man ikke kan la saken drøye for lenge, selv om man skulle mangle tilstrekkelig kapasitet. Hvor lang tid man har til rådighet i den enkelte sak, kan det vanskelig sies noe generelt om. Det må imidlertid kunne forventes at man forholdsvis raskt fatter vedtak i saker som hyppig opptrer og der faktum er tilnærmet likt og oversiktlig. Men en viss tid til undersøkelser, etc må man også i slike tilfeller tilkjenne ligningsmyndighetene. Kravet til rimelig tid, kan ikke tilsidesette andre rettssikkerhetsgarantier man har etter konvensjonen, slik som retten til kontradiksjon og begrunnede vedtak. Kravet om avgjørelse innen rimelig tid er bare en av mange garantier konvensjonen tillegger skattyter, og det er disse som til sammen sikrer at saksbehandlingen

---

<sup>70</sup> Slik var forholdet i *Ringeisen vs Austria*.

<sup>71</sup> Se *H vs UK*

blir forsvarlig. En rettighet etter EMK kan således ikke innskrenke en annen. Dette medfører at kravet om avgjørelse innen rimelig tid ikke kan tolkes så snevert at de øvrige rettighetene ikke ivaretas på en tilfredsstillende måte. Behovet for hurtighet og effektivitet må veies mot behovet for grundighet og rettssikkerhet. Det er dermed i stor grad overlatt til saksbehandlerens eget skjønn å avgjøre hva som er rimelig saksbehandlingstid i saken. Det er formodentlig bare nå i de første årene etter at art 6 har blitt anvendelig i tilleggsskattesaker at dette kan skape problemer for saksbehandlingen. Med tiden får man etter sigende behandlet tilstrekkelig mange saker til at man danner seg et bilde av hva som er rimelig tid i ulike typer saker. I tillegg vil man ha uttalelser og retningslinjer fra overordnede organer å støtte seg til. Likevel vil det nok i enkelte tilfeller dukke opp saker som skiller seg så markant fra mer normale saker, at man av og til vil være i tvil om hva som er rimelig saksbehandlingstid. Og selv om det danner seg mer eller mindre presedenser for hva som er rimelig tid i forskjellige tilfeller, må man ha klart for seg at man som hovedregel må basere avgjørelsen på en konkret vurdering av sakens kompleksitet, skattyters forhold og myndighetenes forhold. Det blir i slike saker mindre rom for å bygge på tidligere praksis og retningslinjer, slik det er vanlig å gjøre i forvaltningen.

#### 4.3.4. Vern mot selvinkriminering

Vernet mot selvinkriminering beskytter den siktede mot å måtte bidra til egen domfellelse. Prinsippet omfatter både rett til å nekte forklaring, og rett til å nekte å bidra med andre bevis i saken. EMK art 6 uttrykker ikke noe forbud mot selvinkriminering, slik FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter gjør. EMD har imidlertid innfortolket et slikt vern i art 6.<sup>72</sup> Også norsk rett inneholder forbud mot inkriminering, se bla strpl §§ 90, 91, 230, 232 og 123. Men disse bestemmelsene gjelder bare for straffesaker. Som tidligere nevnt følger tilleggsskattesaker lignls regler. I vår ligningsrett er det ikke noe forbud mot selvinkriminering og forklaring avgitt til et forvaltningsorgan skulle derfor i prinsippet kunne anvendes i en straffesak. Straff etter lignl kap 12 har derimot blitt behandlet etter strpl, slik at inkrimineringsvernet har vært til stede i slike saker. Funke-dommen taler imidlertid for at inkrimineringsvernet må få anvendelse ved forvaltningsbehandlingen.

---

<sup>72</sup> Prejudikatet var Funke vs France. Se også Saunders vs UK

Funke var mistenkt for å ha overtrådt fransk valuta og tollovgivning. Han ble av myndighetene pålagt å fremlegge dokumenter man mistenkte ham for å ha, som bevis i saken. For hver dag han ikke fremskaffet dokumentene, ble han ilagt en mindre bot. EMD fastslo at forsøk på å fremtvinge opplysninger fra siktede på denne måten, innebar et brudd på art 6. I Rt. 1994.610 tillot likevel Høyesterett til tross for resultatet i Funke-saken, at forklaringer avgitt til prismyndighetene ble brukt i en senere straffesak. Retten la til grunn at EMD i Funke-dommen bare tok stilling til at det var ulovlig å bøtelegge Funke for å tvinge ham til å fremlegge dokumentene. Hvorvidt det er konvensjonsstridig å fremlegge dette som bevis i en senere straffesak, tok man etter rettens syn ikke stilling til.<sup>73</sup> Høyesterett bygger her på en innskrenkende tolking av Funke-dommen. For når det er ulovlig å fremtvinge opplysninger, må det innebære at opplysninger man allerede har fremtvunget heller ikke kan brukes som bevis.<sup>74</sup>

Det må legges til grunn at Høyesterett i dag trolig ville kommet til et annet resultat enn de gjorde i 1994. EMDs avgjørelse i Saunders-saken,<sup>75</sup> viser at det vil være en krenkelse av konvensjonen om forklaringer avgitt til et forvaltningsorgan tillates brukt i senere straffesak. Tiltalte i Saunders-saken var direktør for Guinness-bryggeriet, og hadde i sterk konkurranse med andre bryggerier greid å kjøpe opp et selskap. For å forhindre at aksjene tapte verdi, ble det igangsatt et støttekjøp i strid med selskapslovgivningen. I retten benektet klageren at han hadde hatt kunnskap om støttekjøpet, hvilket var i strid med forklaringer han tidligere i saken hadde avgitt til forvaltningsinspektørene.

Påtalemyndigheten forsøkte da å bruke hans tidligere forklaringer til å svekke hans troverdighet, noe klageren protesterte mot. Forklaringene ble ansett for å være en tilståelse som utgjorde en vesentlig del av påtalemyndighetens anførsler, og domstolen kom til at det var en krenkelse av konvensjonen å bruke opplysningene på en slik måte. Det ble også uttalt at andre bemerkninger som fremkommer under tvang og som er ment å tale til

---

<sup>73</sup> Se Rt. 1994.610 på side 618-19.

<sup>74</sup> Dommen er kritisert av Jo Hov i Rettergang I, s. 57.

<sup>75</sup> Saunders vs UK.

tiltaltes fordel, kan omfattes av forbudet. Det avgjørende blir således hvordan man bruker opplysningene i straffesaken.<sup>76</sup>

Dette taler for at det i utgangspunktet ikke lenger er adgang til å benytte opplysninger siktede er tvunget til å komme med i forvaltningssaken i en straffesak. En annen løsning ville innebære en uthuling av selvinkrimineringsforbudet. Kjennelsen i Rt. 2003.1814, innebærer muligens en liten avgrensning av resultatet i Saunders-saken. Politiet hadde her foretatt samtaler med en mistenkt for promillekjøring. Tiltalte hevdet at rapporten fra samtalene ikke kunne fremlegges i retten fordi han ikke var gjort kjent med sin rett til ikke å forklare seg. Under henvisning til Rt. 2003.549 kom Høyesterett til at det ikke er i strid med inkrimineringsvernet at tjenestemenn under og etter pågripelsen har samtaler med siktede for å avklare om det er grunnlag for etterforskning. Men glir samtalene over i avhør, må tiltalte gjøres oppmerksom på retten til å forholde seg taus. Til tross for at politiet i avhøret ikke hadde gjort tiltalte oppmerksom på retten til ikke å forklare seg, kom Høyesterett til at bruk av forklaringene ikke var i strid med inkrimineringsvernet. Det avgjørende er at man på ethvert trinn av saken har blitt gitt anledning til å bestride og føre motbevis mot det aktuelle beviset.<sup>77</sup>

Et interessant moment er fra hvilket tidspunkt skattyter kan påberope seg inkrimineringsvernet i art 6. Det avgjørende må være det tidspunkt han anses som siktet i konvensjonens forstand. Art 6 forutsetter at det foreligger "criminal charge" for at man skal være beskyttet. Har man ikke tatt skritt som medfører siktelse, kan skattyter altså ikke nekte å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter under henvisning til art 6. Hovedreglen er at skattyter må ha mottatt konkret varsel om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge ham tilleggsatt. Men skattyter kan også anses som siktet før varsel er gitt, dersom ligningsmyndighetene har en klar mistanke om skatteunndragelse, og derfor pålegger ham å medvirke til undersøkelse etter lignl § 4-10.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Se dommens avsnitt 67-76

<sup>77</sup> Jfr Rt. 2003.1814

<sup>78</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 137

I henhold til lignl kap 4, har skattyter opplysningsplikt om egne forhold. En slik plikt synes i utgangspunktet i direkte konflikt med selvinkrimineringsforbudet i art 6.

Tilleggsskattutvalget finner imidlertid ikke at en *generell* opplysnings og selvangivelsesplikt er i konflikt med EMK, selv om brudd på opplysningsplikten kan straffesanksjoneres etter ligningsloven. Inkrimineringsvernet beskytter hovedsaklig mot å bli tvunget til å avgi forklaring om egne *straffbare forhold* og å bidra til fremskaffelsen av bevis for slike forhold.<sup>79</sup> I JB-saken<sup>80</sup>, fastslo domstolen at det avgjørende er om det brukes ”methods of coercion or oppression in defiance of the will of the person charged”. En generell plikt til å inngi opplysninger om økonomiske forhold kommer således ikke automatisk i konflikt med inkrimineringsvernet, da hovedformålet er å oppnå korrekt ligning av skattyteren, ikke å tvinge ham til å bidra til egen domfellelse.<sup>81</sup> Konvensjonen tillater også at man retter forespørsler og oppfordringer om forklaring til skattyter.<sup>82</sup> Det er således ikke i strid med konvensjonen at skattyter ved ligningsbehandlingen pålegges en alminnelig opplysningsplikt etter lignl § 4-1, jfr § 4-2 til 4-4, eller at han oppfordres til å komme med opplysninger etter lignl § 4-8. Følgelig kan ikke selvinkrimineringsvernet påberopes ved innlevering av selvangivelse eller ved administrativ kontrollundersøkelse. Opplysningsplikten i lignl § 4-1 gjør seg også gjeldende under sanksjonssaken, dvs etter man har blitt siktet i konvensjonens forstand. Dersom skattyter etter å ha blitt varslet, forstår at beregningsgrunnlaget er feil, har han fortsatt plikt til å opplyse dette til ligningsmyndighetene etter § 4-1. I realiteten pålegger man da siktede å gi opplysninger som kan gi grunnlag for ytterligere sanksjonering. I en slik situasjon vil man etter alt sigende ikke kunne gi tilleggsopplysninger uten å bidra til egen straffefellelse eller ytterligere forfølgning. Funke og Saunders avgjørelsene taler imidlertid for at inkrimineringsvernet i visse tilfeller inntre allerede før man er siktet. Riksadvokaten legger, i tråd med uttalelser i NOU 2003:15 s 190, til grunn at hvis formålet med pålegget til skattyter er å avklare om det er grunnlag for politianmeldelse, inntre vernet allerede i

---

<sup>79</sup> Se NOU 2003:7 s. 138

<sup>80</sup> JB vs Switzerland.

<sup>81</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 138

<sup>82</sup> Dette underbygges av *Serves vs France*.

starten av saken. Selvinkrimineringsvernet er således til hinder for at § 4-1 kommer til anvendelse i tilleggsskattesaker.<sup>83</sup>

I henhold til lignl § 4-10 kan skattyter pålegges å medvirke til undersøkelse. Etterkommes ikke pålegget, kan han i tillegg til rettighetstap etter lignl § 8-2 og § 9-2, straffes etter § 12-1 litra d. Selv om EMDs praksis viser at ikke alle former for press omfattes av forbudet mot selvinkriminering, er § 4-10 av en slik karakter at den må omfattes. Lignl § 4-10, jfr § 12-1 litra d, gjør det straffbart å ikke medvirke til undersøkelser skattemyndigheten iverksetter, og det er nettopp slikt press på etterforskningsstadiet EMD har funnet utilbørlig. §12-1 litra d er en alvorligere reaksjon enn tilleggsskatt, slik at man her bruker en strengere straffereaksjon til å sikre skattyters samarbeid i tilleggsskattesaken. Fra det tidspunkt skattyter er siktet, kan ikke ligningsmyndighetene lenger kreve at han medvirker til undersøkelse med trussel om straff hvis pålegget ikke etterkommes.<sup>84</sup> Saunders og Funke dommene viser at man også forut for siktelsestidspunktet, må være forsiktige med hvilke metoder man anvender for å fremskaffe bevis i saken.

For ligningsmyndighetene medfører art 6 at mulighetene til å sikre opplysninger blir innskrenket. En tenkelig løsning for å avhjelpe dette, er å samle inn flest mulig opplysninger fra skattyter før han blir siktet, men trolig er det begrenset hva man får samlet inn uten bruk av særskilte midler. Og har ligningsmyndighetene opptrådt på en slik måte at skattyter blir siktet før man får samlet inn opplysninger og bevis, er man avskåret fra annet enn å oppfordre skattyteren til å forklare seg. En konsekvens av dette er at man i fremtiden minst mulig grad bør basere saken på forklaringer og bevis skattyter selv pålegges å fremlegge. I stedet bør man basere seg mest mulig på frivillighet, og ligningsmyndighetene bør gis ytterligere muligheter til å sikre bevis i saker om tilleggsskatt. Tilleggsskattutvalget går inn for en slik utvidet adgang til bevissikring tilsvarende den man har i konkurranseloven § 6-2 (nå konkurranseloven § 25).<sup>85</sup> Man får da en effektiv adgang til å fremskaffe opplysninger uten at skattyters rett til ikke å inkriminere seg krenkes.<sup>86</sup> Når

---

<sup>83</sup> Se Riksadvokatembetets påtegningsark av 20/12-05

<sup>84</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 138

<sup>85</sup> Konkurranseloven 1993 ble erstattet av ny konkurranselov i 2004.

<sup>86</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 139 flg

tilleggsskatt nå er straff, taler i det hele tatt sterke reelle hensyn for at man styrker adgangen til å fremskaffe bevis uten skattyterens medvirkning. Ligningsmyndighetene bør, hvertfall i de grovere tilfellene, få adgang til å kreve vitner ført og adgang til ransaking og beslag slik man har etter straffeprosessloven. Når man kan foreta slike undersøkelser ved mistanke om skattesvik, bør det også være tillatt i saker om forhøyd tilleggsskatt.

Bestemmelsene krever den samme graden av skyld, hvilket taler for at man bør kunne bruke til dels samme etterforskningsmetoder uavhengig av hvilke offentlig organer som utfører undersøkelsene. Ved å gi ligningsmyndighetene andre virkemidler for å skaffe bevis, unngår man ubehaglige konflikter med konvensjonens inkrimineringsvern.

Etter dagens system er man i stor grad avhengig av skattyterens bidrag ved saksbehandlingen, slik at vernet mot selvinkriminering kan utgjøre en vesentlig skranke ved bevisinnsamlingen. I sin ytterste konsekvens kan det forårsake at en del skattytere går fri på grunn av bevisets stilling, noe som ville være meget uheldig.

#### 4.3.5. Kontradiksjon – retten til innsyn i sakens dokumenter.

Kontradiksjonsprinsippet fremkommer ikke eksplisitt av ordlyden i EMK art 6, men er innfortolket i "fair trial" – begrepet. Kontradiksjonsprinsippet er av konvensjonsorganene formulert som at hver av partene må gis anledning til å oppnå kunnskap om, og kommentere anførsler og bevis fra motparten. Både muntlig og skriftlige forhandlinger omfattes av prinsippet.<sup>87</sup> I forhold til tilleggsskattesaker er spørsmålet hvilke krav som må stilles til skattyters rett til innsyn i saksdokumentene.<sup>88</sup> Hvordan kontradiksjonen skal ivaretas er opp til nasjonal rett å avgjøre, så lenge det sørges for at man får en reell mulighet til å bli kjent med og kommentere anførsler og bevis i saken.<sup>89</sup> Om dette ivaretas tilfredsstillende i norsk rett, må avgjøres ved en gjennomgang av de aktuelle bestemmelsene i lignl.

I lignl er det kontradiktoriske prinsipp for tilleggsskattens del ivaretatt i § 3-4 og § 10-2 (5). § 3-4 omhandler kun retten til dokumentinnsyn, mens § 10-2 (5) fastslår at skattyter før

---

<sup>87</sup> Se blant annet *Brandstetter vs Austria* og *Bulut vs Austria*

<sup>88</sup> Se NOU 2003:7 s. 141.

<sup>89</sup> Se Møse s. 342.



tilleggsskatten fastsettes skal varsles og gis en passende frist til å uttale seg. Men retten etter § 10-2 har liten selvstendig betydning dersom man ikke har kunnskap om hvilke opplysninger ligningsmyndighetene sitter på. For den enkelte skattyter er det nok derfor lignl § 3-4 som blir den viktigste regelen. I henhold til dennes 1. ledd har ”skattyteren rett til å bli gjort kjent med saksdokumenter som angår hans ligning.” Men fra dette generelle utgangspunkt er det gjort en rekke unntak i lignl § 3-4 (2).

Spørsmålet er om lignl § 3-4 (2) kommer i konflikt med skattyters kontradiktoriske rettigheter etter art 6. Som allerede nevnt, vil EMK i konfliktilfeller gå foran nasjonale regler, jfr mrl § 3. Hvilke krav som generelt stilles til innsyn i dokumentene synes imidlertid mer eller mindre uavklart i konvensjonspraksis.<sup>90</sup> Spørsmålet er berørt i Bendenoun-avgjørelsen.<sup>91</sup> Det forlås her ikke krenkelse av konvensjonen ved at franske ligningsmyndigheter ikke hadde latt skattyteren få innsyn i alle sakens dokumenter i en forholdsvis omfattende sak når han ikke hadde angitt konkrete grunner for at han måtte se akkurat disse dokumentene. Dommen synes derfor å forutsette at det foreligger en plikt for forvaltningen til å forelegge saksdokumentene, men bare der man begrunner hvorfor det er nødvendig med innsyn for å kunne ivareta kontradiksjonen. Dette taler for at lignl § 3-4 ikke lenger kan få anvendelse fullt ut i tilleggsskattesaker, noe som også underbygges av tilleggsskattutvalgets uttalelser i deres utredning til finansdepartementet.<sup>92</sup>

Hvor langt de konkrete unntakene i 2. ledd står seg i forhold til EMK art 6, må vurderes separat.

Lignl § 3-4 (2) litra a kan ikke stå seg fullt ut i forhold til EMK. Bestemmelsen medfører at man ikke kan påberope seg retten til dokumentinnsyn før spørsmålet dokumentet gjelder er avgjort i første instans. Når kontradiksjonsprinsippet krever at man skal ha innsyn i skriftlige dokumenter for å ivareta sine interesser i saksbehandlingen, vil det si at man må ha adgang til dokumentene før ligningsmyndighetene fatter vedtak. Formålet med prinsippet

---

<sup>90</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 68

<sup>91</sup> Bendenoun vs France

<sup>92</sup> Se NOU 2003:7 s. 141

er jo at man skal ha mulighet til å påvirke utfallet av saken, hvilket denne bestemmelsen ikke ivaretar.

Også lignl § 3-4(2) litra b står i et vanskelig forhold til kontradiksjonsprinsippet. Bestemmelsen gjør innsynsretten betinget av at skattyter svarer på spørsmål etter lignl kap 4. EMDs tolkning av art 6 i Bendenoun-avgjørelsen viser derimot at innsynsretten er ment å være ubetinget dersom dokumentet er avgjørende for å ivareta ens kontradiktoriske rettigheter. Skattyter må i slike tilfeller gis innsyn uavhengig om han har svart på spørsmål etter lignl kap 4.

Litra c synes derimot å være mer i harmoni med art 6. Bestemmelsen retter seg mot dokumenter som er utarbeidet av ligningsmyndighetene i forbindelse med saksbehandlingen, og inngår ikke i bevismaterialet mot skattyteren. Den tilsvarende forvaltningsloven § 18 (2), og man må kunne bygge på praksis omkring denne i vurderingen av hvilke dokumenter som kan unndras innsyn. Man må også til en viss grad kunne bygge på de løsninger strpl § 242 og § 264 gir for innsynsretten i tradisjonelle straffesaker.<sup>93</sup> Praksis knyttet til strpl § 264 har uttrykkelig slått fast at tiltalte og hans forsvarer ikke kan kreve å se alle typer dokumenter knyttet til saken. For eksempel har interne etterforskningsdokumenter vært unntatt.<sup>94</sup> Det samme gjelder innstillinger fra et underordnet organ til et overordnet som skal treffe avgjørelse i saken.<sup>95</sup> Etter dette må ligningsmyndighetene kunne holde tilbake dokumenter som utelukkende er ment til intern bruk, uten at det oppstår konflikt med art 6. Men ligningsmyndighetene kan ikke unndra dokumenter fra innsyn ved å betegne dem som interne hvis de i realiteten ikke er det. Internt er dokumentet først og fremst der det har karakter av å være et «internt arbeidsdokument» som skal inngå som et ledd i de overveielser som fører fram til et vedtak, ikke et stykke slutført saksbehandling som inngår som et etablert og nå definitivt gitt premiss for selve avgjørelsen.<sup>96</sup> Som eksempel kan nevnes siktelsesdokumenter. Statsadvokaten utarbeider f.eks siktelsesdokumenter i en drapssak, som oversendes

---

<sup>93</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 141

<sup>94</sup> Jfr Rt. 1991.491 og Rt .1991.1142

<sup>95</sup> Jfr Rt. 1993.1077.

<sup>96</sup> Definisjonen er lagt til grunn av Bernt i note 455 til fvl § 18 i Karnov

Riksadvokaten, som formelt tar ut tiltale. Man må således se hen til innholdet når man avgjør om dokumentet er internt. Av dette følger det at man som regel ikke vil ha behov for å se interne dokumenter for å kunne ivareta sine kontradiktoriske rettigheter. Når man ikke har noe velbegrunnet behov for å se slike dokumenter, oppstår det heller ikke konflikt med art 6.<sup>97</sup>

Bendenoun-avgjørelsen får også betydning i forhold til litra d, som gir hjemmel for å holde tilbake dokumenter som ikke har hatt eller vil få selvstendig betydning for noen ligningsavgjørelse. Bestemmelsen tar først og fremst sikte på dokumenter og opplysninger skattyter selv har kommet med, og som han derfor kjenner til.<sup>98</sup> Kjenner han innholdet, er det lite praktisk å kreve innsyn. Men andre dokumenter kan prinsipielt omfattes. Når dokumentene ikke har hatt eller kan få selvstendig betydning ved noen ligningsavgjørelse, kan man heller ikke bergunne innsyn som nødvendig for å kunne ivareta sine kontradiktoriske rettigheter. Bendeoun-avgjørelsen tilsier derfor at bestemmelsen ikke er i konflikt med art 6.

Etter Lignl § 3-4 (2) litra e har man ikke rett til innsyn dersom hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollvirksomhet tilsier det. Bestemmelsen er imidlertid i forarbeidene tolket slik at den ikke skal komme til anvendelse i forhold til hensynet til ligningsarbeidet vedrørende pågjeldende skattyter. Det er bare i tilfeller der man nekter innsyn på grunn av ”hensynet til ligningsarbeidet for øvrig,” at bestemmelsen kommer til anvendelse.<sup>99</sup> Man skal etter dette ikke kunne unndra dokumenter fra skattyter på grunn av hensyn knyttet til hans sak. Bestemmelsen er så langt i harmoni med konvensjonen. Men etter vår rett kan man altså unndra dokumentet når det begrunnes i hensynet til ligningsarbeidet for øvrig. Når skattyter regnes som siktet etter konvensjonen, kan dette ikke opprettholdes. Kan skattyter begrunne at dokumentene er nødvendige for kontradiksjonen, kan ikke ligningsmyndighetene holde dem tilbake på grunn av hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollvirksomhet.

---

<sup>97</sup> Se Bendenoun vs France

<sup>98</sup> Se Harboe m.fl, s. 124

<sup>99</sup> Se Karnov, Note 73 til ligningsloven § 3-4 litra e

EMK antas imidlertid ikke å være til hinder for å nekte innsyn når saken befinner seg på etterforskningsstadiet, dersom innsyn kan skade etterforskningen. En slik regel tar bare sikte på å utsette innsynsretten til et senere tidspunkt i saken. Slik er reglene i den alminnelige straffeprosessen, jfr strpl § 242. Selv om strpl ikke gjelder i ”etterforskningen” av tilleggsskattesaker, (jfr punkt 4.4.) er det nærliggende i så like tilfeller å trekke paralleller fra den alminnelige straffeprosess. Hensynet til lik behandling av straffesaker taler for at det til en viss grad er legitimt å trekke paralleller til alminnelig strafferett og straffeprosess.<sup>100</sup> Når saken er ferdig etterforsket og tiltale er reist, er hovedregelen at man har krav på fullt innsyn, jfr strpl § 264.<sup>101</sup> Forutsetningen for å la en slik regel komme til anvendelse i saker om tilleggsskatt, er at ligningsmyndighetene i rimelig tid før de fatter vedtak, må la skattyter få tilgang til dokumentene, slik at han kan komme med sine bemerkninger.

Når det gjelder innsyn i de underliggende dokumenter<sup>102</sup> som ligningsmyndighetene bygger sine vurderinger på, er det noe usikker hvor langt innsynsretten strekker seg. Det er særlig forholdet til taushetsbelagte opplysninger som her er aktuelt. At det ikke kan gis innsyn i taushetsbelagte opplysninger er sikker rett, og følger av lignl § 3-13. Skattyter får da ikke anledning til å imøtegå de opplysninger man ønsker å bygge vedtaket på. Konsekvensen av dette blir at ligningsmyndighetene i slike tilfeller trolig ikke kan ilegge skattyter tilleggsskatt basert på de taushetsbelagte opplysningene, da man ikke kan frata skattyteren sine kontradiktoriske rettigheter. Den som har krav på taushet kan imidlertid forespørres om han gir tillatelse til innsyn i dokumentene.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> Høyesterett har i det senere vært tilbøyelige til å la visse strafferettslige og straffeprosessuelle prinsipper komme til anvendelse i tilleggsskattesaker, hvilket viser at parallelltrekking kan være legitimt, se Rt. 2006.333 og 2006.593.

<sup>101</sup> Se NOU 2003:7 s. 141

<sup>102</sup> Dokumenter forvaltningen bygger sine vurderinger på, f.eks andre skattyteres ligninger, opplysninger om formuesforhold etc.

<sup>103</sup> Se NOU 2003:7 s. 141

#### 4.3.6. Rett til advokatbistand

I henhold til art 6 nr 3 litra c, har den som er siktet i en straffesak rett til å la seg representere av en forsvarer. Spørsmålet er hvordan dette skal praktiseres i norske tilleggsskattesaker. Tilleggsskatten ilegges som nevnt administrativt, og systemet skiller seg derfor noe fra det vanlige virkeområdet til art 6, som er behandling i et judisielt uavhengig organ. Det finnes ingen dommer fra EMD som konkret angår retten til vederlagsfri forsvarer under ligningsbehandlingen av skattesaken. I Harper-saken<sup>104</sup> uttalte imidlertid EMD at "The court recalls in this connection that, even if the primary purpose of article 6, as far as criminal matters are concerned, is to ensure a fair trial by a "tribunal" competent to determine "any criminal charge", it does not follow that the Article has no application to pre-trial proceedings." Det fremkommer av dette at EMD ikke utelukker at retten til å la seg bistå av en forsvarer også gjelder ved saksbehandling utenfor de tradisjonelle domstolene. For eksempel har domstolen kommet til at artikkel 6 også gjelder ved påtalemyndighetens etterforskning av det straffbare forhold.<sup>105</sup> Selv om en del av sakene har angått etterforskning av alvorlige kriminelle handlinger og derfor ikke direkte kan ses i sammenheng med tilleggsskattesaker, viser EMDs praksis at det ikke er noe krav om domstolsbehandling for å anvende art 6. Det avgjørende for om man har rett til å la seg bistå, bør være om reaksjonen anses som straff i konvensjonens forstand, ikke hvilket organ som avgjør saken eller hvilke prosessformer som følges. Dette taler for at retten til forsvarer også gjelder under ligningsmyndighetenes behandling av tilleggsskattesaker. Selv om det ikke foreligger noe prejudikat, må man likevel på grunnlag av dette legge til grunn at skattyter har rett til å la seg bistå av forsvarer ved forvaltningsbehandlingen av saken. Skattyters rett til å la seg bistå av advokat på alle trinn av saksbehandlingen følger også av lignl § 3-2. Bestemmelsen gir dog bare rett til å la seg bistå av advokat, den gir ikke rett til vederlagsfri bistand. Det problematiske i vår rett, blir således å avklare hvorvidt skattyter har krav på vederlagsfri forsvarer

---

<sup>104</sup> Harper vs UK.

<sup>105</sup> Se blant annet John Murray vs UK, Imbrioscia vs Switzerland og Daud vs Portugal.

Retten til bistand av forsvarer i art 6, medfører heller ikke at man automatisk har krav på en vederlagsfritt. Art 6 nr 3 litra c, stiller som vilkår at man ikke har midler til å dekke forsvarerutgiftene selv, og at "rettferdighetens interesse" krever at skattyter bistås av en forsvarer. Sistnevnte moment betyr at det må foretas en konkret vurdering av anklagens alvor, hvor komplisert saken er og skattyterens subjektive forhold.<sup>106</sup> Det sentrale spørsmål blir således om det er nødvendig for å sikre en rettferdig rettergang at retten til en vederlagsfri forsvarer utvides til også å omfatte ligningsmyndighetenes behandling av saken. Mangel på EMD praksis gjør spørsmålet mer eller mindre åpent, og det er vanskelig å gi sikre løsninger.<sup>107</sup> Konvensjonspraksis om bistand under etterforskningen, har som nevnt, omhandlet etterforskning av alvorlige kriminalsaker, og kan følgelig vanskelig sammenlignes med tilleggsskattesaker.<sup>108</sup> Man må etter dette foreta en konkret vurdering av om rettergangen som helhet fremstår som rettferdig uten bistand av vederlagsfri forsvarer.

Rettferdighetsvurderingen må basere seg på saksbehandlingsreglene i lignl og de konkrete saksforholdene.<sup>109</sup> Saksbehandlingsreglene finnes hovedsakelig i lignl kap 3. Av særlig interesse er veiledningsplikten i § 3-1, 2 pkt. Bestemmelsen pålegger ligningsmyndighetene å informere skattyter om både materielle og prosessuelle forhold og regler, samt hvordan man vanligvis forholder seg til tilsvarende saker. Ligningsmyndighetene er her pålagt en rekke av de oppgaver som en forsvarer ivaretar, hvilket medfører at det blir mindre behov for forsvarer i tilleggsskattsaker, forutsatt at veiledningsplikten blir tilfredsstillende utført og skattyter selv er i stand til å ivareta sine interesser. Om man har forsvarer har således liten betydning, og offentlig betalt forsvarer er ikke påkrevd for å sikre en rettferdig rettergang. Men det ligger en viss begrensning i at plikten ikke gjelder lenger enn arbeidssituasjonen tillater det, jfr lignl § 3-1, 2 pkt. Har det aktuelle ligningskontor stor arbeidsmengde, faller veiledningsplikten bort. Skattyter har da langt dårligere muligheter til å ivareta sine interesser. Er saken komplisert, eller skattyters subjektive forhold tilsier det,

---

<sup>106</sup> Jfr Møse, s. 380, NOU 2003:7 s. 144

<sup>107</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 77

<sup>108</sup> Jfr NOU 2003:15 s. 109

<sup>109</sup> Se NOU 2003:7 s. 77

bør staten stille vederlagsfri forsvarer til rådighet der ligningskontoret ikke har kapasitet til veiledning. I flertallet av sakene er nok imidlertid de fleste normale skattytere i stand til å ivareta sine interesser uten at rettergangen blir urettferdig.

Behovet for advokat under ligningsbehandlingen svekkes også av at rettigheten ivaretas under domstolsbehandlingen av saken. Dette følger av at Høyesterett i Rt. 2002.509 fastslo at domstolene i tilleggsskattesaker har full kompetanse, og at det ikke er adgang til å avskjære nye bevis under den rettslige overprøvingen. Følgelig vil det sjelden være nødvendig med forsvarer på det offentlige bekostning under ligningsbehandlingen av saken for å sikre at saksbehandlingen som helhet fremstår som rettferdig.<sup>110</sup> EMD har på sin side ikke tatt stilling til spørsmålet. Domstolens praksis om retten til vederlagsfri forsvarer i forkant av rettergangen har i stor grad dreid seg om retten til forsvarer i politiavhør i mer alvorlige straffesaker, noe som gjør at de har liten overføringsverdi til tilleggsskattesaker.<sup>111</sup>

Ser man veiledningsplikten i sammenheng med rettens kompetanse i tilleggsskattesaker, kan det imidlertid sies at det strider mot rettferdighetens interesse at man ikke får offentlig betalt forsvarer ved ligningsbehandlingen av saken. Hovedregelen må nok derfor være at skattyter ikke har krav på vederlagsfri forsvarer ved ligningsbehandlingen, men at det kan innvilges i spesielle tilfeller. Sanksjonsutvalget har slått fast at reglene i rettshjelploven fyller de krav EMK stiller i de tilfeller der dette er rimelig.<sup>112</sup> Men i tilleggsskattesaker må nok vilkårene for å kunne kreve rettshjelp etter rettshjelploven tolkes noe mer liberalt, slik at de ikke er til hinder for vederlagsfri forsvarer der art 6 gjør det påkrevd.

#### 4.3.7. Varsel fra ligningsmyndighetene – innhold og formkrav

Hvilke krav som stilles til varsel om tilleggsskatt, fremkommer av lignl § 10-2 nr 5.

Bestemmelsen krever at skattyter skal varsles med en passende frist til å uttale seg. Dette blir likevel ikke mer enn et utgangspunkt, da lignl må suppleres med de rettigheter som art

---

<sup>110</sup> Se NOU 2003:7 s. 77

<sup>111</sup> Se NOU 2003:15 s. 109

<sup>112</sup> Se NOU 2003:15 s. 198

6 gir skattyter. I henhold til EMK skal skattyter varsles om siktelsen straks på et språk han forstår og i detalj, om grunnen til og innholdet i siktelsen mot ham.

At siktede skal underrettes i detalj om grunnen til og innholdet i siktelsen, innebærer at varselet må forfattes slik at det rimelig klart fremkommer at ligningsmyndighetene mener at det er grunnlag for å ilegge ham ordinær eller forhøyd tilleggsskatt, samt hvilke faktiske forhold de mener å kunne basere reaksjonen på. Altså må varselet redegjøre for det faktiske grunnlaget, hvordan handlingene rettslig sett karakteriseres, beregningsgrunnlaget, hvilken prosentsats som vurderes brukt, samt hvilken bestemmelse i ligningsloven som gir hjemmel for tilleggsskatten.<sup>113</sup>

Selv om EMK ikke krever det, taler reelle hensyn for at det opplyses om retten til å forholde seg taus i varselet om tilleggsskatt. Ellers blir det vanskelig for skattyter å få kunnskap om retten, og han kan lett komme til å forklare seg om ting han ellers ikke ville gjort. Selvinkrimineringsforbudet ville da lett blitt uthulet. Også veiledningsplikten i lignl § 3-1 taler for at man underretter om taushetsretten i varselet.

Art 6 krever videre at skattyter varsles på et språk han forstår. I de fleste tilfeller vil skattyter forstå norsk, men gjør han ikke det, gir konvensjonen skattyter krav på varsel på et språk han forstår. Problemet er at ligningskontoret i de fleste tilfeller som involverer fremmedspråklige skattytere, ikke har kunnskap den enkeltes språkforståelse, noe som kompliserer språkvalget. I utgangspunktet må det derfor legges til grunn at varselet sendes på norsk. Dersom skattyter ikke forstår innholdet, må han henvende seg til ligningskontoret for å få det oversatt, hvis familie eller venner ikke kan bistå med oversettelse.<sup>114</sup>

EMK stiller imidlertid ingen formkrav til varselet. I prinsippet kan varselet gis både muntlig og skriftlig. Hensynet til notoritet tilsier likevel at varsel bør gis skriftlig. I motsatt fall ville man i en tvist måtte forholde seg til partenes muntlige utsagn i spørsmål knyttet til varselet. Det vanlige i ligningspraksis er nok også at varselet er skriftlig, slik at dette ikke vil medføre noen drastisk omlegging av praksis.

---

<sup>113</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 142.

<sup>114</sup> Se NOU 2003:7 s. 143



#### 4.4. Forholdet til prosessreglene.

I utgangspunktet skal alle straffereaksjoner behandles etter bestemmelsene i straffeprosessloven, jfr strpl § 1. Tilleggsskatt er som nevnt tradisjonelt ikke ansett som straff i vår rett, og har ikke vært behandlet etter straffeprosessuelle regler. Men når tilleggsskatten nå karakteriseres som straff, oppstår spørsmålet om det samtidig medfører et krav om behandling i straffeprosessuelle former. Den som er gjenstand for strafferettslig forfølgelse, har krav på rettigheter som de sivilprosessuelle reglene ikke ivaretar på en tilfredsstillende måte. Dessuten kan det offentlige ha behov for å foreta inngrep overfor skattyter som lignl ikke gir hjemmel for. Dette taler for å anvende strpl i tilleggsskattesaker.

EMK inneholder ikke noe uttrykkelig krav om behandling etter nasjonal straffeprosess. Kravet i art 6 er at rettergangen skal være rettferdig. Spørsmålet er således om rettergangen fremstår som rettferdig selv om man ikke anvender strpl. EMD har ikke tolket "fair trial" begrepet i art 6 som at man er nødt til å følge straffeprosessuelle regler for at rettergangen skal være rettferdig. I Bendenoun-dommen<sup>115</sup> konkluderte EMD med at tilleggsskatt kan ilegges administrativt under forutsetning av at det er adgang til å få overprøvd vedtaket ved en domstol. Domstolen uttalte i avsnitt 46 at "... Contracting States must be free to empower the Revenue to prosecute and punish them (skattyterne), even if the surcharges imposed as a penalty are large ones. Such a system is not incompatible with article 6 of the Convention so long as the taxpayer can bring any such decision affecting him before a court that affords the safeguards of that provision." Hvilke prosessregler som skal anvendes ved behandlingen i retten, sies det derimot ikke noe om. Så lenge rettergangen fremstår som rettferdig, er det derfor i stor grad opp til statene å utforme prosessreglene og saksgangen i tilleggsskattesaker. Vårt system med administrative reaksjoner er således ikke i strid med EMK, da skattytere som er misfornøyd med ligningsvedtaket kan bringe saken inn for retten til overprøving i sivilprosessuelle former. Heller ikke Grunnloven oppstiller

---

<sup>115</sup> Se Bendenoun vs France

noe forbud mot at et forvaltningsorgan ilegger sanksjoner når det er adgang til rettslig overprøving ved domstolene.<sup>116</sup>

#### 4.5. Beviskravene

Det faktum at tilleggsskattesaker ikke har vært ansett som straff i vår rett, medfører at beviskravene i slike saker er lavere enn i straffesaker. Tilleggsskattsaker har fulgt sivilprosessuelle regler, hvor det er tilstrekkelig å bevise sannsynlighetsovervekt. Kravet om sannsynlighetsovervekt er også hovedregelen i forvaltningsprosessen.<sup>117</sup> I straffesaker kreves det langt høyere grad av sikkerhet enn i sivile saker. Man operer der med et skjerpet krav til bevisene. Når det gjelder grunnbetingelsene for straffbarhet, gjelder in dubio pro reo regelen fullt ut, hvilket vil si at tvilen skal komme tiltalte til gode. For å straffedømme tiltalte, må det være hevet over rimelig tvil at tiltalte er skyldig.

Når tilleggsskatt nå er straff i konvensjonens forstand, er det grunn til å reise spørsmål om det må stilles høyere krav til bevisene i slike saker, jfr EMK art 6 nr 2. Art 6 nr 2 stiller imidlertid ingen krav til bevisenes styrke. Men på grunnlag av ”Pfunders”<sup>118</sup>-saken og etterfølgende praksis fra konvensjonsorganene,<sup>119</sup> mener Sanksjonsutvalget at art 6 nr 2 som hovedregel oppstiller et strengt beviskrav.<sup>120</sup> Konvensjonspraksis er imidlertid ikke entydig, og Tilleggsskattutvalget legger til grunn at nyere praksis fra EMD bekrefter at konvensjonen ikke stiller krav til bevisene.<sup>121</sup> I Trojanowski og Rogosz-saken<sup>122</sup>, konkluderte eksempelvis EMD med at: ”Moreover, while article 6 of the convention guarantees the right to a fair hearing, it does not lay down any rules on the admissibility of evidence or the way it should be assessed, which are therefore primarily matters for regulation by national law and the national courts.” Spørsmålet synes etter dette noe uavklart. Men siden Tilleggsskattutvalget i sin utredning legger vekt på nyere avgjørelser

---

<sup>116</sup> Se NOU 2003:15 s.186

<sup>117</sup> Jfr Rt 1999.14. Se også NOU 2003:7 s.36 og NOU 2003:15 s. 81

<sup>118</sup> Austria vs Italy (Pfunders)

<sup>119</sup> Blant annet Barbera m.fl vs Spain og Västberga taxi vs Sweden

<sup>120</sup> Jfr NOU 2003:15 s.108

<sup>121</sup> NOU 2003:7 s.74

<sup>122</sup> Trojanowski and Rogosz vs Poland

enn Sanksjonsutvalget, og at de særskilt behandler tilleggsskatt, taler mye for å legge deres syn til grunn. Den enkelte stat står i så måte fritt til å regulere beviskravene i tilleggsskattesaker.

Det er lite som tyder på at man har funnet det nødvendig å skjerpe beviskravene i tilleggsskattesaker. De fleste rene tilleggsskattesaker som har vært behandlet siden 2002, synes å legge til grunn samme beviskrav som tidligere. Tilleggskattutvalget går også i sin utredning inn for en videreføring av hovedregelen om sannsynlighetsovervekt.<sup>123</sup> I Rt. 1999.14 uttalte Høyesterett at bruk av straffeprosessuelle beviskrav i rettslig overprøving av en forvaltningssak, er så spesielt at det ”krever en særlig forankring i loven eller dens forarbeider.” Særlige hensyn kan likevel medføre at det stilles strengere krav til bevisene enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Alvorligheten av sanksjonen er et eksempel på et slikt særlig hensyn. Selv om en reaksjon kan få store økonomiske konsekvenser for skattyter, la flertallet i Rt. 1999.14 til grunn at store, økonomiske tap i seg selv ikke er noen tungtveiende grunn for å skjerpe beviskravet.<sup>124</sup> Selv om tilleggsskatten i en del saker kommer opp i store summer, er altså ikke det nok til å begrunne en skjerpelse av beviskravene.

Effektivitetshensyn taler dessuten med stor styrke mot at det stilles krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Høyere beviskrav antas å øke arbeidet med hver sak, hvilket kan medføre økt saksbehandlingstid og nedsatt fremdrift. Ligningssystemet er et masseforvaltningssystem, og derfor bør det være adgang til å ilegge tilleggsskatt når det er mer sannsynlig at man er skyldig enn at man ikke er det.<sup>125</sup>

Hovedregelen om sannsynlighetsovervekt anses således fortsatt som gjeldende rett, både i forvaltningens og rettens behandling av tilleggsskattesaker. Men i Rt. 2006.333 ordla Høyesterett seg på en måte som kan tolkes som at det må stilles strengere krav til bevisene. Høyesterett uttalte i avsnitt 66 at når det dreide seg om rene tidfestingsfeil, må bevisvurderingen ta preg av at tilleggsskatt er å anse som straff. Dommen er forholdsvis ny,

---

<sup>123</sup> Se NOU 2003:7 s. 127

<sup>124</sup> Jfr NOU 2003:15 s. 82

<sup>125</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 127

så det er foreløpig usikkert hvilken vekt og betydning uttalelsene vil få. Men det skal bemerkes at Høyesterett de siste to årene har hatt en tendens til å trekke inn strafferettslige prinsipper i tilleggsskattesaker, noe som kan tyde på at det i fremtiden kan skje forandringer.

For straffesaker etter lignl § 12-1, gjelder fortsatt prinsippet om at rimelig tvil skal komme tiltalte til gode.

#### 4.6. Forholdet til EMK P7-4.

Som gjennomgangen av plenumsavgjørelsene viser, har P 7-4 spilt en betydelig rolle i ligningsretten de senere årene. Problemet er imidlertid å klarlegge hvor langt vernet i P7-4 strekker seg. Spørsmålet er når ilagt tilleggsskatt eller straff sperrer for ytterligere forfølgning, og når det kan ilegges ytterligere sanksjoner?

Slik systemet fungerte forut for 2000, skapte dette ikke problemer. Det var vanlig praksis at man reagerte med både tilleggsskatt og straffesak dersom vilkårene var til stede.

Plenumsavgjørelsene i 2002,<sup>126</sup> medførte at myndigheten måtte forlate dette systemet. Var saken endelig avgjort, var forfølgning i et annet spor utelukket. Det spiller ingen rolle hvilken reaksjon som kom først, og om de følger straffeprosessuelle former i nasjonal rett.<sup>127</sup> Begge reaksjonsformer er straff etter konvensjonen, slik at det ene vil utelukke det andre uansett hvilken rekkefølge sanksjonene kommer i. Avgjørelsene har også fått betydning for andre rettsområder, slik som tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven og tollovgivningen.<sup>128</sup> Slik var situasjonen frem til 9. november 2006, da Høyesterett avsa kjennelse i tannteknikker-saken.<sup>129</sup> Men det må presiseres at kjennelsen ikke er mer enn en klargjøring av at det dobbeltsporede system i lignl ikke strider med P7-4 der det anvendes ordinær tilleggsskatt og straff. Ingen av plenumsavgjørelsene i 2002 avgjorde spørsmålet om illeggelse av ordinær tilleggsskatt viker sperrende. Slik virkning ble imidlertid lagt til

---

<sup>126</sup> Rt. 2002.557 og 2002.497

<sup>127</sup> Se Storbråten vs Norway, s. 17

<sup>128</sup> Jfr Rt. 2003.1376

<sup>129</sup> Rt. 2006.1409

grunn av Riksadvokaten.<sup>130</sup> Høyesterett ga uttrykk for samme syn som Riksadvokaten i Rt 2004.645, men spørsmålet var i denne saken ikke en del av tvisten. Rt 2004.1409 foretar således bare en rettskonstatering, ikke en rettsendring.<sup>131</sup>

Kjennelsen i Rt. 2006.1409 innebærer at man kan gå tilbake til å benytte det dobbeltsporede systemet for ordinær tilleggsskatt. Ligningsmyndighetene kan igjen ilegge skattyter tilleggsskatt på inntil 30%, og deretter reise straffesak mot ham. Dette skyldes som sagt det faktum at Høyesterett i kjennelsen la vekt på EMDs uttalelser i Rosenquist-saken, hvor domstolen presiserte at forskjellene mht skyldkarvet i bestemmelsene gjør at det ikke er samme forhold etter P7-4. I vår rett ilegges ordinær tilleggsskatt på tilnærmet objektivt grunnlag, mens straff og forhøyd tilleggsskatt krever grov uaktsomhet eller forsett, hvilket medfører at bestemmelsene ”differs in their essential elements.”

Høyesterett avgjør i Rt. 2006.1409 bare spørsmålet om ordinær tilleggsskatt. Resultatet og begrunnelsen kan således bare anvendes i forhold til ordinær tilleggsskatt. Man kan ikke bygge på kjennelsen i saker om forhøyd tilleggsskatt eller i saker om tileggsavgift eller tap av retten til trygdeytelser, da disse bestemmelsene stiller høyere krav til skyld enn ordinær tilleggsskatt.<sup>132</sup> For disse reaksjonene er tilstanden uendret. Forhøyd tilleggsskatt kan fortsatt bare behandles i ett av sanksjonssporene. Har skattyter opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig, er det imidlertid ingen ting i veien for at ligningsmyndighetene velger å ilegge ordinær tilleggsskatt i det administrative sporet, for så å anmelde ham til påtalemyndigheten. I en del tilfeller risikerer man altså å bli forfulgt og straffet for samme objektive overtredelse to ganger, uten at det strider mot P7-4.

Høyesterett påpeker i kjennelsens avsnitt 77, at den ikke tar stilling til spørsmålet om ordinær tilleggsskatt etter lignl § 10-2 (1) for å ha gitt uriktige opplysninger stenger for straff etter lignl § 12-1 (1) litra a. I denne saken hadde skattyter unnlatt å levere selvangivelse, hvilket omfattes av lignl § 10-2 (2). Men førstvoterende påpeker imidlertid ”... at ut fra mitt syn på bestemmelsene om tilleggsskatt for unnlatt levering av pliktige

---

<sup>130</sup> Se Riksadvokatens brev til Statsadvokatene og politimesterne av 28/6-2002

<sup>131</sup> Jfr Riksadvokatens brev til statsadvokatene og politimesterne av 26/3-2007

<sup>132</sup> Se blant annet merverdiavgiftsloven § 72, § 73, folketrydloven § 25-12.

oppgaver må løsningen bli den samme.”<sup>133</sup> Selv denne uttalelsen ikke er nødvendig for resultatet i dommen, gir man her sterke indikasjoner på hvordan man ville løst spørsmålet dersom det var blitt reist. Man må derfor gå ut fra at resultatet også gjelder i forhold til lignl § 10-2 nr 1, slik at man også i forhold til denne bestemmelsen kan benytte det dobbeltsporede sanksjonssystemet.

Rt. 2006.1409, avsnitt 79, reiser en ny og uavklart problemstilling i norsk rett. Retten berører her spørsmålet om det stenger for senere straffeforfølgning dersom man under ligningsbehandlingen har tatt opp spørsmålet om ileggelse av forhøyd tilleggsskatt. Saken ga etter Høyesteretts oppfatning ikke foranledning til å gå nærmere inn på spørsmålet, og lar det dermed stå ubesvart. Problemstillingen er aktuell i tre forskjellige situasjoner. For det første har man tilfellene der man gir varsel om forhøyd tilleggsskatt, men isteden benytter alminnelig tilleggsskatt. Men også der man i varsel om ordinær tilleggsskatt informerer om at man vil vurdere om vilkårene for forhøyd tilleggsskatt er tilstede, omfattes av problemstillingen. For det andre har man situasjonen der det er gjort undersøkelser mot forhøyd tilleggsskatt, eller man på annen måte har berørt forholdet uten å røpe det til skattyter. Den tredje situasjonen er der ligningsmyndighetene trekker tilbake vedtak om forhøyd tilleggsskatt for å kunne reise straffesak. Slik var saksforholdet i Isaksen-saken.<sup>134</sup> Det er første gang Høyesterett har berørt problemstillingen som reises i avsnitt 79. De er heller ikke berørt i den sparsomme litteraturen på området. Spørsmålet er således forholdsvis nytt og uavklart i norsk rett.

Hvorvidt straffesak er utelukket der spørsmålet om forhøyd tilleggsskatt er berørt, må avgjøres i det konkrete tilfellet.

#### 4.6.1 Skattyter er varslet om forhøyd tilleggsskatt, men ilegges ordinær tilleggsskatt.

Selv om varsel om forhøyd tilleggsskatt er en siktelse etter konvensjonens art 6, er ikke adgangen til å reise straffesak automatisk avskåret.

---

<sup>133</sup> Rt. 2006.1409

<sup>134</sup> Isaksen vs Norway

I slike situasjoner kan ikke skattyter ha noen berettiget forventning om at saken kun skal avgjøres i forvaltningssporet. Har man utvist forsett eller grov uaktsomhet, må det for skattyter fremtre som rimelig sannsynlig at det vil bli reagert strengt.<sup>135</sup> Varsel er heller ikke noe formelt vedtak, og medfører følgelig ikke noen endelig avgjørelse av saken. Det fremkommer eksplisitt av lignl § 10-2 (5) at varsel sendes før tilleggsskatten fastsettes, hvilket viser at det ikke er fattet noe vedtak når varselet sendes. Poenget er jo også at skattyter skal kunne komme med sine innvendinger *før* man fatter vedtak. Varsel er således ikke mer enn en underretning til skattyter. Det P7-4 beskytter mot, er gjentatt forfølgning, noe som forutsetter at det foreligger endelig vedtak eller rettskraftig dom i den første prosessen, jfr ”again” og ”finally acquitted” i konvensjonsteksten. EMDs avgjørelse i Wassdahl-saken<sup>136</sup> bygger også på en slik tolkning av P7-4. Så lenge det ikke foreligger noen endelig avgjørelse, er P7-4 altså ikke til hinder for at man skifter til et annet sanksjonsspor. Før det er fattet vedtak i saken, kan ligningsmyndighetene normalt treffe enhver beslutning loven gir hjemmel for. Dette tyder på at uttalelser man kommer med i varselet ikke får noen betydning i forhold til P7-4, slik at man står fritt til å reagere med ordinær tilleggsskatt og straffesak isteden.

Men i og med at varsel medfører at man er siktet for forsettlig eller grovt uaktsom overtredelse, er det grunn til å reise spørsmål om ikke dette innebærer en ”henleggelse” av saken i forhold til grovere forhold dersom man ilegger ordinær tilleggsskatt og reiser straffesak isteden? I hvilken grad en henleggelse av en straffesak eller sanksjonssak virker sperrende, synes imidlertid å være noe usikkert. En forutsetning er at ”henleggelsen” er endelig.<sup>137</sup> Man vil i et slikt tilfelle ha vært forfulgt, og forfølgelsen vil i realiteten være vedtatt avsluttet i forhold til forhøyd tilleggsskatt når man vedtar å bruke ordinær tilleggsskatt eller skifter sanksjonsspor. Når et slikt vedtak er endelig, taler mye for at adgangen til å reise straffesak er avskåret.<sup>138</sup> Likevel er det tvilsomt at det syn Skoghøy talte for i TFR i 2003 er korrekt. Allerede i Rt. 2002.557 uttalte mindretallet at P7-4

---

<sup>135</sup> Se NOU 2003:7 s. 163

<sup>136</sup> Wassdahl vs Sweden

<sup>137</sup> Jfr NOU 2003:15 s. 114

<sup>138</sup> Se Skoghøy i Tidsskrift for rettsvitenskap 2003 s. 1

”...beskytter for eksempel ikke mot ytterligere forfølgning dersom saken blir henlagt av påtalemyndigheten”. I Wassdahl-saken konkluderte EMD med at stansing av etterforskning for brudd på skattelovgivningen ikke innebar noen endelig avgjørelse av saken, slik at det ikke var i strid med P7-4 å ilegge tilleggs�katt. Det ble særlig lagt vekt på at ingen dømmende myndighet hadde tatt stilling til spørsmålet og at det teoretisk var adgang til å gjenoppta forfølgningen.<sup>139</sup> Høyesterett hadde et lignende spørsmål til behandling 4. desember 2006.<sup>140</sup> Høyesterett fant at EMDs praksis, og da særlig Wassdahl-saken peker i retning av at henleggelse av en sak ikke kan likestilles med frifinnende dom i P7-4. Retten fant det likevel ikke nødvendig å komme med noen konklusjon, slik at spørsmålet ikke er definitivt avgjort. Likevel antyder man her relativt sterkt hvordan utfallet ville blitt om man tok stilling til spørsmålet. Det er også et sterkt moment at Høyesterett må ta hensyn til EMDs uttalelser ved løsning av rettspørsmål på området. Det er EMDs oppgave å tolke og utvikle konvensjonen<sup>141</sup>, og norske domstoler må legge dens syn til grunn ved tolking av konvensjonen. Når EMD i Wassdahl-avgjørelsen slår fast at henleggelse ikke virker sperrende, taler mye for å legge dette til grunn i norsk rett. Dette underbygges også av Riksadvokaten i brev av 26/3-2007 til statsadvokatene og politimesterne.<sup>142</sup>

#### 4.6.2. Ligningsmyndighetene har gjort undersøkelser mot forhøyd tilleggs�katt.

Av Høyesteretts uttalelse i avsnitt 79 i Rt. 2006.1409, følger det at det ikke nødvendigvis trenger å fremkomme av varselet at man vurderer forhøyd tilleggs�katt. Det kan være at spørsmålet om grov uaktsomhet eller forsett på annen måte er tatt opp under behandlingen av ligningen, uten at det er meddelt skattyter. Både uttalelser og faktiske undersøkelser omfattes av problemstillingen. Spørsmålet er hvilken virkning dette får i forhold til P7-4. Tiltalte i Rt. 2006.1409 påberopte seg at ligningsmyndighetene under behandlingen av saken hadde uttalt seg om hans subjektive forhold på en måte som stenger for senere straffeforfølgning. I avsnitt 75 avviser førstvoterende at dette har noen betydning for saken, da overligningsnemda uttalte seg om tiltaltes bevisst uriktige opplysninger i selvangivelser

---

<sup>139</sup> Se Wassdahl vs Sweden

<sup>140</sup> Se Rt. 2006.1563

<sup>141</sup> Jfr Rt 2002.557

<sup>142</sup> Se Riksadvokatens brev til statsadvokatene og politimesterne av 26/3-2007



han på et senere tidspunkt sendte inn for å få ny overprøving av saken. Disse forhold hadde ingenting med ileggelsen av tilleggsskatt å gjøre. Avsnitt 79 utelukker likevel ikke at man kan bli bundet av forhold i saksbehandlingen, men lar spørsmålet stå ubesvart.

Likevel er det grunn til også her å fremheve at det ikke er fattet noe vedtak om forhøyd tilleggsskatt. Man befinner seg fortsatt på undersøkelsesstadiet, og så lenge man undersøker saken antas det at det ikke er foretatt noe som virker sperrende etter P7-4. I Wassdahl-avgjørelsen uttalte også EMD at når intet judisielt organ har avgjort saken, og det teoretisk er adgang til å gjenåpne etterforskningen, gir P7-4 heller ikke vern mot forfølgning i et annet spor. Så lenge en av forfølgningene ikke er avgjort, verner altså ikke P7-4 skattyter. Det antas derfor at ordinær tilleggsskatt kan benyttes, og forholdet anmeldes, uten hensyn til hvilke undersøkelser ligningsmyndighetene har gjort i forhold til om skyldkravene for forhøyd tilleggsskatt er tilstede.

På grunn av usikkerheten rundt løsningen av spørsmålet, er det imidlertid tilrådelig at ligningsmyndighetene sier minst mulig både i både i saksdokumentene og muntlig. Man bør være nøye med formuleringene og tenke gjennom hva som i realiteten formidles.

#### 4.6.3. Adgangen til å omgjøre vedtak om forhøyd tilleggsskatt

Har ligningsmyndighetene fattet endelig vedtak om forhøyd tilleggsskatt, dvs at klagefristen er ute, kan man ikke uten videre omgjøre til ordinær tilleggsskatt for å få mulighet til å reise straffesak i tillegg. Dette følger dels av regler i lignl, dels av alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper.<sup>143</sup> Lignl § 9-5 slår for sitt virkeområde fast at dersom det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig, kan ligningskontoret ta opp endringsspørsmålet av eget tiltak. Blir det etter vedtaket er fattet oppdaget slike feil, kan vedtaket endres. Foreligger det ikke feil som nevnt i lignl § 9-5, gir bestemmelsen ikke hjemmel for omgjøring. Utenfor virkeområdet til § 9-5, må man falle tilbake på alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper. Det beror da på en interesseavveining om vedtaket kan omgjøres.<sup>144</sup> Skal det kunne omgjøres etter ulovfestede forvaltningsrettslige

---

<sup>143</sup> Se Eckhoff s. 279 og NOU 2003:15 s. 166-167

<sup>144</sup> Jfr Rt. 1954.989 og Rt. 1976.1376

prinsipper, må hensynene for omgjøring veie vesentlig tyngre enn de som taler mot.<sup>145</sup>

Sanksjonsutvalget forutsetter at dersom det dukker opp nye bevis eller omstendigheter, og de internrettslige vilkår for omgjøring er oppfylt og omgjøring ikke hindres av P7-4(2), kan ligningsmyndighetene oppheve vedtaket om administrativ sanksjon og anmelde forholdet.<sup>146</sup>

Finansdepartementet har på sin side, som øverste ligningsmyndighet, uttalt at det ikke er adgang til å omgjøre et endelig vedtak om tilleggsskatt for å kunne reise straffesak mot skattyter.<sup>147</sup> Dersom omgjøringen har til hovedformål å åpne muligheten for straffesak i tilegg, tilsier departementets uttalelse at det ikke kan omgjøres. Det kan imidlertid ikke utelukkes at man kan omgjøre dersom lignl § 9-5 gir hjemmel for det, eller andre grunner medfører at det kan omgjøres med hjemmel i alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper. Her er omgjøringen begrunnet i andre forhold enn at man ønsker å forfølge skattyter i to spor. Hensynet til rettighet tilsier at det i slike tilfeller bør kunne endres, uavhengig av om det medfører at man i etterkant vil kunne benytte det dobbeltsporede system. Det må i så fall anføres særskilte grunner som bygger på andre hensyn enn muligheten for å anvende det dobbeltsporede systemet. Man kan tilsynelatende ikke lenger gjøre som ligningsnemda gjorde i Isaksen-saken, der man først fattet vedtak om å ilegge 60% tilleggsskatt, og så reduserte satsen til 30% for å unngå konflikt med P7-4.<sup>148</sup>

Endelig vedtak i saken er imidlertid ikke til hinder for at det begjæres gjenopptagelse på grunn av nye bevis eller grunnleggende feil ved saksbehandlingen som kunne virke bestemmende på utfallet av saken, jfr P7-4 nr 2. Under slike omstendigheter kan ligningsmyndighetene endre vedtaket uavhengig av om det normalt er utelukket etter nr 1. Men vilkårene for gjenopptagelse vil nok normalt foreligge i et lite mindretall av saker, slik at myndighetene bare unntaksvis kan redde seg på denne reglen.

---

<sup>145</sup> Jfr Eckhoff, s. 279

<sup>146</sup> Se NOU 2003:15 s. 167

<sup>147</sup> Se Finansdepartementets brev til Riksadvokaten av 13. august 2002.

<sup>148</sup> Se Isaksen vs Norway

#### 4.6.4. Inkorporering av tilleggsskatt i boten.

I Rt. 2004.645 banet Høyesterett vei for et nytt system der man ved reaksjonsfastsettelsen i straffesaken inkorporerer tilleggsskatten i boten. Man utmåler altså en samlet økonomisk reaksjon. Dette systemet ble konsekvent benyttet i tilleggskattesaker som kom opp for retten frem til desember 2006. Konsekvensen var at summene ofte ble unormalt høye i slike saker. Selv om boten i teorien bare utgjorde en liten del, ble hele reaksjonen registrert i bøtere registeret og inndrevet som bot. Nå kan de fleste greie å betale en reaksjon på 10000-15000 kroner som boten normalt utgjør, men når man legger til tilleggsskatten blir den samlede økonomiske sanksjonen ofte så høy at enkelte skattytere kan få betalingsproblemer. Når man så i forhold til den samlede reaksjonen fastsetter en subsidiær fengselsstraff, betyr det at en del skattytere kan komme i fengsel på grunn av manglende betalingsevne. Tar man i betraktning at mange ville kunne greid å betale boten isolert sett, er det tilleggsskatten som er årsaken til at disse skattyterne må i fengsel. I vår rett har altså dobbeltstraff-forbudet medført innføring av et slags gjeldsfengsel i tilleggskattesaker. Selv om det ikke strider mot norsk rett, er ordning lite gunstig. I realiteten medfører den en forskjellsbehandling mellom velstående skattytere og mer svakstilte. De med solid økonomi vil i større grad være i stand til unngå fengsel, hvilket er lite heldig ut fra prinsippet om likebehandling. EMK tilleggssprotokoll 4, art 1 slår på sin side fast at gjeldsfengsel er i strid med konvensjonen. Men dette gjelder bare fengsel for manglende evne til å oppfylle kontraktsmessige forpliktelser. Skattekrav faller således utenfor. Selv om den er lite gunstig, kan ikke ordningen anses som konvensjonsstridig.

Rt. 2006.1601 medfører imidlertid at dette systemet ikke lenger kan opprettholdes fullt ut. Når man igjen kan anvende det dobbeltsporede system, faller forutsetningen for å inkorporere tilleggsskatten i boten bort. Tilleggsskatten blir etter dette ikke å inkorporere i boten, men ilegges administrativt utenfor straffesaken. Retten presiserer dog at dette bare gjelder for ordinær tilleggsskatt. For forhøyd tilleggsskatt må man fortsatt bygge på metoden i Rt. 2004.645, og inkorporere tilleggsskatten i boten. Har man opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig risikerer man som ytterste konsekvens å bli fengslet på grunn av manglende betalingsevne.

I en overgangsperiode må imidlertid inkorporeringssystemet fortsatt benyttes for ordinær tilleggsskatt. Høyesterett slo i Rt. 2006.1601 fast at for straffesaker som allerede er reist med påstand som baserer seg på at tilleggsskatten må inkorporeres i boten, bør inkorporeringssystemet benyttes.

## **5. Konklusjon og oppsummering**

Avslutningsvis kan det konkluderes med at det har skjedd betydelige omveltninger på tilleggsskattens område de siste årene. Forandringen skyldes at EMK i 1999 fikk styrket stilling i norsk rett, og at Høyesterett har slått fast at tilleggsskatt er straff i konvensjonens forstand, hvilket har medført at EMK art 6 og P7-4 kommer til anvendelse i tilleggsskattesaker.

Kjennelsen i Rt. 2006.1409 presiserte rettstilstanden ytterligere i forhold til P7-4, men åpnet samtidig døren for en del nye spørsmål som i det foregående er søkt utredet. Det er nå ikke tillatt å ilegge forhøyd tilleggsskatt og samtidig reise straffesak mot skattyter. Etter plenumsdommene av 2002 og Rt. 2004.645, var det sikker forvaltningspraksis at dette også gjaldt i tilfeller der man ila ordinær tilleggsskatt. Plenumskjennelsen i Rt. 2006.1409 innebærer imidlertid at dette ikke lenger er gjeldende rett, og man kan igjen benytte det dobbeltsporede system.

Når det gjelder saksbehandlingsreglene, ivaretar ikke lignl, slik den lyder i dag, fullt ut minimumsrettighetene skattyter har krav på i tilleggsskattesaker. Enkelte av bestemmelsene skaper også konflikt med rettighetene i konvensjonen. Slik situasjonen nå er, må rettsanvenderen vurdere holdbarheten av lignl mot EMK, og supplere loven der den er mangelfull i forhold til konvensjonens krav. Dette medfører at situasjonen blir noe uoversiktlig og til dels vanskelig tilgjengelig for mange av borgerne. Lignl bør derfor revideres. Siden art 6 bare gjelder for tilleggsskatt, er det imidlertid ikke nødvendig med en fullstendig revidering av saksbehandlingsreglene. Tilleggsskattutvalget foreslår å innta rettighetene i art 6 i en egen bestemmelse som bare skal gjelde for behandling av tilleggsskattesaker, et forslag jeg gir min tilslutning til. Det er likevel ikke nødvendig å innta alle rettighetene i art 6, da enkelte av dem passer best i forhold til

domstolsbehandling.<sup>149</sup> Hvilke rettigheter som bør inkorporeres, fremkommer av fremstillingen ovenfor.

Et interessant spørsmål er om enkelte strafferettslige og straffeprosessuelle prinsipper bør få anvendelse i tilleggsskattesaker. Foreløpig er dette noe uklart, men Høyesterett har berørt problemstillingen i noen saker de siste årene.<sup>150</sup> Særlig kan det være aktuelt å innføre forholdsmessighetsprinsippet ved reaksjonensfastsettelsen. Prinsippet kommer i den alminnelige strafferett til uttrykk i straffeloven § 27, som fastslår at det ved utmåling av boten bør tas særlig hensyn til den straffbare handlingens grovhet, dømtes formue og hva han ut fra sine livsforhold antas å kunne greie. Det er en alminnelig oppfatning i en moderne rettsstat at det bør være proporsjonalitet mellom handling og reaksjon, og prinsippet gjør seg også gjeldende i forhold til ileggelse av tilleggsskatt og bot i straffesak. I Rt. 2005.129 fant førstvoterende det ikke forenlig med straffeloven § 27 å inkorporere 50% tilleggsavgift og tilleggsskatt i boten. Det må tas hensyn til personlig økonomi og hvilke andre reaksjoner, som f.eks tilleggsskatt, som idømmes i tillegg når man fastsetter reaksjonen. Dette ble fulgt opp i Rt. 2006.1601, hvor man kom til at det i særlige tilfeller er adgang til å justere for individuelle forhold innenfor rammen av strl § 27. I Rt. 2006.333 uttalte retten i en ren skattesak, at det i dag er sterkt understreket at tilleggsskatt er straff, hvilket medfører at forholdsmessighetsprinsippet bør ha større tyngde. I den siste dommen, Rt. 2006.593, henviste man til Rt. 2006.333, og slo fast at kravet om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon er et sentralt trekk ved konvensjonens straffebegrep. Disse dommene mer enn antyder at det gjelder et prinsipp om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon i tilleggsskattesaker.

Forholdsmessighetsprinsippet antas også å gjelde ved valg av prosentsats ved forvaltningsbehandlingen av saken. En viss forholdsmessighet følger allerede av at loven krever forsett eller grov uaktsomhet for å ilegge forhøyd tilleggsskatt. Men et sanksjonssystem bør søkes utformet slik at det ikke reageres strengere enn behovet tilsier. Det såkalte minste inngreps prinsipp er forankret i forholdsmessighetsbetraktninger og har

---

<sup>149</sup> Se NOU 2003:7 s. 137

<sup>150</sup> Rt. 2005.129, Rt. 2006.333, Rt. 2006.593, Rt. 2006.1601

gyldighet også utenfor den alminnelige strafferett.<sup>151</sup> Høyesterett har også uttalt at når tilleggsskatt er straff etter EMK, vil et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon stå sentralt.<sup>152</sup> Uttalelsene synes å være av generell art, og antas å gjelde også for administrativ reaksjonsfastsettelse. Men et masseforvaltningssystemet som ligningssystemet, skiller seg vesentlig fra straffesystemet. Masseforvaltningssystemer er i stor grad fundert på hensynene til enkelhet og effektivitet. Sanksjonssystemet og saksbehandlingsreglene må tilpasses disse hensynene. Ligningsmyndighetene kan derfor ikke gis samme adgang til å nyansere reaksjonsbruken ved individuelle vurderinger slik som domstolene. Denne forskjellen medfører at ligningsmyndighetene bare bør kunne ilegge økonomiske sanksjoner etter lovbestemmelser som avpasser reaksjonen i forhold til overtredelsen.<sup>153</sup> Det blir derfor en lovgiveroppgave å ivareta forholdsmessighetsprinsippet i forvaltningsbehandlingen av tilleggskattesaker.

I Rt. 2006.333 bemerker Høyesterett ”...at når det er tvil om det dreier seg om rene tidfestingsfeil, må bevisvurderingen ta preg av at tilleggsskatt er å anse som straff.” Også Sanksjonsutvalget tar til ordet for at man i mer alvorlige administrative sanksjonssaker generelt skjerper beviskravene, mens man i enklere saker der man anvender mildere reaksjoner, kan stille normale krav til bevisene.<sup>154</sup> Uttalelsene kan tyde på at man mener at man må gå over til å stille samme krav til bevisene som i straffesaker. Dommen er imidlertid forholdsvis ny, så det er foreløpig usikkert hvilke vekt det vil bli lagt på uttalelsene. I det store flertallet av tilleggskattesaker må man nok derfor inntil videre legge hovedregelen om alminnelig sannsynlighetsovervekt til grunn. Men uttalelsene viser at det kan være i ferd med å skje endringer mot et høyere beviskrav i fremtiden.

Når det gjelder bevisbyrden legger Ot prp nr 29 (1978-79) s. 45 bevisbyrden for unnskyldelige forhold i lignl § 10-3 på skattyter. Uskyldspresumpsjonen i art 6 nr 2 synes umiddelbart å tale for at bevisbyrden isteden legges på ligningsmyndighetene, da det er anklageren som må bevise skylden. Presumpsjonen er imidlertid ikke til hinder for

---

<sup>151</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 86

<sup>152</sup> Se Rt. 2006.333 og Rt. 2006.593

<sup>153</sup> Jfr NOU 2003:7 s. 86 og 136

<sup>154</sup> Jfr NOU 2003:15 s. 185

omvendt bevisbyrde for unnskyldelige forhold.<sup>155</sup> Bevisbyrden blir her omvendt av hva den er i ordinære straffesaker.

I tradisjonell strafferett utgjør legalitetsprinsippet en skranke for hvor meget som kan innfortolkes i lovteksten. I sivilretten har man generelt videre adgang til å innfortolke momenter som ikke tydelig fremkommer av lovteksten, da legalitetsprinsippet ikke står så sterkt. Etter Høyesteretts dom i Rt. 2006.593 antas legalitetsprinsippet å utgjøre en skranke også ved tolking av tilleggsskatt bestemmelsene. Retten kom her til at konvensjonens straffebegrep må ha samme innhold i forhold til "criminal offence" i EMK art 7 som det har i forhold til "criminal charge" i art 6, slik at kravet om lovhjemmel også gjelder for tilleggsskatt. Konsekvensen er at det ikke kan innfortolkes tilleggsvilkår i hjemmelsbestemmelsene som ikke har klar forankring i ordlyden. Selv om det ikke kan leses direkte ut av dommen, synes også Rt. 2006.1367 å bygge på den forutsetning at man ikke kan innfortolke mer enn det som har klar forankring i ordlyden.

Et sentralt spørsmål etter plenumsdommene i 2002 og i Tilleggsskattutvalgets arbeid, var hvorvidt det dobbeltsporede reaksjonssystemet kan, og burde videreføres. Utvalgets flertall finner etter en avveining av de kryssende hensyn, at en videreføring av et dobbeltsporet system best ivaretar disse hensynene.<sup>156</sup> Da Tilleggsskattutvalget ferdigstilte sin utredning var det nok mer tvilsomt om det var mulig å opprettholde det dobbeltsporede system, da det var alminnelig antatt all bruk av tilleggsskatt sperret for forfølgning i et annet spor. Når Høyesterett i Rt. 2006.1409 konkluderer med at ordinær tilleggsskatt ikke virker sperrende i forhold til P7-4, er det nå enda mindre grunn til å forlate det dobbeltsporede systemet ligningsloven legger opp til enn det var da Tilleggsskattutvalget ga sin innstilling. På grunn av dette er det lite trolig at man forlater det dobbeltsporede systemet i lignl med det første.

Slik den faktiske rettssituasjonen er i dag, samsvarer ikke gjeldende rett med lignl. Med dagens situasjon, må man ha trening i bruk av juridisk metode og en god forståelse av EMK, for å få en fullstendig oversikt over gjeldende rett på området. Tiden er vel derfor snart moden for en oppdatering av lovgivningen på området. På en annen side skal det sies

---

<sup>155</sup> Jfr NOU 2003:15 s. 108

<sup>156</sup> Se NOU 2003:7 s. 89

at rettstilstanden har vært under utvikling også i perioden 2002-2006, slik at det nok har vært en fordel å avvete situasjonen. Nå ser det imidlertid ut til at situasjonen har mer eller mindre stabilisert seg, selv om enkelte underspørsmål fortsatt er uavklart. Revidering av lovverket er imidlertid en tidkrevende prosess, slik at man nok må regne med at det fortsatt vil gå noe tid før eventuelle endringer trer i kraft.



## 6. Litteraturliste

### 6.1 Bøker med inntil 3 forfatter.

Møse, Erik, *Menneskerettigheter*. 1. utgave. Oslo, 2002.

Eckhoff, Torstein, *Forvaltningsrett*. 7. utgave ved Eivind Smith. Oslo, 2003

Hov, Jo, *Rettergang I*, Oslo, 1999

Harboe Einar, Kvalgaard Ole, Leikvang Truls, *Ligningsloven med kommentarer*, 5. utgave, Oslo 1998

### 6.2. Artikler i tidsskrifter, årbøker, samleverk

Holmboe, Morten, *Ungdom, ran og dobbeltstraff*, Tidsskrift for strafferett nr 1 2006, s. 39-50

Skoghøy, Jens Edvin A, *Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i Den europeiske menneskerettskonvensjon Protokoll 7 artikkel 4 nr 1 (ne bis in idem)*, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 2003, s. 1

Sæbø Fausa, Jostein. *Det straffbare forholds identitet*. Jussens Venner, hefte 1, 2005, volum 40, s. 41-71.

### 6.3 Kapitler i bøker

Karnov – Norsk lovkommentar, elektronisk utgave: ligningsloven, oppdatert januar 2007

Bernt, Jan Fridhjof, Note 455 til Forvaltningsloven § 18 i Karnov-Norsk lovkommentar, elektronisk utgave, oppdatert januar 2007

### 6.4 Brev, uttalelser, påtegningsark og rundskriv

Brev fra Riksadvokaten til Statsadvokatene og Politimesterne av 28. juni 2002, Ref: Ra 02-195

TGM/HJP/gek 320

Brev fra Finansdepartementet til Riksadvokatembetet av 13. august 2002

Brev fra Riksadvokatembetet til Økokrim, 25. april 2003, Ref: 701/98

Påtegningsark fra Riksadvokatembetet i sak R 04-1796 RØS/atu, 20. desember 2005

Brev fra Riksadvokaten til Politimesterne og Statsadvokatene av 26. mars 2007, Ref: Ra 07-120 MHO/HPJ 320.

Justisdepartementets Rundskriv til rettshjelpolven, *Rundskriv G-73/96*.

## 6.5 Kildehenvisninger:

### 6.5.1 Forarbeider

Norges offentlige utredninger (NOU):

NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m*

NOU 2003:15 *Fra bot til bedring*

Odelstingsproposisjoner (ot.prp):

Odelstingsproposisjon nr 29 (1978-79) *Om ligningsloven og endringer i andre lover*

Odelstingsproposisjon nr 55 (1985-86) *Endringer i lov av 13 juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltningen (ligningsloven)*

### 6.5.2 Lovregister

#### **1902**

Almindelig borgerlig Straffelov (*Straffeloven*) av 22. mai 1902 nr 10.

§ 27

#### **1911**

Lov om skatt av formue og inntekt (*skatteloven*) av 18. august 1911. (**opphevet ved lov nr 14/1999**)

§ 118

§ 121

## **1915**

Lov om rettergangsmåten for tvistemål (*tvistemålsloven*) av 13. august 1915 nr 6.

§ 161

## **1967**

Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (*forvaltningsloven*) av 10 februar 1967

§ 18

Kap VI

## **1969**

Lov om merverdiavgift (*merverdiavgiftsloven*) av 19. juni 1969 nr 66

§ 72

§ 73

## **1980**

Lov om ligningsforvaltningen (*ligningsloven*) av 13 juni 1980 nr 24.

§ 3-1

§ 3-4

§ 4-10

§ 9-5

§ 10-2

§ 10-3

§ 10-4

§ 12-1

§ 12-2

Lov om fri rettshjelp (*rettshjelploven*) av 13. juni 1980 nr 35

§ 11

§ 16

## **1981**

Lov om rettergangsmåten i straffesaker (*straffeprosessloven*) av 22. mai 1981 nr 25

§ 1

§ 50

§ 82

§ 90

§ 91

§ 123

§ 230

§ 232

§ 242

§ 264

### **1993**

Lov om konkurranse i ervervsvirksomhet (*konkurranseloven*) av 11. juni 1993 nr 65, (**opphevet ved lov nr 12 /2004**)

§ 6-2

### **1997**

Lov om folketrygd (*folketrygdloven*) av 28. februar 1997 nr 19

§ 25-12

### **1999**

Lov om styrking av menneskerettighetens stilling i norsk rett (*menneskerettsloven*) av 21. mai 1999 nr 30

§ 2

§ 3

### **2004**

Lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (*konkurranseloven*) av 5. mars 2004 nr 12

§ 25

### 6.5.3 Internasjonale konvensjoner

#### 6.5.3.1. Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms ( Den Europeiske menneskerettskonvensjon)

Artikkel 6: *Rett til en rettferdig rettergang*

Artikkel 7: *Ingen straff uten lov*

Tilleggsprotokoll nr 4 artikkel 1: *Forbudet mot gjeldsfengsel*

Tilleggsprotokoll nr 7 artikkel 4: *Rett til ikke å bli stilt for retten eller straffet to ganger*

### 6.5.4 Norsk rettspraksis

#### 6.5.4.1 Høyesterettsavgjørelser – publisert i norsk rettstidende

Rt. 1954 side 989

Rt.1976 side 1376

Rt.1991 side 491

Rt. 1991 side 1142

Rt. 1993 side 1077

Rt. 1994 side 610

Rt. 1994 side 1244

Rt. 1999 side 14

Rt. 2000 side 996

Rt. 2002 side 497

Rt. 2002 side 509

Rt. 2002 side 557

Rt. 2002 side 1144

Rt. 2002 side 1216

Rt. 2002 side 1271

Rt. 2003 side 549  
Rt. 2003 side 1100  
Rt. 2003 side 1376  
Rt. 2003 side 1750  
Rt. 2003 side 1814  
Rt. 2003 side 1827

Rt. 2004 side 306  
Rt. 2004 side 645  
Rt. 2004 side 1074  
Rt. 2004 side 1368  
Rt. 2005 side 129  
Rt. 2006 side 333  
Rt. 2006 side 593  
Rt. 2006 side 1367  
Rt. 2006 side 1409  
Rt. 2006 side 1489  
Rt. 2006 side 1563  
Rt. 2006 side 1601

## 6.5.5 Internasjonale avgjørelser

### 6.5.5.1 Avgjørelser fra The European Court of Human rights (Den Europeiske Menneskerettighetsdomstol – EMD) og The European Commission of Human rights (Den europeiske menneskerettskommisjon)

*Aiery vs Ireland*, Publications of the European Court of Human Rights, Series A 32 (1979)

*Austria vs Italy (Pfunders-saken)* Comitee of ministers, Strasbourg 23. oktober 1963

*Barbera, Messegué and Jabardo vs Spain*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 16. desember 1988

*Bendenoun vs France*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 25. februar 1994.

*Boddaert vs Belgium*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 12. oktober 1992

*Brandstetter vs Austria*, Publications of the European Court of Human Rights, Series A 211 (1991)

*Bulut vs Austria*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 22. februar 1996

*Campbell and Fell vs The United Kingdom*, Publications of the European Court of Human Rights, Series A 80 (1984)

*Corrigliano vs Italy*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 10. desember 1982

*Daud vs Portugal*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 21. april 1998

*Engel and others vs The Netherlands*, Publications of the European Court of Human Rights, Series A 22 (1976)

*Fayed vs The United Kingdom*, Publications of the European Court of Human Rights, Series A 294-B

*Fischer vs Austria*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 29. mai 2001

*Funke vs Franc*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 25. februar 1993

*Golder vs The United Kingdom*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 21. februar 1975

*Göktaş vs France*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 2. juli 2002

*Gradinger vs Austria*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 23. oktober 1995

*Gradinger vs Austria*, (rapport) The Commission of Human Rights, Strasbourg, 19. mai 1994

*Harper vs The United Kingdom*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 14. september 1999

*H vs The United Kingdom*, Publications of the European Court of Human Rights, Series A 120-B (1987)

*Hozee vs The Netherlands*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 22. mai 1998

*Imbrioscia vs Switzerland*, Publications of the European Court of Human Rights, Series, A 275 (1993)

*Inocencio vs Portugal*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 11. januar 2001

*Isaksen vs Norway* The European Court of Human Rights, Strasbourg, 2. oktober 2003

*Janosevic vs Sweden*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 23. juli 2002

*JB vs Switzerland*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 3. mai 2001

*John Murray vs The United Kingdom*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 28. oktober 1994

*Lauko vs Slovakia*, The European Court of Human Rights, Strasbourg, 2. September 1998

*Neumeister vs Austria*, Publications of the European Court of Human Rights, Series A 8 (1968)

*Mjedle vs Norway*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 1. februar 2007

*Oliveira vs Switzerland*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 30. juli 1998

*Öztürk vs Germany*, The European Commission of Human Rights, Strasbourg 15. desember 1981

*Pafitis and others vs Greece*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 26. februar 1998

*Ponsetti and Chesnel vs France*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 14. September 1999

*Ravensborg vs Sweden*, Publications of the European Court of Human Rights, Series, A 283 B

*Ringeisen vs Austria*, Publications of the European Court of Human Rights, Series, A 13 (1971)

*Rosenquist vs Sweden*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 14. September 2004

*Saunders vs The United Kingdom*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 17. desember 1996

*Serves vs France*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 20. oktober 1997

*Storbråten vs Norway*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 1. februar 2007

*Tomasi vs France*, Publications of the European Court of Human Rights, Series A 256- A (1993)

*Trojanowski and Rogosz vs Poland*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 30. November 1999

*Västberga Taxi Aktieföretag and Vulic vs Sweden*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 23. juli  
2002

*Wassdahl vs Sweden*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 29. November 2005.

*WS vs Poland*, The European Court of Human Rights, Strasbourg 15. juni 1999