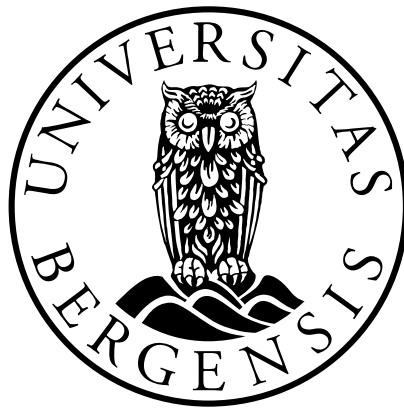


Avgiftssubjektets selvinkrimineringsvern ved ileggelsen av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3

*En redegjørelse for selvinkrimineringsvernets
inntreden og betydning ved avgiftsmyndighetenes
behandling av saker om tilleggsavgift*

Kandidatnummer: 123

Antall ord: 14966



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. desember 2015

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	3
1.1	Tema og problemstilling	3
1.2	Kildebruk og metode.....	4
1.2.1	Kildebruk.....	4
1.2.2	Juridisk metode ved tolkningen av Den europeiske menneskerettskonvensjon	4
1.3	Den videre fremstilling og avgrensning	5
2	Kort om tilleggsavgift.....	7
3	Presentasjon av selvinkrimineringsvernet.....	8
3.1	Innledning	8
3.2	Forankringen i EMK artikkel 6 nr. 1	8
3.3	Sammenhengen mellom tilleggsavgift og selvinkrimineringsvernet.....	9
3.4	Både fysiske og juridiske personer har et selvinkrimineringsvern.....	10
4	Hva beskytter selvinkrimineringsvernet mot?.....	13
4.1	Innledning	13
4.2	Hvilke opplysninger omfattes av selvinkrimineringsvernet?	14
4.3	Hva med opplysninger som er hentet inn før siktelsen?	15
4.4	Har bevisets form betydning for selvinkrimineringsvernets rekkevidde?	17
4.4.1	Forklaringer.....	17
4.4.2	Realbevis	17
4.5	Er selvinkrimineringsvernet absolutt?.....	21
5	Fra hvilket tidspunkt er avgiftssubjektet vernet mot selvinkriminering?	25
5.1	Vilkåret om «criminal charge»	25
5.2	Vilkåret «criminal charge» i relasjon til sak om ileggelse av tilleggsavgift	27
5.3	Avgiftsmyndighetenes adgang til å be om kontrollopplysninger og å foreta stedlig kontroll .	28
5.4	Kontroll hos avgiftssubjektet med bistand fra politiet	33
5.5	Straff som følge av at avgiftssubjektet ikke bidrar til opplysning.....	35
6	Kilder	41
6.1	Lover og forskrifter.....	41
6.1.1	Lover.....	41
6.1.2	Forskrifter.....	41
6.2	Andre lands lover og internasjonale rettskilder	42
6.2.1	Dansk rett	42
6.2.2	Internasjonal rett.....	42
6.3	Norske offentlige dokumenter.....	42
6.4	Rettspraksis.....	43
6.4.1	Domstolspraksis	43
6.4.2	Praksis fra forvaltningen	44
6.5	Praksis fra EMD.....	44
6.6	Litteratur.....	45
6.7	Internett.....	46

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Flere av de norske offentligrettslige lovene pålegger personer en løpende og ukred opplysningsplikt overfor myndighetenes kontrollorganer. Bakgrunnen for en slik plikt er at forvaltningens arbeid ofte innebærer et «masseforvaltningssystem som er helt avhengig av de [private parters] egne opplysninger»¹. Det er også den private personen som er «best å stand til å skaffe de opplysninger som [forvaltningsorganet] trenger for å fastsette»² vedtak. For merverdiavgiftrettens del fremgår en slik plikt ved prinsippet om selvdeklarerer. Selvdeklareringsprinsippet innebærer at det er avgiftssubjektet som er ansvarlig for å beregne og innberette skyldig merverdiavgift.³ Dette synes særlig i merverdiavgiftsloven (mval.) § 15-1, hvor den avgiftspliktige har en løpende plikt til å gi opplysninger i omsetningsoppgaven av eget tiltak.

Denne løpende plikten suppleres med avgiftsmyndighetens kompetanse til å kreve opplysninger fra avgiftssubjektet etter mval. § 16-1 første ledd. Den pålagte opplysningsplikten knytter seg til opplysninger som «kan ha betydning» for avgiftsplikten til en person. Formuleringen innebærer at opplysningene er «egnet som kontrollmiddel for ... avgiftsplikten»⁴. Det er ikke avgjørende at «opplysningene faktisk vil få betydning for den konkrete ... avgiftsplikten»⁵ og det er heller ikke «krav om at det foreligger mistanke om skatteunndragelse»⁶. Avgiftsmyndigheten kan også gjennomføre stedlige kontroller med hjemmel i mval. § 16-6, der avgiftssubjektet samtidig har plikt til å gi opplysninger som i mval. § 16-1 jf. mval. § 16-6 annet ledd. Lovgiver har altså åpnet for en omfattende opplysningsplikt, som i det enkelte tilfelle kan avdekke forhold som tilsier at det foreligger overtredelser av merverdiavgiftsloven.

Opplysningsplikten som pålegges avgiftssubjekter etter merverdiavgiftsloven vil ikke i seg selv innebære et brudd på det menneskerettslige vernet mot selvinkriminering. Det fremgår eksempelvis i avgjørelsen *King* at selvinkrimineringsvernet ikke innebærer et forbud mot å pålegge skattebetalere en opplysningsplikt om økonomiske anliggender. Bakgrunnen er at et effektivt skatte- og avgiftssystem er avhengig av en slik opplysningsplikt.⁷ Det kan imidlertid tenkes at avgiftssubjektet har rett til å nekte å oppfylle opplysningsplikten eller en rett til å nekte bevisføring av opplysninger hentet inn ved en slik plikt, som følge av avgiftssubjektets situasjon.

¹ NOU 2009:4, s. 78.

² Samme sted.

³ Se same sted.

⁴ Prop.141 L, s. 16.

⁵ Samme sted.

⁶ Samme sted.

⁷ Se *King*, «The law» avsn. 2.

I denne avhandlingen skal jeg gjøre rede for tidspunktet selvinkrimineringsvernet får anvendelse, og på den måten betydning for avgiftsmyndighetenes bevissikring, ved illeggelse av tilleggsavgift etter mval. § 21-3.

1.2 Kildebruk og metode

1.2.1 Kildebruk

Den overordnede problemstillingen aktualiseres i stor grad på grunn av Den europeiske menneskerettskonvensjons (EMK) påvirkning på norsk rett. EMK, sammen med praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD), vil derfor utgjøre en betydelig del av kildematerialet. Praksis fra EMD har med tiden blitt svært omfattende og det er derfor «viktig å analysere denne for å bestemme både rekkevidden av og innholdet i de aktuelle bestemmelsene»⁸.

EMKs betydning for forvaltningsreaksjoner, som eksempelvis tilleggsavgift, er utførlig drøftet i forbindelse med endringer i og anvendelsen av lover som inneholder en slik kompetanse for forvaltningen. Sammen med lovtekst, vil derfor forarbeider, uttalelser fra departementene og norsk rettspraksis, være sentrale rettskilder. Videre har juridisk teori tatt for seg problemstillinger i tilknytning til EMK og forvaltningsreaksjoner. Juridisk teori vil derfor også være en strakt rettskilde.

Når det gjelder norsk praksis, har jeg valgt å referere til saker fra alle rettsinstanser fordi praksis rundt tema foreløpig ikke er særlig omfattende. Høyesterettspraksis skal imidlertid tillegges størst vekt og vil derfor også vies størst plass. For øvrig vil avgiftsmyndighetenes praksis også være relevant.

1.2.2 Juridisk metode ved tolkningen av Den europeiske menneskerettskonvensjon

EMK med enkelte tilleggsprotokoller gjelder som norsk lov jf. menneskerettsloven § 2 nr. 1. Når det oppstår motstrid mellom konvensjonens bestemmelser og bestemmelser i annen lovgivning, følger det av menneskerettsloven § 3 at konvensjonens bestemmelser skal gå foran.

Som ved anvendelsen av annen norsk lovtekst, skal domstolen foreta en selvstendig tolkning av reglene i konvensjonen.⁹ Norske rettsanvendere skal ta utgangspunkt i den samme metoden som EMD ved tolkningen, men med den begrensning at det er EMD som har som oppgave å utvikle EMK.¹⁰ Ved tolkning av konvensjonen skal det derfor tas utgangspunkt i tolkningsprinsippene som er kodifisert i artikkel 31 til 33 i Wien-konvensjonen, som er de tolkningsregler EMD selv anvender.

Som andre konvensjoner, er EMK inngått mellom medlemsstatene, slik at konvensjonsteksten har sentral betydning ved anvendelsen av konvensjonen.¹¹ EMK skiller seg fra andre traktater når den ikke

⁸ Berg, s. 28.

⁹ Se Rt-2002-557 (Dobbeltstraff I-saken), s. 565.

¹⁰ Se Dobbeltstraff I-saken, s. 565 og Rt-2000-996 (Bøhler-dommen), s. 1007.

¹¹ Se bl.a. Aall 2011, s. 36-37.

først og fremst regulerer forholdet mellom to eller flere stater, men i stedet gir rettigheter og friheter til enkeltpersoner i medlemsstatene.¹² For å sikre en enhetlig praktisering av konvensjonen, slik at individene i de ulike medlemsstatene har de samme rettighetene og frihetene, skal tolkningen ta utgangspunkt i en autonom forståelse av konvensjonsteksten,¹³ samtidig som formålsbetraktninger får stor vekt ved konvensjonstolkningen.¹⁴ Det autonome tolkningsprinsipp innebærer at de sentrale ordene og uttrykkene har en selvstendig betydning,¹⁵ uavhengig av hvordan disse er forstått i nasjonal rett, og det er konvensjonsorganenes forståelse som skal legges til grunn. I tillegg til en formålsrettet og autonom forståelse av rettighetene, vil EMDs avgjørelser ha stor betydning ved tolkningen.¹⁶ I Bøhler-dommen oppsummeres tolkningen av EMK som at «[n]orske domstoler må forholde seg til konvensjonsteksten, alminnelige formålsbetraktninger og konvensjonsorganenes avgjørelser.»¹⁷

1.3 Den videre fremstilling og avgrensning

Som det fremgår i kapittel 1.1 er avhandlingens overordnede tematikk selvkrimineringsvernets inntreden og vernets betydning i behandlingen av saker om tilleggsavgift etter mval. § 21-3. Tilleggsavgift er en reaksjon som skattekontorene kan ilegge avgiftssubjektene direkte, altså uten å gå gjennom påtalemyndigheten. I den videre fremstillingen skal jeg kun behandle forholdet mellom tilleggsavgift og selvkrimineringsvernet i relasjon til sakens behandling i forvaltningen.

Jeg skal kort gjøre rede for vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift i avhandlingens kapittel 2. Og i kapitlene 3 og 4 skal jeg gjennomgå selvkrimineringsvernets hjemmel, innhold og materielle rekkevidde.

Et avgjørende spørsmål for avgiftssubjektets selvkrimineringsvern, er fra hvilket tidspunkt avgiftssubjektet er innehaver av et slikt vern. Spørsmålet behandles i kapittel 5. Etter en gjennomgang av vilkåret for anvendelsen til selvkrimineringsvernet, skal jeg vurdere hvorvidt ulike former for kontrolltiltak og reaksjoner, kan medføre at selvkrimineringsvernet får betydning i saksbehandlingen. Vurderingen av vernets inntreden begrenses til tiltak og reaksjoner rettet mot avgiftssubjektet i egenskap av å være avgiftssubjekt.

I kapitlene 5.3 og 5.4 vurderer jeg avgiftsmyndighetenes kontrolltiltak. I forlengelsen av avgiftsmyndighetenes kontrolltiltak, stiller jeg også spørsmål i kapittel 5.5 om reaksjoner rettet mot avgiftssubjektet, som følge av unnlatt medvirkning til kontroll, kan medføre at selvkrimineringsvernet får anvendelse i relasjon til en fremtidig sak om tilleggsavgift.

¹² Se Aall 1996, s. 13 og Dobbeltstraff I-saken, s. 565.

¹³ Se Aall 2011, s. 37.

¹⁴ Se bl.a. Jebens, s. 58.

¹⁵ Se Jebens, s. 54.

¹⁶ Se Dobbeltstraff I-saken, s. 566.

¹⁷ Bøhler-dommen, s. 1007.

2 Kort om tilleggsavgift

Merverdiavgiftsloven gir avgiftsmyndighetene¹⁸ ulike hjemler til å reagere overfor avgiftssubjektet når det ikke oppfyller sine plikter etter loven. Virksomhet, som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret¹⁹ på grunn av virksomhetens aktivitet²⁰, er avgiftssubjekter og bundet av de regler som følger av merverdiavgiftsloven jf. 1-3 første ledd bokstav d jf. mval. kap. 2.

For å sikre at avgiftssubjektet foretar korrekt beregning og innberetning av merverdiavgift, kan avgiftsmyndigheten ilegge en forvaltningssanksjon i form av tilleggsavgift. Tilleggsavgiften innebærer et pønalt tillegg til den opprinnelige avgiftsplikten forutsatt at de objektive og subjektive vilkårene i mval. § 21-3 første ledd er oppfylt. Det fremgår av bestemmelsen at:

«Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd.»

Det objektive vilkåret innebærer en overtredelse av merverdiavgiftsloven eller tilhørende forskrifter. Vilkaoret kan formuleres som et spørsmål om opplysningene i avgiftssubjektets omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig.²¹ Etter mval. § 21-3 annet ledd er det i utgangspunktet²² uten betydning om overtredelsen er begått av subjektet selv eller «medhjelpere», typisk ansatte eller eksterne rådgivere.²³ Det subjektive vilkåret forutsetter at avgiftssubjektet må ha opptrådt med skyld ved overtredelsen og ordlyden tilsier at simpel uaktsomhet er tilstrekkelig. I tillegg til at det må foreligge feil ved omsetningsoppgaven begått med uaktsomhet eller forsett, er det et krav om at feilen har eller kunne ha påført staten et økonomisk tap.

Avgiftsmyndighetene avgjør med skjønn hvorvidt tilleggsavgift skal ilegges og hvilken størrelse tillegget skal ha jf. ordlyden «kan» og LE-2011-42229.

¹⁸ Se mval. kap. 12.

¹⁹ Se mval. kap. 14.

²⁰ Aktivitet som medfører registreringsplikt eller som innebærer mulighet til frivillig registrering, er omsetning og/eller uttak av varer og/eller tjenester over en viss tid og av et visst omfang, se mval. kap. 2 og legaldefinisjoner i mval. § 1-3.

²¹ Se Gjems-Onstad/Kildal, s. 618.

²² Avgiftssubjektet er likevel ikke ansvarlig der medhjelperen har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig, forutsatt at avgiftssubjektet ikke har samme grad av skyld jf. MVA-håndboken pkt. 21-3.5.

²³ Se Gjems-Onstad/Kildal, s. 620.

3 Presentasjon av selvinkrimineringsvernet

3.1 Innledning

Rettigheten som omtales som et selvinkrimineringsvern i norsk rett, er av EMD formulert som:

«respecting the will of an accused person to remain silent and presupposes that the prosecution in a criminal case seeks to prove the case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused ...»²⁴

Selvinkrimineringsvernet inneholder følgelig to elementer; en rett til å forholde seg taus og en rett til ikke å inkriminere seg selv. Kjernen av vernet er med andre ord at en person ikke skal utsettes for tvang til å avgi forklaring eller tvinges til å foreta andre handlinger som kan bidra til egen domfellelse.

Det kan diskuteres om EMD deler selvinkrimineringsvernet i to og skiller mellom retten til ikke å inkriminere seg selv og retten til å forholde seg taus,²⁵ siden det ikke nødvendigvis er noen automatisk sammenheng mellom rettighetene.²⁶ EMD har imidlertid presisert at domstolen konsekvent har holdt fast ved at retten til ikke å inkriminere seg selv, hovedsakelig gjelder en respekt for den siktedes vilje til å forholde seg taus.²⁷ Dette kan tilsi at taushetsretten er en slags underkategori av retten til ikke å inkriminere seg selv,²⁸ slik som bruken av andre former for bevis (realbevis) også vil være. Videre i oppgaven vil det tas utgangspunkt i denne terminologien der selvinkrimineringsvernet benyttes som en fellesbetegnelse for de bevis som kan fremstå inkriminerende for personen. Retten til å forholde seg taus fremstår dermed som en underkategori av denne rettigheten og knytter seg til en verbal selvinkriminering.

3.2 Forankringen i EMK artikkel 6 nr. 1

Selvinkrimineringsvernet fremgår ikke eksplisitt i konvensjonen, men er antatt å være innebygget i det overordnede kravet i artikkel 6 nr. 1 om rettfærdig rettergang («fair ... hearing») som følge av EMDs regelpresisering og regelutvikling over tid.²⁹ EMDs dom i *Funke* regnes for å være prejudikatet hva gjelder selvinkrimineringsvernets forankring i artikkelen.³⁰ Saken gjaldt en siktelse om å skjule aktiva i utlandet. Domstolen presiserte at det å tvinge siktede til å legge frem bevis, som kunne bevise

²⁴ *Allan*, avsn. 44. Se også *Funke*, avsn. 44.

²⁵ Se eksempelvis *O'Halloran og Francis*, avsn. 53.

²⁶ Som Rui, s. 48-49.

²⁷ Se bl.a. *Jalloh*, avsn. 102.

²⁸ Se Øyen, s. 25.

²⁹ Se Aall 2011, s. 402.

³⁰ Se Øyen, s. 345.

vedkommendes straffeskyld, ikke var i tråd med «the right of anyone «charged with a criminal offence» ... to remain silent and not to contribute to incriminating himself»³¹.

I EMK artikkel 6 nr. 1 første setning heter det:

«In the determination ... of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair ... hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law.»

Retten til en rettferdig rettergang gjelder for «everyone», og enhver fysisk person er naturlig innehaver av denne retten. EMDs praksis tilsier imidlertid at også juridiske personer vil være vernet av konvensjonsbestemmelser, dersom rettigheten tilsier det. Slik er det for regelen i artikkel 6, da det er slått klart fast gjennom rettspraksis at juridiske personer skal sikres en rettferdig rettergang.³²

Vilkårene for anvendelsen av EMK artikkel 6 forutsetter at personen har en straffesiktelse mot seg («any criminal charge against him»). Anvendelsen er samtidig begrenset i tid slik at vedkommende kun er innehaver av rettighetene fra straffesiktelsen («charge») og i forbindelse med avgjørelsen («the determination») av straffeanklagen. Fra dette siktelsestidspunktet og under hele behandlingen av saken, skal staten altså sikre en rettferdig rettergang. Til hvilket tidspunkt den enkelte rettighet kommer til anvendelse, vil imidlertid kunne bero på den konkrete saksbehandlingen og om denne er «fair» jf. EMK artikkel 6 nr. 1.

Hva gjelder selvinkrimineringsvernet, er det klart at dette inntreer umiddelbart med siktelsen. I *Weh* avviste EMD klagerens påstand om at selvinkrimineringsvernet var krenket, fordi klageren ikke var straffesiktet i konvensjonens forstand. Spørsmålet i Rt-2011-800 var om politiets pålegg om å legge frem dokumentbevis var i strid med vitnenes selvinkrimineringsvern. Høyesterett henviste saken til lagmannsretten for ny behandling og uttalte at lagmannsretten måtte vurdere «grunnvilkåret om at det må foreligge en «criminal charge» etter artikkel 6»³³. Hva som nærmere ligger i vilkåret om «criminal charge», kommer jeg tilbake til i kapittel 5.

3.3 Sammenhengen mellom tilleggsavgift og selvinkrimineringsvernet

Det avgjørende for om selvinkrimineringsvernet skal få anvendelse på saksbehandlingen, er hvorvidt den aktuelle reaksjonen regnes som en *beslutning om straff* i konvensjonens forstand.

Gjennom praksis har EMD fastlagt kriterier for vurderingen av om en beslutning utgjør straff. Disse omtales som Engel-kriteriene³⁴. Høyesterett gjengir Engel-kriteriene i Rt-2012-921 som at «[v]ed

³¹ *Funke*, avsn. 44.

³² Se bl.a Aall 2011, s. 50.

³³ Avsn. 63.

³⁴ *Engel* gjaldt spørsmålet om EMK artikkel 6 fikk anvendelse på en disiplinærstraff ilagt vernepliktige.

vurderingen av om et forhold skal anses som straff skal det legges vekt på om sanksjonen er klassifisert som straff i nasjonal rett, normens karakter og sanksjonens innhold og alvor»³⁵. I samme avsnitt fremgår det videre at «[k]riteriene er alternative, slik at det er tilstrekkelig at ett av dem er tilstede for at sanksjonen skal anses som straff. Men et forhold kan bli å anse som straff også etter en helhetsvurdering av normens karakter og sanksjonens innhold og alvor.»

Etter plenumssakene i Bøhler-dommen og Rt-2002-509 er det i norsk rett ingen tvil om at forhøyet tilleggsatt på 60 prosent og ordinær tilleggsatt på 30 prosent er straff etter EMK artikkel 6. Det er sikker rett at det samme gjelder ileggelsen av ordinær og forhøyet tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven jf. Rt-2003-1376.

Det er imidlertid mer usikkert om EMK også kommer til anvendelse ved tilleggsavgift som er mindre enn 30 prosent. I Høringsnotatet til ny skatteforvaltningslov uttaler Finansdepartementet at det verken for tilleggsatt eller tilleggsavgift er avklart om EMK artikkel 6 kommer til anvendelse ved bruk av sats under 30 prosent.³⁶ Uttalelsen kan underbygges av praksis. I LB-2001-1742-2 konkluderte lagmannsretten med at en tilleggsavgift på 7,5 prosent etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ikke var straff i relasjon til EMK artikkel 6. Lagmannsretten i LB-2002-1167 tok på sin side ikke stilling til om en tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven på 5 prosent var straff etter EMK da beviskravet uansett måtte være oppfylt i det konkrete tilfellet. Når det gjelder praksis fra forvaltningen, kan det vises til sak i SOM-2011-1145 der Sivilombudsmannen kom til at et tillegg på 5 prosent til innførselsmerverdiavgift etter tolloven var straff etter EMK etter en gjennomgang av praksis i EMD og norsk rett.

Skattedirektoratet har løst denne usikkerheten ved en forutsetning om at all tilleggsavgift, uavhengig av sats, behandles likt i Retningslinjene for ileggelse av tilleggsavgift ved at «tilleggsavgift er å anse som straff etter EMK»³⁷.

Til tross for Skattedirektoratets forutsetning, vil oppgaven i det videre kun gjelde tilleggsavgift over 30 prosent. Kun i disse tilfellene vil ileggelse av tilleggsavgift klart omfattes av virkeområdet til EMK artikkel 6.

3.4 Både fysiske og juridiske personer har et selvinkrimineringsvern

Som nevnt under kapittel 3.2 over, er det klart at juridiske personer har krav på en rettferdig rettergang etter EMK artikkel 6. Før Rt-2011-800 var det imidlertid usikkert om juridiske personer hadde et selvinkrimineringsvern.³⁸ Etter en tolkning av EMK artikkel 6 i lys av dens formål og EMDs praksis, konkluderte Høyesterett med at «juridiske personer kan påberope seg vernet mot selvinkriminering

³⁵ Avsn. 19.

³⁶ Se s. 282-283.

³⁷ USKD-2014-52, pkt. 6.10.

³⁸ Se eksempelvis Rt-2011-487, avsn. 35-36.

etter EMK»³⁹. Resultatet fremstod «som rimelig klart hensett til det samlede rettskildebilde og er ikke utslag av en dynamisk tolkning»⁴⁰. På bakgrunn av dette er det nå klart i norsk rett at juridiske personer er beskyttet av selvinkrimineringsvernet.

Siden juridiske personer ikke kan representere seg selv, må fysiske personer opptre på vegne av dem. Spørsmålet blir hvilke fysiske personer som kan påberope seg selvinkrimineringsvernet på vegne av foretaket, slik at de fysiske personene kan nekte å forklare seg og å utlevere opplysninger når dette er inkriminerende.⁴¹

I saker for domstolen opptre en stedfortreder for foretaket,⁴² typisk en representant fra foretaksstyret eller en som er utpekt av styret. Stedfortrederen skal ivareta foretakets rettigheter og plikter i rettssaken,⁴³ noe som tilsier at stedfortrederen kan påberope seg selvinkrimineringsvernet på vegne av foretaket. Andre fysiske personer med tilknytning til foretaket, som eksempelvis ansatte, vil under behandlingen i domstolen i stedet kunne ha stilling som vitne og undertiden ha en plikt til å forklare seg med mindre visse omstendigheter⁴⁴ foreligger.⁴⁵

I samme retning taler Sanksjonsutvalgets forslag i NOU 2003:15 om lovfesting av selvinkrimineringsvernet i forvaltningsloven. Utvalget uttaler at når juridiske personer har et selvinkrimineringsvern «legges [det] til grunn at det er de selskapsorganer eller personer som i kraft av lov, stilling eller fullmakt [som] lovlig kan representere foretaket i en slik sak, som derved gis rett til å nekte å utlevere dokumenter fra foretaket i sak om foretakssanksjon»⁴⁶.

Løsningene tvisteloven og Sanksjonsutvalget gir uttrykk for, fremstår også som naturlig for avgiftsmyndighetenes illeggelse av tilleggsavgift. Etter mval. § 16-1 fjerde ledd jf. første ledd er det daglig leder eller styreleder som har plikt til å gi opplysninger ved krav fra avgiftsmyndighetene. Ettersom det er de nevnte personene som umiddelbart vil bli kontaktet av avgiftsmyndigheten ved kontroller, burde de også kunne utøve foretakets selvinkrimineringsvern. Ansatte behøver dermed ikke å være omfattet av den personkrets som utøver selvinkrimineringsvernet på vegne av foretaket.

For at foretakets selvinkrimineringsvern skal være effektivt, kan det imidlertid spørres om foretakets selvinkrimineringsvern burde omfatte en videre personkrets, slik at også andre personer med tilknytning til foretaket, som eksempelvis ansatte, omfattes.

³⁹ Avsnitt 54.

⁴⁰ Avsnitt 53.

⁴¹ Se spørsmålet i Rt-2011-487, avsn. 35.

⁴² Jf. tvl. § 2-1 første ledd bokstav c jf. § 2-5 og jf. strpl. § 84a.

⁴³ Jf. § 2-3 første ledd.

⁴⁴ Vitnet kan nekte å forklare seg der vitnet risikerer straff for seg selv eller risikerer å røpe forretningshemmeligheter ved forklaringen jf. tvl. §§ 22-9 og 22-10 og strpl. §§ 123 og 124.

⁴⁵ Se Øyen, s. 356 og NOU 2003:12, s. 173.

⁴⁶ NOU 2003:15, s. 191. Se også Prop.75 L, s. 76 om personkretsen som omfattes av foretakets selvinkrimineringsvern i konkurransesaker.

Foretakets selvinkrimineringsvern vil klart bli styrket dersom ansatte kan nekte å forklare seg om forhold som kan føre til at foretaket blir ilagt tilleggsavgift, spesielt med tanke på at foretaket er ansvarlig etter mval. § 21-3 annet ledd uavhengig av hvem som har begått feilen som medfører tilleggsavgiften.⁴⁷ I Danmark er nettopp dette gjeldende rett. Den danske retssikkerhetslov § 10 om selvinkrimineringsvernet forstås som at når et foretak er mistenkt for overtredelse som kan medføre straff, skal det «ske fuld identifikation mellem den juridiske person og fysiske personer med tilknytning til den juridiske person ... [som] feks. ansatte ...».⁴⁸ Videre fremgår det at konsekvensen av identifikasjonen er «at de fysiske personer (f.eks. ansatte) ikke kan pålægges at afgive oplysninger til myndigheden, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, der søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse ...». Etter dansk rett begrenses altså selvinkrimineringsvernets omkrets etter opplysningens innhold, og ikke ut i fra personkretsen.

Praksisen på konkurranserettens område tilsvarer Sanksjonsutvalgets forslag⁴⁹. Elgesem og Rosenlund Wahlen argumenterer for at «personkretsen som kan påberope seg [selvinkriminerings]vernet på vegne av selskapet [burde] utvides i forhold til det som er Konkurransetilsynets praksis i dag»⁵⁰ for at selvinkrimineringsvernet skal ha noen verdi for foretaket. Det vises til at «EMD vil tolke rettighetene ut fra et prinsipp om at konvensjonen skal gi rettigheter som «not are theoretical or illusory, but rights that are practical and effective»»⁵¹. Uttalelsene gjelder selvinkrimineringsvernet i relasjon til overtredelsesgebyr etter konkurranseloven. I likhet med tilleggsavgiften tilsvarer et overtredelsesgebyr en «criminal charge»⁵². Videre ilegges overtredelsesgebyr kun foretak, slik at momentene vil ha betydning i relasjon til personkretsen som omfattes av foretakets selvinkrimineringsvern i saker om tilleggsavgift.

Mot en slik løsning taler imidlertid det at det vil kunne bli en uoversiktlig krets av personer som kan påberope seg selvinkrimineringsvernet på vegne av selskapet. Dette kan medføre at eventuelle bevis for overtredelse blir vanskelig å innhente for avgiftsmyndighetene fordi personer med tilknytning til foretaket kan nekte å forklare seg og bidra med fysiske bevis. Som følge av at personkretsen som kan påberope seg selvinkrimineringsvernet på vegne av selskapet utvides, vil avgiftsmyndighetens saksbehandlingen følgelig kunne bli mindre effektiv.

Etter gjeldende rett kan det derfor se ut til at foretakets selvinkrimineringsvern ikke strekker seg videre enn at de personer som lovlig kan representere foretaket kan nekte å forklare seg og legge frem bevis som er inkriminerende for foretaket. Et foretaks selvinkrimineringsvern må sies å være mer effektivt dersom også en videre personkrets med tilknytning til foretaket omfattes.

⁴⁷ Se kap. 2.

⁴⁸ Vejledning om lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter, pkt. 125 og 126.

⁴⁹ Se over.

⁵⁰ Elgesem/Rosenlund Wahlen, pkt. 4.2.

⁵¹ Samme sted.

⁵² Se bl.a. Rt-2011-910, avsn. 48.

4 Hva beskytter selvinkrimineringsvernet mot?

4.1 Innledning

Forutsetningen for at en person er vernet mot selvinkriminering er at det foreligger en straffesiktelse, og det er klart at tidspunktet for straffesiktelsen kan foreligge før selve domstolsbehandlingen.⁵³ I relasjon til skattesaker fremgår det i Bøhler-dommen på side 1017 at det «ikke [kan] aksepteres at skattyter er uten beskyttelse etter artikkel 6 nr. 1 under ligningsmyndighetenes behandling av spørsmålet om illeggelse av forhøyd tilleggsatt». Bakgrunnen for uttalelsen er at ligningsmyndighetenes beslutning i saken om tilleggsatt i utgangspunktet vil være bindende for skattesubjektet, med mindre subjektet tar ut søksmål etter lignl. § 11-1⁵⁴. Saksbehandlingen i forvaltningen kan derfor være den eneste behandlingen av saken før beslutningen om tilleggsatt treffes. Dette tilsier at skattesubjektet skal være beskyttet av EMK artikkel 6 allerede under saksbehandlingen.⁵⁵ De samme synspunkt vil naturligvis gjøre seg gjeldende ved illeggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven.

Etter at det er rettet en «criminal charge» mot avgiftssubjektet, er subjektet vernet mot selvinkriminering. Fra dette tidspunktet vil ikke avgiftsmyndighetene lenger kunne tvinge frem forklaringer eller bevis fra avgiftssubjektet som inkriminerer det. En praktisk konsekvens av siktelsen, er med andre ord at avgiftssubjektet ikke har opplysningsplikt om de forhold som omfattes av tilleggsavgiftssaken.⁵⁶

Selvinkrimineringsvernet begrunnelsen for det første med å hindre overgrep («improper compulsion»⁵⁷) fra statens side, ved at bevisene som legges frem er hentet inn i strid med tiltaltes vilje.⁵⁸ Begrunnelsen har sammenheng med styrkeforholdet mellom partene, og det at det er staten som i utgangspunktet⁵⁹ skal bevise at personen har begått handlingen. Videre vil selvinkrimineringsvernet kunne sikre en materielt riktig avgjørelse fordi bevisenes kvalitet ikke blir påvirket av tvangen siktede er utsatt for.⁶⁰ Hensynet til siktedes integritet er også et sentralt hensyn bak vernet mot selvinkriminering.⁶¹ Essensen bak vernet er at personen skal ha frihet til å velge om vedkommende ønsker å forklare seg eller hente inn bevis.

⁵³ Se bl.a. *Corigliano*, avsn. 34.

⁵⁴ I saker om merverdiavgift er avgiftssubjektets søksmål regulert i mval. § 20-1.

⁵⁵ Se også Bøhler-dommen, s. 1018.

⁵⁶ Se Ot.prp. nr.82, s. 22.

⁵⁷ Bl.a. *Saunders*, avsn. 68.

⁵⁸ Se bl.a. *J.B.*, avsn. 64.

⁵⁹ EMK artikkel 6 er ikke til hinder for omvendt bevisbyrde der dette fremstår som naturlig, se Aall 2011, s. 420.

⁶⁰ Se *Saunders*, avsn. 68 og *Jalloh*, avsn. 100 der EMD uttaler at selvinkrimineringsvernet skal bidra til at det ikke treffes justismord.

⁶¹ Se Rui, s. 51.

På den annen side foreligger også hensyn som taler for at selvinkrimineringsvernet ikke skal gå lenger enn hva som er nødvendig for at saksbehandlingen skal være «fair». Hensyn som effektiv rettspleie og saksbehandling kan særlig melde seg i saker som treffes av forvaltningen i masseforvaltningssaker.⁶² Det uttales eksempelvis i et obiter dictum i *Saunders* at en tidlig inntreden av selvinkrimineringsvernet vil kunne hindre forvaltningen i å løse sine øvrige oppgaver på urimelig («unduly») vis.⁶³ Dette kommer jeg nærmere tilbake til i kapittel 4.5.

4.2 Hvilke opplysninger omfattes av selvinkrimineringsvernet?

Ordlyden i EMK artikkel 6 nr. 1 tilsier at opplysningene som omfattes av selvinkrimineringsvernet er opplysninger som på en eller annen måte kan knyttes til de overtredelser personen er beskyldt for og som på grunn av sammenhengen kan være inkriminerende for personen jf. «[i]n the determination ... of a criminal charge against him». Det samme fremgår av EMDs praksis, hvor det uttales at selvinkrimineringsvernet ikke hindrer bruk av tvang for å oppnå «information outside the context of criminal proceedings against the person concerned»⁶⁴. Et avgiftssubjekts selvinkrimineringsvern hindrer altså ikke taushet eller fremleggelse av bevis om ethvert tema,⁶⁵ og omfatter kun opplysninger som på en eller annen måte har sammenheng med saken om tilleggsavgift.⁶⁶

Når det gjelder eventuelle krav til sammenhengen mellom opplysningene og straffesiktelsen, kan EMDs praksis tilsi at det avgjørende er hvorvidt opplysningene *kan* være inkriminerende for siktede jf. formuleringer som «the applicant could not exclude that ... he might be charged»⁶⁷, «information which might incriminate»⁶⁸ og «potentially incriminating information»⁶⁹. Øyen oppsummerer dette som at selvinkrimineringsvernet omfatter både direkte og indirekte inkriminerende informasjon.⁷⁰ Direkte inkriminerende informasjon er opplysninger som alene kan lede til domfellelse av siktede. Som et eksempel på hva indirekte inkriminerende informasjon innebærer, kan det vises til EMDs eksempler i *Saunders*:

«Testimony obtained under compulsion which appears on its face to be of a non-incriminating nature - such as exculpatory remarks or mere information on questions of fact - may later be deployed in criminal proceedings in support of the prosecution case, for example to contradict or cast doubt upon other statements of the accused or evidence given by him during the trial or to otherwise undermine his credibility.»⁷¹

⁶² Se Rui, s. 52. Det vises eksplisitt til straffesaker, men hensynet til effektivitet bør også få betydning ved forvaltningens avgjørelser.

⁶³ Avsn. 67.

⁶⁴ *Weh*, avsn. 44.

⁶⁵ Se *Serves* i kap. 4.5.

⁶⁶ Se NOU 2009: 4, s. 72.

⁶⁷ *J.B.*, avsn. 66.

⁶⁸ *Weh*, avsn. 42.

⁶⁹ *Weh*, avsn. 52.

⁷⁰ Se Øyen, s. 151.

⁷¹ Avsn. 71.

På grunn av den sammensatte prosessen i avgiftsretten vil det, etter at avgiftssubjektet er ilagt en «criminal charge», kunne være vanskelig å skille mellom de opplysninger som er hentet inn til hensyn til utførelse av kontroll og vurdering av eventuelt etterberegningsvedtak, og de opplysninger som er innhentet til bruk ved ileggelsen av tilleggsavgiften. Spørsmålet blir om opplysninger som avgiftssubjektet gir etter siktelsen, men i relasjon til selve etterberegningen, kan omfattes av avgiftssubjektets selvinkrimineringsvern i tilleggsavgiftssaken.

Tilleggsskatteutvalget uttaler i denne sammenheng at «[e]tter at skattyter er siktet i konvensjonens forstand vil han eller hun ... ha en rett til å forholde seg taus i endringssaken som sådan, med mindre det er utelukket at de opplysningene som det bes om, kan utgjøre grunnlaget for en straffesiktelse»⁷². Uttalelsene er gitt med henvisning til *J.B.*, der «klageren [var] vernet mot å gi opplysninger fordi det *ikke kunne utelukkes* at ubeskattede inntekter som ville fremkomme av de dokumentene myndighetene hadde bedt om, kunne utgjøre et straffbart forhold». En liknende oppfatning fremgår i Ot.prp. nr. 82, hvor det legges til grunn at subjektet ikke har opplysningsplikt hva gjelder «forhold som omfattes av tilleggsskattevarselet», da forhold som inngår i begrunnelsen for tilleggsavgiften samtidig også vil inngå i etterberegningen.⁷³ I de samme forarbeidene vises det til *Shannon*. Klageren var under politietterforskning for forfalskning av regnskap og bedrageri, samtidig som han ble innkalt til intervju i regi av finansielle etterforskere. EMD konkluderte med at:

«the requirement for the applicant to attend an interview with financial investigators and to be compelled to answer questions in connection with events in respect of which he had already been charged with offences was not compatible with his right not to incriminate himself»⁷⁴.

Det var ikke i tråd med selvinkrimineringsvernet å kreve at en person forklarer seg om forhold som har sammenheng med noe klageren allerede er siktet for, selv når dette var overfor annen myndighet. For at selvinkrimineringsvernet skal ha reell betydning for avgiftssubjektet, bør derfor selvinkrimineringsvernet omfatte alle opplysninger som gis etter siktelsen, uavhengig av hva de skal brukes til, så lenge opplysningene kan ha betydning for tilleggsavgiftssaken.

Konklusjonen er at opplysninger som fremtvinges etter siktelsen og som direkte eller indirekte er inkriminerende for avgiftssubjektet i relasjon til tilleggsavgiftssaken omfattes dermed av selvinkrimineringsvernet.

4.3 Hva med opplysninger som er hentet inn før siktelsen?

⁷² NOU 2003:7, s. 71.

⁷³ Se s. 22.

⁷⁴ Avsn. 41.

Spørsmålet blir om selvinkrimineringsvernet kan hindre *bruken* av opplysninger som er hentet inn ved lovlig tvang *før* straffesiktelsen, når opplysningene er inkriminerende i relasjon til tilleggsavgiften.

EMD behandlet spørsmålet i *Saunders*. I den konkrete saken hadde myndighetene lagt frem dokumentbevis som inneholdt siktedes forklaringer, avgitt under den administrative saken med hjemmel i lovpålagt opplysningsplikt. Forklaringene var lovlig innhentet og EMD vurderte hvorvidt bruken av forklaringene var inkriminerende for siktede i en straffesak om økonomisk kriminalitet. Resultatet ble at det forelå brudd på selvinkrimineringsvernet idet «the transcripts of the applicant's answers ... were used in the course of the proceedings in a manner which sought to incriminate the applicant»⁷⁵. I straffesaken Rt-2007-932 var spørsmålet om bruk av forklaringer avgitt til kontroll- og undersøkelsesorganer under forklaringsplikt, kunne brukes i en etterfølgende straffesak. I det retten skulle ta stilling til om bruken var i strid med selvinkrimineringsvernet, oppsummerte de langt på vei linjene fra *Saunders*. Retten uttalte at det «i dag ikke [kan] trekkes noe skarpt skille mellom forklaringer avgitt på kontroll- og undersøkelsesstadiet og forklaringer avgitt under straffesak. Også bruk ... av forklaringer avgitt under forklaringsplikt før straffesaken kan krenke vernet mot selvinkriminering. Sentralt ved avgjørelsen av om vernet er krenket, er måten forklaringene er brukt på vurdert i et helhetlig lys»⁷⁶. *Saunders* kan på denne bakgrunn sies å innebære at selvinkrimineringsvernet kan få en slags tilbakevirkende kraft da opplysninger innhentet før siktelsen kan avskjæres som bevis som følge av måten den anvendes på.

I den konkrete vurderingen av bruken av bevisopptaket i Rt-2007-932, fant Høyesterett at det forelå en saksbehandlingsfeil, da bevisene ble lagt frem som dokumentbevis. Men bruken kunne ikke sammenliknes med den omfattende bevisbruken i *Saunders* og det var «[u]nder enhver omstendighet ... klart at forklaringene har spilt en beskjeden rolle i domfellelsen»⁷⁷, slik at selvinkrimineringsvernet ikke var krenket.

Når det gjelder bruken av lovlig innhentede forklaringer før straffesiktelsen av forvaltningssanksjoner i forvaltningssanksjonssaken, finne det lite praksis i norsk rett som belyser spørsmålet. På grunn av den sammensatte prosessen i forvaltningen, herunder i avgiftsretten som vist til i kapittel 4.2 over, uttaler Skoghøy imidlertid at «[t]erskelen for å nekte å bruke fremtvungne selvinkriminerende forklaringer som bevis må på denne bakgrunn sannsynligvis regelmessig være høyere i saker om forvaltningssanksjoner enn i regulær straffesak»⁷⁸.

Det avgjørende er altså en konkret vurdering av bruken av bevisene og hvorvidt disse utgjør en vesentlig del av bevismaterialet som begrunner tilleggsavgiften.⁷⁹

⁷⁵ Avsn. 72. Se også *King*.

⁷⁶ Avsn. 24.

⁷⁷ Avsn. 35.

⁷⁸ Skoghøy, s. 321.

⁷⁹ Se NOU 2009:4, s. 72.

4.4 Har bevisets form betydning for selvinkrimineringsvernets rekkevidde?

4.4.1 Forklaringer

Det første elementet i selvinkrimineringsvernet er at siktede har rett til å forholde seg taus etter straffesiktelsen.⁸⁰ I *Saunders* fremgår det at «[t]he right not to incriminate oneself is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent»⁸¹. Dette innebærer at tvang rettet mot den siktede for at vedkommende skal forklare seg innebærer et brudd på selvinkrimineringsvernet. For norsk retts del fremgår det eksempelvis i forarbeidene til ligningsloven at en konsekvens av selvinkrimineringsvernet, er at subjektet etter siktelsen «ikke har opplysningsplikt om de forhold som inngår»⁸² som begrunnelse for tilleggsskatten. På denne bakgrunn må det legges til grunn at der avgiftssubjektet pålegges å gi opplysninger muntlig etter at vedkommende er straffesiktet i konvensjonens forstand, vil forklaringen omfattes av selvinkrimineringsvernets rekkevidde.

4.4.2 Realbevis

Med realbevis siktes det til tvistelovens definisjon i § 26-1 der det fremgår at «realbevis» blant annet er «gjenstander [som] dokumenter, regnskap, elektronisk lagrete materiale». Forutsetningen er naturligvis at gjenstandene har betydning for spørsmålet i saken,⁸³ slik som opplysningsplikten og plikten til å medvirke ved kontroll i mval. §§ 16-1 og 16-6 har «betydning for ... avgiftsplikt[en]».

Selvinkrimineringsvernet innebærer en rett for siktede til ikke å inkriminere seg selv, noe som tilsier at også fremtvingelse og bruk av inkriminerende realbevis omfattes av vernet. Som eksempel kan det vises til *Funke*, der tvang, i form av pålegg om å fremlegge dokumentasjon ved blant annet kontoutskrifter under trussel om straff, innebar en krenkelse av selvinkrimineringsvernet.⁸⁴

I MVA-håndboken fremgår det at avgiftssubjektet «ikke ... i anledning tilleggsavgiftssaken [kan] pålegges å medvirke til undersøkelse etc. etter mval. §16-1»⁸⁵ ved å gi opplysninger. Etter straffesiktelsen kan avgiftssubjektet derfor ikke pålegges å «dokumenter[e]» «opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller avgiftsplikt» jf. mval. § 16-1 første ledd annet punktum jf. første punktum.⁸⁶ Lovgiver presiserer dokumentasjonsplikten i forarbeidene ved eksemplene «å gi

⁸⁰ Se kap. 3.1.

⁸¹ Avsn. 69. Se også *Jalloh*, avsn. 110.

⁸² Se Ot.ptp.nr.82, s. 22.

⁸³ Tvl. § 26-1.

⁸⁴ Se avsn. 44.

⁸⁵ Pkt. 21-3.3.

⁸⁶ Se gjengivelse av mval. § 16-1 i kap. 5.3.

innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn dokumentasjon hvor opplysningene fremgår»⁸⁷. Eksemplene er tatt inn i lovteksten. Som eksempler på dokumentasjon nevnes «regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer» i mval. § 16-1 første ledd annet punktum. Det understrekes i forarbeidene at ingen av opplisteringene i bestemmelsen er uttømmende.⁸⁸ MVA-håndboken tilsier på denne bakgrunn at avgiftssubjektet ikke lenger har en aktiv plikt til å bidra med opplysninger i saken etter at det foreligger en straffesiktelse.

I praksis er det imidlertid lagt til grunn en relativt høy terskel⁸⁹ for at fremtvingelse eller medvirkning til fremleggelse av realbevis som «has an *existence independent of the will of the suspect* such as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant ...»⁹⁰, skal rammes av selvinkrimineringsvernet (min utheving). I Rt-2011-487 var eksempelvis et pålegg om medvirkning til gjennomsyn av elektronisk arkiv etter varsel om tilleggs�skatt, ikke et brudd på selvinkrimineringsvernet. Utgangspunktet i MVA-kommentaren må derfor muligens modereres i det enkelte tilfellet. Spørsmålet blir hva EMD mener med at bevis har eksistens, uavhengig av siktedes vilje.

EMDs uttalelse i *Saunders* sett i sammenheng med tidligere praksis og *Funke*, må forstås som at selvinkrimineringsvernet ikke hindrer myndighetene fra å hente inn bevis som etter sin art eksisterer uavhengig av siktede. Forutsetningen må imidlertid hele tiden være at myndighetene ikke er avhengig av siktedes aktive vilje til å medvirke til sakens opplysning.⁹¹ Det avgjørende er altså ikke hvorvidt beviset finnes uavhengig av siktede etter sin art, men hvorvidt myndighetene er avhengig av siktedes medvirkning for å få tak i det. Poenget er at dersom realbeviset har en direkte sammenheng med siktedes ønske til å uttale seg, vil det være i strid med selvinkrimineringsvernet å tvinge det frem, samt å bruke det. Selvinkrimineringsvernet er med andre ord ikke til hinder for at myndighetene henter inn bevis som de uansett ville kunne hentet inn, uavhengig av eventuell tvang mot siktede.

Hvorvidt realbevis kan sies å eksistere uavhengig av siktedes vilje til å opplyse saken, kan vurderes ut ifra enkelte momenter satt opp i rettspraksis.

Sakene *Funke* og *J.B.* gjaldt pålegg om utlevering av dokumenter myndighetene var usikre på om i det hele tatt fantes. Et pålegg om utlevering var i strid med selvinkrimineringsvernet, fordi pålegget innebar en aktiv medvirkning fra siktedes side. Som et eksempel fra norsk rett, kan det vises til LG-2011-201495, der lagmannsretten vurderte om politiets krav om utlevering av regnskapsopplysninger var i strid med selskapenes selvinkrimineringsvern.⁹² Lagmannsretten la vekt på at det var tale om elektroniske lagrete dokumenter slik at «ulempen for selskapene å fysisk fremskaffe de etterspurte

⁸⁷ Prop.141 L, s. 16-17.

⁸⁸ Se Prop.141 L, s. 17.

⁸⁹ Se Rt-2011-800, avsn. 60.

⁹⁰ *Saunders*, avsn. 69.

⁹¹ Se Øyen, s. 145 og f.eks. *J.B.*

⁹² Vurderingen foretas i et obiter dictum da retten ikke fant at selskapene var siktet i konvensjonens forstand.

dokumenter fremst[od] som begrenset».⁹³ Det første momentet gjelder altså om siktede må bidra til produseringen av bevisene som ønskes utlevert.

Et annet moment fra EMDs praksis, er omfanget av aktivitetsplikten myndighetene pålegger siktede. I *Funke* ble siktede pålagt «production of papers and documents of any kind relating to operations of interest to their department»⁹⁴, og *J.B.* gjaldt et pålegg om «to submit documents etc. which might be relevant for the assessment of taxes»⁹⁵. I LG-2011-201495 var det ikke tale om å «tvinge selskapet til å avgi noen forklaring eller på annen måte medvirke til at dokumenter utferdiges, noe som i tilfelle ville være en aktivitet som ligger innenfor kjerneområde for selvinkrimineringsvernet»⁹⁶ fordi de etterspurte dokumentene var regnskapsmaterieell som selskapene var pliktig til å oppbevare etter regnskapsloven. Øyen oppsummerer praksisen som at «et pålegg om utlevering av en bestemt angitt individualisert gjenstand lettere [vil] la seg forsvare enn for eksempel et uspesifisert pålegg om å utlevere dokumenter som angår et bestemt saksfelt»⁹⁷.

Praksisen kan med dette sies å gi klare momenter hva gjelder vurderingen av realbevisets eksistens uavhengig av siktedes vilje. Det skal legges vekt på omfanget av aktiviteten avgiftssubjektet blir pålagt og hvorvidt opplysningene i en viss grad er avgrenset. En slik forståelse kommer til uttrykk i Prop.64 L under arbeidet med ny straffebestemmelse i lignl. § 12-2⁹⁸ om skatteytters unnlatte medvirkning til stedlig kontroll. Det fremgår at «[f]or så vidt gjelder skattyters plikt til å medvirke til kontrollundersøkelse vil Finansdepartementet understreke at i saker hvor selvinkrimineringsvernet etter EMK artikkel 6 er aktuelt, så vil den straffesanksjonerte plikten til å medvirke til kontrollundersøkelse ikke gå lenger enn plikten til å legge frem opplysninger.»⁹⁹ Dette vil etter departementets syn innebære at «skatteytters plikt i slike tilfeller [er] begrenset til *passiv medvirkning* slik at kontrollen kan gjennomføres, og da *hovedsakelig gi generell tilgang til kontrollobjektet*» (mine uthevinger).¹⁰⁰ Momentene tilsier at avgiftsmyndigheten kan kreve at avgiftssubjektet gir innsyn, utleverer og sender inn dokumentasjon, som har betydning for avgiftsplikten,¹⁰¹ også etter straffesiktelsen når dokumentasjonen er spesifisert og vil innebære liten aktivitet fra avgiftssubjektets side. Praksisen tilsier samtidig at avgiftsmyndighetene neppe kan kreve at avgiftssubjektet «sammenstille[r]» dokumentasjon, da dette innebærer at avgiftssubjektet pålegges «å opprette et nytt dokument hvor det tas inn opplysninger fra ulike kilder eller fra for eksempel en database»¹⁰², og på den måten krever større aktivitet fra avgiftssubjektets side.

⁹³ Lagmannsrettens bemerkning avsn. 34.

⁹⁴ Avsn. 30.

⁹⁵ Avsn. 39.

⁹⁶ Lagmannsrettens bemerkning avsn. 34.

⁹⁷ Øyen, s. 154-155.

⁹⁸ Lignl. § 12-2 er lik mval. § 21-4 tredje ledd.

⁹⁹ s. 103.

¹⁰⁰ Prop.64 L, s. 103.

¹⁰¹ Se mval. § 16-1 første ledd.

¹⁰² Prop.141 L, s. 17.

I *Saunders* problematiserer dissenterende dommer Martens hva retningslinjen om bevis som eksisterer uten siktedes vilje til å medvirke egentlig vil innebære, og spør «what about a PIN code or a password into a cryptographic system which are hidden in the suspect's memory?»¹⁰³. Han går ikke videre inn på spørsmålet, men uttaler at han heller benytter seg av forestillingen om at retten til å forholde seg taus og retten til selvinkriminering er «immunities which allow for limitations»¹⁰⁴. Det ser heller ikke ut til at annen praksis fra EMD gir noe nærmere forklaring på spørsmålet Martens tar opp.

Spørsmålet blir om en plikt for avgiftssubjektet til å legge til rette for myndighetenes kontroll, eksempelvis gi tilgang til et låst lager eller arkivskap, eller gi passordtilgang til datamaskiner og servere, er en form for plikt som ikke omfattes av selvinkrimineringsvernet.

For at avgiftsmyndighetene skal få tilgang til opplysningene som ligger på et låst lager eller på en passordbeskyttet datamaskin, vil det i utgangspunktet avhenge av avgiftssubjektets vilje til aktivt å medvirke til å gi tilgang til opplysningene. Dette kan tilsa at selvinkrimineringsvernet innebærer at avgiftssubjektet ikke har en slik plikt. Det at avgiftsmyndighetene ofte heller ikke vil ha noen klar formening om omfanget av opplysningene som er lagret fysisk eller elektronisk, kan tale for det samme. Av relevans i denne sammenheng er muligens også hvor sikker avgiftsmyndigheten er på at opplysningene faktisk finnes på stedet de krever tilgang til. I *Funke* og *J.B.* var et moment i vurderingen av om påbudet innebar en krenkelse av selvinkrimineringsvernet, hvorvidt opplysningene faktisk fantes.

Uttalelsen i Prop.64 L gir liten veiledning, siden Departementet ikke nærmere presiserer hva som menes med «passiv medvirkning» og «å gi generell tilgang til kontrollobjektet». En generell tilgang kan imidlertid tilsa at avgiftssubjektet har plikt til å gi avgiftsmyndighetene adgang til det låste lageret eller passordet til datamaskinen. På den annen side kan det å medvirke passivt og det å gi generell tilgang fremstå som selvmotsigende handlinger. Dette gjør det vanskelig å trekke en klar konklusjon ut av forarbeidet.

I NOU 2003:7 stiller Tilleggsskatteutvalget spørsmålet om «å gi adgang til kontorlokaler, arkiver m.m. rammes av forbudet mot selvinkriminering. Vil det for eksempel være i strid med dette forbudet om skattyter ble pålagt å oppgi passordet til en PC hvor man ventet å finne dokumentasjon?»¹⁰⁵. Utvalget kan vanskelig se at dette er i strid med selvinkrimineringsvernet fordi det «ikke er tale om å aktivt fremskaffe dokumentasjonen for egne straffbare forhold, men å tilrettelegge for kontrollundersøkelse eller etterforskning»¹⁰⁶. Det vises videre til en sammenlikning med straffeprosessen, der selvinkrimineringsvernet ikke er til hinder for tradisjonelle etterforskningsmetoder som beslag og husransaking.¹⁰⁷ Utvalget gir altså uttrykk for at der aktiviteten fra avgiftssubjektets side kun innebærer

¹⁰³ Dommer Martens bemerkning i *Saunders* avsn. 12.

¹⁰⁴ Samme sted.

¹⁰⁵ s. 69.

¹⁰⁶ Samme sted.

¹⁰⁷ Se samme sted.

å tilrettelegge for kontrollen ved å gi tilgang til kontrollobjekter, vil den ikke innebære en krenkelse av selvinkrimineringsvernet. Det kan hende at Departementets formulering om «å gi generell tilgang til kontrollobjektet»¹⁰⁸ innebærer en slik forståelse.

Tvangsmidlene Tilleggsskatteutvalget viser til, forutsetter imidlertid at saken gjelder «straff»¹⁰⁹, noe en siktelse om tilleggsavgift ikke er etter norsk rett. På den annen side vil personen i begge tilfeller være siktet i konvensjonens forstand, noe som kan tilsi at aktivitetsplikten for den siktede er den samme uavhengig av hvilket forhold vedkommende er straffesiktet for. Det kan imidlertid spørres om det er naturlig at avgiftsmyndigheten skal ha en lik mulighet til å kreve slik tilgang etter egen beslutning, når påtalemyndigheten kun har kompetanse til det samme ved vedkommendes samtykke eller beslutning fra retten.¹¹⁰ Samtidig vil reelle hensyn ved essensen i selvinkrimineringsvernet om at siktede skal ha frihet til å velge om vedkommende ønsker å forklare seg eller hente inn bevis, kunne bli påvirket av utgangspunktet Tilleggsskatteutvalget foreslår.

På bakgrunn av dette kan det se ut til at avgiftssubjektets plikt til å legge til rette for myndighetenes kontroll ved å gi tilgang til i utgangspunktet låste steder, ikke omfattes av selvinkrimineringsvernet. Konklusjonen er imidlertid usikker, og en slik plikt vil undertiden kunne komme i med EMK artikkel 8.

4.5 Er selvinkrimineringsvernet absolutt?

EMD omtaler gjerne selvinkrimineringsvernet som «generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6»¹¹¹. I eldre saker har EMD ikke funnet det nødvendig å avgjøre om selvinkrimineringsvernet er absolutt eller om et brudd på vernet kan være berettiget i det konkrete tilfellet.¹¹² EMD har heller ikke godtatt statens påstand om at brudd på selvinkrimineringsvernet vil være berettiget dersom det er proporsjonalt med de samfunnsinteresser som skal beskyttes.¹¹³ I sakene *Saunders* og *Heaney og McGuinness* var domstolen tydelig på at hensynet til offentlige interesser ikke var et tilstrekkelig argument for å fravike siktedes selvinkrimineringsvern. I *Heaney og McGuinness* uttales det eksplisitt at «the security and public order concerns relied on by the Government cannot justify a provision which extinguishes the very essence of the applicants' rights to silence and against self-incrimination guaranteed by Article 6 § 1 of the Convention.»¹¹⁴ Inngrep i siktedes selvinkrimineringsvern kan altså ikke begrunnes med offentlige interesser, der inngrepet retter seg mot selve essensen av det vernet skal beskytte.

¹⁰⁸ Prop.64 L, s. 103.

¹⁰⁹ Strpl. § 1.

¹¹⁰ Se strpl. § 197 første ledd.

¹¹¹ *Saunders*, avsn. 68.

¹¹² Se bl.a. *Saunders*, avsn. 74.

¹¹³ Se *Heaney og McGuinness*, avsn. 56-58.

¹¹⁴ Avsn. 58.

Nyere EMD-praksis kan imidlertid se ut til å ha gått bort fra den strenge linjen. Som EMDs praksis viser, ligger selvinkrimineringsvernet i kjernen av forestillingen om en rettferdig rettergang.¹¹⁵ Det er nettopp denne sammenhengen som kan ha forårsaket at selvinkrimineringsvernet ikke anses som en absolutt rettighet etter gjeldende rett. I Rt-2011-800 uttales det at det er «sikker rett at omfanget av beskyttelsen etter artikkel 6 avhenger av de konkrete omstendigheter»¹¹⁶. Høyesterett viser til *O'Halloran og Francis*, der klageren påstod at retten til å forholde seg taus og retten til ikke å inkriminere seg selv, var absolutte rettigheter, slik at enhver form for tvang ville innebære et brudd på vernet. Det fremgår i avsnitt 53 at:

«The Court is unable to accept this ... It does not, however, follow that any direct compulsion will automatically result in a violation. While the right to a fair trial under Article 6 is an unqualified right, what constitutes a fair trial cannot be the subject of a single unvarying rule but must depend on the circumstances of the particular case. ...»

EMD kan på bakgrunn av uttalelsen sies relativisere selvinkrimineringsvernet som følge av at andre momenter veide tyngre i den konkrete vurderingen av om saksbehandlingen var rettferdig¹¹⁷¹¹⁸. Siden det overordnede kravet er om rettergangen er «fair», vil det bero på en konkret vurdering av omstendighetene om bruddet på selvinkrimineringsvernet fører til brudd på bestemmelsen.

Den konkrete vurderingen skal undersøke om saksbehandlingen «has extinguished the very essence of the privilege against self-incrimination»¹¹⁹, altså hvorvidt selvinkrimineringsvernet innebærer en beskyttelse mot tvangen avgiftssubjektet utsettes for. Gjennom flere saker¹²⁰ har EMD oppstilt momenter som skal inngå i denne vurderingen. I *Jalloh* er momentene formulert i avsnitt 117 som:

«... the nature and degree of compulsion used to obtain the evidence; the weight of the public interest in the investigation and punishment of the offence in issue; the existence of any relevant safeguards in the procedure; and the use to which any material so obtained is put».

Selvinkrimineringsvernets rekkevidde må vurderes ut ifra betydningen av størrelsen på og arten av tvangen som benyttes for å fremtvinge bevis, den offentlige interessen i saken, straffen for det underliggende lovbruddet, eksistensen av rettsikkerhetsgarantier i prosessen, og bruken av informasjonen som ønskes utlevert. Øyen argumenterer for at omfanget av opplysningene som kreves av siktede i tillegg er et relevant moment i den konkrete vurderingen.¹²¹ Formålet med myndighetenes

¹¹⁵ Se bl.a. *O'Halloran og Francis*, avsn. 46.

¹¹⁶ Avsn. 57.

¹¹⁷ Ashworth, s. 763.

¹¹⁸ Relativiseringen av selvinkrimineringsvernet er diskutert i teorien. Ashworth er skeptisk til relativiseringen, se s. 20. Aall mener at relativiseringen i praksis innebærer en ekskludering av vernet, se Aall 2011, s. 404. Motsatt Rui, s. 61.

¹¹⁹ *Allan*, avsn. 44.

¹²⁰ Se eksempelvis *Allan*, avsn. 44 og *O'Halloran og Francis*, avsn. 55.

¹²¹ Se s. 154-155.

tvang kan også fremstå som et relevant moment. Som eksempel kan det vises til *Serves der boten*, som følge av at klageren ikke ville avlegge ed foran dommeren, ikke var i strid med selvinkrimineringsvernet. Begrunnelsen for resultatet var at formålet med boten var å sikre at vitner forklarte seg sannferdig, ikke å tvinge vitnene til å forklare seg.¹²²

Momentet om «public interest» kan særlig ha betydning i saker om tilleggsavgift. Hensynet til offentlige interesser i den konkrete vurderingen ble først oppstilt i *Jalloh*, og det kan fremstå som noe uklart hva som ligger i dette momentet.

Vurderingen i *Jalloh* kan for det første gi inntrykk av at EMD måler rekkevidden av selvinkrimineringsvernet opp mot alvorlighetsgraden av det straffbare forholdet personen er siktet for, når domstolen vurderer hvorvidt brudd på selvinkrimineringsvernet er en proporsjonal følge av hvor alvorlig siktelsen er. Av dommen fremgår det at den offentlige interessen ikke kunne begrunne bruddet på selvinkrimineringsvernet i en mindre alvorlig straffesak. I den konkrete saken var det kun snakk om en liten mengde narkotika, som tilsvarte en betinget fengselsstraff på seks måneder.¹²³ Et slikt utgangspunkt kan virke merkelig,¹²⁴ særlig fordi EMD tidligere har uttalt at selvinkrimineringsvernet skal «apply to criminal proceedings in respect of all types of criminal offences without distinction from the most simple to the most complex»¹²⁵. Dette skulle tyde på at selvinkrimineringsvernet kommer til anvendelse i alle straffesaker. Legger vi derimot uttalelsene i *Jalloh* til grunn, vil disse kunne tilsi at siden tilleggsavgiftssaker i utgangspunktet ikke er spesielt alvorlige, vil inngrep i avgiftssubjektets selvinkrimineringsvern i det enkelte tilfellet, neppe kunne legitimeres på grunn av alvorlighetsgraden av det straffbare forholdet.

For det andre kan momentet om offentlige interesser tilsi at saksområdet for det konkrete tilfellet vil ha betydning.¹²⁶ Selv om «public interest» ikke eksplisitt ble nevnt i *O'Halloran og Francis*, synes EMD å legge vekt på saksområdet i sin begrunnelse. Resultatet ble at boten, som følge av en plikt til å opplyse om hvem som kjørte bilen på tidspunktet for fartskontrollen, ikke var i strid med selvinkrimineringsvernet. Ashworth forklarer momentet som at reaksjonen er en del av den nasjonale trafikkreguleringen som enhver forplikter seg til å følge, i egenskap av å ha sertifikat og å være fører av motorvogn.¹²⁷ Øyen forstår momentet i saken som at formålet med det aktuelle reguleringsregimet er sentralt.¹²⁸ Siden formålet med reguleringsregimet i skatte- og avgiftsretten ikke kan sies å være å beskytte liv, helse og eiendom, slik som i *O'Halloran og Francis*¹²⁹, mener Øyen at dette neppe kan legitimere en «tilsvarende moderat plikt til å bidra til sakens opplysning»¹³⁰.

¹²² Se avsn. 47.

¹²³ Se *Jalloh*, avsn. 119.

¹²⁴ Se Ashworth, s. 766-767.

¹²⁵ *Saunders*, avsn. 74.

¹²⁶ Se Øyen, s.157-159 og Ashworth, s. 772.

¹²⁷ Se s. 770.

¹²⁸ Se s. 159.

¹²⁹ Se henvisningen til lord Bingham's i avsn. 31.

¹³⁰ s. 159.

Utenom det direkte formålet bak reguleringen som Øyen viser til, kan momentet om offentlige interesser også vise til et «pressing social need» for effektive virkemidler utøvd av myndighetene innenfor et spesielt saksområde. I *O'Halloran og Francis* kan EMD forstås slik at de begrunner et unntak fra selvinkrimineringsvernet, med det presserende samfunnsbehovet for at myndighetene skal benytte seg av effektive virkemidler for å regulere den som kjører på veiene.¹³¹ Et slikt behov for regulering og bruk av effektive virkemidler, kan finnes igjen i håndhevelsen av de nasjonale skattesystemene og tilhørende regelverk.¹³² Begrunnelsen er at et skatte- og avgiftssystem neppe kan fungere optimalt, være effektivt eller rettferdig uten at myndighetene kan pålegge borgerne å opplyse om forhold som har betydning for deres skatte- og avgiftsplikt.¹³³ Offentlige interesser kan imidlertid kun antas å begrunne unntak fra selvinkrimineringsvernet ved «relatively minor offences connected to taxation and other regulatory systems which are necessary if modern government is to function efficiently and fairly»¹³⁴. Forklaringen er de to sakene i *J.B* og *King*. I *J.B.* fant retten at illeggelsen av en betydelig bot for ikke å opplyse fullt ut om formue, representerte en grad av tvang slik at selvinkrimineringsvernet kunne påberopes. Resultatet ble det motsatte i den senere avgjørelsen i *King*, da det ikke forelå brudd på selvinkrimineringsvernet. Forklaringen var lå i at selv om klageren ble ilagt bot for en lik forsømmelse som i *J.B.*, var boten kun en konsekvens av skattesystemet, ikke en del av etterforskningen av en tidligere overtredelse eller en påfølgende straffeforfølgning.

Den materielle rekkevidden av selvinkrimineringsvernet vil dermed bero på en vurdering av det konkrete tilfellet, ut i fra momenter oppstilt i EMDs praksis. Avgjørende er om opplysningene myndighetene krever av avgiftssubjektet faktisk innebærer et brudd på vernet. Samtidig kan praksis tilsi at der tvangen overfor avgiftssubjektet kun er en reaksjon som følge av en mindre forseelse, vil tvangen kunne være et berettiget unntak fra vernet på grunn av den offentlige interessen i et effektivt og rettferdig skatte- og avgiftssystem.

¹³¹ Se Ashworth, s. 771.

¹³² Se Ashworth, s. 772.

¹³³ Se samme sted. Se også *King*.

¹³⁴ Ashworth, s. 772.

5 Fra hvilket tidspunkt er avgiftssubjektet vernet mot selvinkriminering?

5.1 Vilkåret om «criminal charge»

Som det fremgår over i kapittel 3.2, vil et avgiftssubjekt først være innehaver av et selvinkrimineringsvern fra tidspunktet der det foreligger en «criminal charge» rettet mot vedkommende.

I den norske oversettelsen av EMK artikkel 6 nr. 1 er vilkåret «criminal charge» presentert som at det må foreligge en «straffesiktelse». En naturlig forståelse av ordlyden er at myndighetene må gi en eksplisitt erklæring om siktelsen for at vedkommende skal være beskyttet av EMK artikkel 6 jf. «charge» og «siktelse». På samme måte som straffebegrepet, må siktelsesbegrepet tolkes autonomt,¹³⁵ og EMD la tidlig til grunn at «criminal charge» skal forstås som en materiell siktelse.¹³⁶ At det er tale om en materiell siktelse, innebærer at domstolen konkret skal vurdere om det foreligger en siktelse i konvensjonens forstand og inviteres til å se på de faktiske forhold og innholdet i de handlinger myndighetene har eller skal foreta seg.¹³⁷ Statusen som straffesiktet vil derfor bero på arten av myndighetenes tiltak rettet mot avgiftssubjektet.

Hva som nærmere ligger i «criminal charge» er forklart av EMD som to alternative situasjoner. En straffesiktelse skal for det første forstås som «the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence»¹³⁸. Altså der myndighetene retter en formell anklage mot en person om at vedkommende har begått en straffbar handling i konvensjonens forstand. For det andre foreligger en straffesiktelse der tiltak fra myndighetenes side vesentlig berører vedkommendes situasjon på samme måte som en formell siktelse ville gjort jf. EMDs formulering «when that person has otherwise been substantially affected by actions taken by the prosecuting authorities as a result of a suspicion against him»¹³⁹. Det avgjørende for om det foreligger en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 er dermed om de tiltak myndighetene foretar seg overfor en person, enten det er i form av en formell siktelse eller andre tiltak, påvirker vedkommendes situasjon vesentlig.¹⁴⁰

Spørsmålet blir hva som menes med at personens situasjon må være vesentlig berørt.

Det fremstår ikke klart hva som ligger i «substantially affected» basert på den rettspraksis som foreligger. I saken *Weh* hadde klagerens bil blitt tatt i fartskontroll. Sjåføren var imidlertid ukjent for

¹³⁵ Se *Deweer*, avsn. 42.

¹³⁶ Se *Deweer*, avsn. 44.

¹³⁷ Se samme sted.

¹³⁸ *Öztürk*, avsn. 55.

¹³⁹ *Pedersen og Baadsgaard*, avsn. 44.

¹⁴⁰ Se *Eckle*, avsn. 73, der det fremgår at en formell siktelse samsvarer med testen om vedkommende er vesentlig berørt. Også *Deweer*, avsn. 46.

politiet. Under etterforskningen ble klageren pålagt å opplyse om hvem som kjørte bilen på tidspunktet for fartsovertredelsen, med trussel om bot i samme størrelsesorden som fartsboten. Klageren svarte på politiets anmodning, men ble likevel ilagt boten for å ha gitt utilstrekkelig informasjon. Spørsmålet var om pålegget om å gi opplysninger med trussel om straff i en pågående straffesak rettet mot ukjent gjerningsmann, innebar en straffesiktelse. Retten vurderte med andre ord om klageren kunne anses som siktet i en potensiell straffeforfølgning mot ham jf. «anticipated criminal proceedings against him»¹⁴¹.

Resultatet ble at klageren ikke var straffesiktet. I et obiter dictum oppstilte flertallet likevel enkelte kriterier til vurderingen av hvorvidt en persons situasjon er vesentlig påvirket i relasjon til en fremtidig straffeforfølgning. Det fremgår at straffeforfølgningen ikke kan være «remote and hypothetical»¹⁴². I relasjon til selvinkrimineringsvernet fremgår det at vernet ikke vil være aktuelt, med mindre myndighetenes tiltak skal få frem opplysninger som har en «sufficiently concrete link»¹⁴³ med straffeforfølgningen. Hva som ligger i disse kriteriene sier flertallet ingenting om. Kriteriene er heller ikke utdypet i den etterfølgende *Rieg*, som viser til flertallets obiter dictum i *Weh*. I følge Øyen er det likevel ikke tvilsomt at sentrale momenter i vurderingen blant annet vil være «spørsmålets karakter, eventuelt karakteren av den gjenstanden som kreves utlevert, og den tilknytning pliktsubjektet har til en mistenkt person»¹⁴⁴.

I tillegg til disse kriteriene, kan formuleringen «substantially affected» uansett tilsi at tiltakene fra myndighetenes side må ha en viss grad av innvirkning på personen. Siktelsesbegrepet skal som sagt forstås materielt og i *Deweer* begrunnes dette med den fremtredende stillingen retten til en rettfærdig rettergang har i et demokratisk samfunn.¹⁴⁵ Om personen er vesentlig påvirket av tiltakene fra myndighetenes side kan derfor ses i sammenheng med personens behov for retten til en rettfærdig rettergang. Aall har formulert spørsmålet om rekkevidden til artikkel 6 som «et spørsmål om individets situasjon er påvirket i en grad som nødvendiggjør at garantiene i artikkel 6 trer i virksomhet»¹⁴⁶. Stub mener på sin side at Aalls formulering kan bli for snever og presiserer at artikkelen må tolkes i lys av formålet.¹⁴⁷ Han formulerer i stedet et spørsmål «om hensynet til den enkelte har så stor vekt i mistankesituasjonen at de samfunnsmessige hensyn som varetas gjennom håndhevingen av reguleringslovgivningen, i noen grad må stå tilbake»¹⁴⁸. I det videre vil behovet for beskyttelse EMK artikkel 6 gir anvisning på, og da særlig med hensyn til selvinkrimineringsvernet, stå sentralt ved vurderingen av når avgiftssubjektet anses for å være straffesiktet.

¹⁴¹ Avsn. 41-43.

¹⁴² Avsn. 56.

¹⁴³ Samme sted. Mindretallet kom til at klageren var straffesiktet, men det ser ikke ut til at de tar avstand fra kriteriene.

¹⁴⁴ s. 150.

¹⁴⁵ Se avsn. 44.

¹⁴⁶ Aall 1996, s. 109.

¹⁴⁷ Se Stub, s. 150.

¹⁴⁸ Samme sted.

5.2 Vilkåret «*criminal charge*» i relasjon til sak om illeggelse av tilleggsavgift

Etter sikker norsk rett innebærer et varsel om tilleggsskatt en «*criminal charge*» og markerer på den måten når en forvaltningssak går over til også å være en sak om straff etter EMK artikkel 6.¹⁴⁹ I Bøhler-dommen la Høyesterett til grunn at en straffesiktelse foreligger når «vedkommende myndighet underretter om at en administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan være aktuelt for nærmere angitte overtredelser»¹⁵⁰. For å finne tidspunktet når skattesubjektet ble straffesiktet, stilte Høyesterett spørsmålet om «når A mottok underretning fra ligningsmyndighetene om at det kunne være aktuelt å ilegge ham tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomt forhold, eller når han på annen måte må anses for å være vesentlig berørt av tiltak fra ligningsmyndighetene eller andre myndigheter i forhold til forhøyd tilleggsskatt»¹⁵¹.

I Bøhler-dommen gir Høyesterett, med henvisning til EMDs praksis, antydning på at det er en helhetlig vurdering av personens situasjon som avgjør om personen er straffesiktet.¹⁵² Varselbrevene for tilleggsskattene for ligningsårene 1987 og 1988 ble vurdert hver for seg, og begge brevene medførte straffesiktelser etter EMK artikkel 6 når de ble sett i sammenheng med personens situasjon og tidligere tiltak rettet mot personen i tilknytning til saken. Det samme utgangspunkt fremgår i forarbeidene til ligningsloven der Finansdepartementet uttaler at «skattyteren *normalt* [vil] anses for å være siktet når vedkommende får varsel om tilleggsskatt»¹⁵³ (min utheving). Høyesterett må forstås slik at dersom det i et varsel fremgår at myndighetene overveier å ilegge tilleggsskatt på grunn av myndighetenes foreløpige vurdering om forsettlig eller grovt uaktsomt forhold, vil personen være straffesiktet.¹⁵⁴

De linjer Høyesterett satte opp i Bøhler-dommen må få tilsvarende anvendelse for ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven jf. Rt-2003-1376. Her uttaler Høyesterett i avsnitt 17 at «[d]et langt på vei [er] de samme hensyn som ligger til grunn for ileggelse av henholdsvis tilleggsskatt og tilleggsavgift». Derfor vil i alle fall et varsel om tilleggsavgift innebære en straffesiktelse av avgiftssubjektet.¹⁵⁵

Spørsmålet blir om det kan tenkes situasjoner som tilsier at EMK artikkel 6 får anvendelse før varsel om tilleggsavgiften gis.¹⁵⁶ Sanksjonsutvalget uttaler at «[d]et er grunn til å se spørsmålet om hvor tidlig det kan foreligge en straffesiktelse i sammenheng med adgangen til å benytte forklaringer som er avgitt under straffesanksjonert opplysningsplikt»¹⁵⁷.

¹⁴⁹ Se NOU 2003:15, s. 189.

¹⁵⁰ s. 1018.

¹⁵¹ Samme sted.

¹⁵² Se også TBERG-2012-208152.

¹⁵³ Ot.prp. nr.82, s. 22.

¹⁵⁴ Se Bøhler-dommen, s. 1018-1019.

¹⁵⁵ Se også USKD-2014-52, pkt. 6.10.

¹⁵⁶ Se tilsvarende i Berg, s. 206.

¹⁵⁷ NOU 2003:15, s. 104-105.

En svakhet ved at varselet markerer straffesiktelsen i EMK artikkel 6 er at «utsendelse av forhåndsvarsel kan komme relativt sent i prosessen, også etter at forvaltningsorganet reelt sett har begynt å forberede et mulig sanksjonsvedtak»¹⁵⁸. På den annen side påpekes det av Sanksjonsutvalget at det er vanskelig å finne andre løsninger som kan markere skjæringspunktet, og det må legges til grunn at plikten til å sende ut varsel oppfylles lojalt.¹⁵⁹

Utvalget konkluderer med at det «ser ut til å være klart at [selvinkriminerings]vernet etter omstendighetene kan inntre før det er reist formell siktelse eller sendt forhåndsvarsel om administrativ sanksjon»¹⁶⁰. Det henvises særlig til *J.B. der EMD* fant at selvinkrimineringsvernet ble utløst på kontrollstadiet. Fra norsk rett kan det vises til TBERG-2012-208152, der tingretten kom frem til at skattesubjektet var straffesiktet i EMKs forstand nesten to år før varselet fra ligningsmyndighetene faktisk ble gitt.

Spørsmålet blir dermed hvilke andre tiltak fra avgiftsmyndighetenes side, kan føre til at avgiftssubjektet er «substantially affected», slik at avgiftssubjektet har behov for rettighetene EMK artikkel 6 gir uttrykk for. I det videre vil jeg derfor vurdere om tiltak etter bestemmelsene i mval. §§16-1, 16-6, 16-9 og 21-4, kan berøre avgiftssubjektets situasjon vesentlig. Bestemmelsene omhandler ulike former for kontrolltiltak og reaksjoner som følge av unnlatt medvirkning til kontroll.

5.3 Avgiftsmyndighetenes adgang til å be om kontrollopplysninger og å foreta stedlig kontroll

Etter mval. § 16-1 har avgiftssubjektet plikt til å gi opplysninger om egen avgiftsplikt når avgiftsmyndigheten krever det, samt bidra til stedlig kontroll jf. mval. § 16-6.

I mval. § 16-1 første ledd fremgår det at:

«Avgiftssubjektet ... skal etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller avgiftsplikt. Avgiftsmyndighetene kan kreve at den opplysningspliktige etter første punktum dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.»

Det fremgår videre i mval. § 16-6 første ledd at:

¹⁵⁸ NOU 2003:15, s. 190.

¹⁵⁹ Se samme sted.

¹⁶⁰ NOU 2003:15, s. 105. Se også Hans-Petter Jahres merknad til strpl. § 100 på lovdata.no, nest siste avsnitt.

«Avgiftsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter denne lov ...»

Og i annet ledd:

«Ved kontrollundersøkelse som nevnt i første ledd skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter § 16-1 til § 16-5. Den opplysningspliktige skal videre gi avgiftsmyndighetene adgang til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan avgiftsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos avgiftsmyndighetene.»

Avgiftsmyndighetenes rett til å kreve opplysninger og stedlig kontroll etter mval. §§ 16-1 og 16-6, regnes som en del av myndighetenes virksomhet som kontrollorgan. Dette er slått fast i Bøhlerdommen, der det ved betegnelsen «ordinære kontrolltiltak»¹⁶¹ vises til at «likningsmyndighetene (og fylkesskattekontorene) har anledning til å henvende seg til skattyter, be om tilleggsopplysninger og iverksette administrative kontrolltiltak vedrørende riktigheten av opplysninger som skattyter har gitt, herunder stedlig kontroll»¹⁶².

I relasjon til siktelsesbegrepet uttaler Høyesterett at det må mer enn «ordinære kontrolltiltak» til for at et skattesubjekt skal være under «criminal charge».¹⁶³ Begrunnelsen for dette er at myndighetene skal ha mulighet til å foreta administrative undersøkelser uten at EMK artikkel 6 kommer til anvendelse, og da også i tilfeller hvor undersøkelsene retter seg mot en bestemt person.¹⁶⁴

Slik Høyesterett presenterer ordinære kontrolltiltak, fremstår tiltakene som en naturlig forlengelse av det alminnelige utgangspunktet om avgiftssubjektets selvdeklareringsplikt og forutsetningen om at myndighetene skal kunne stole på opplysninger subjektene melder inn.¹⁶⁵ En masseforvaltning, slik som avgiftssystemet, kan vanskelig tenkes effektiv uten slike forpliktelser for subjektene eller en kontrolladgang for myndighetene. Dette er hensyn som taler for at avgiftsmyndighetene må kunne iverksette kontrolltiltak uten at tiltakene begrenses av artikkel 6. EMD har imidlertid ikke utelukket at administrative undersøkelser kan innebære en straffesiktelse i EMKs forstand. I *Saunders* synes domstolen å bemerke innledningsvis at artikkel 6 også ville få anvendelse for den administrative etterforskningen, men går ikke nærmere inn på dette da klagen kun gjaldt bruken av de nevnte opplysninger etter siktelsen.¹⁶⁶ At det kan foreligge en «criminal charge» ved etterforskningsstadiet

¹⁶¹ Bøhlerdommen, s. 1018.

¹⁶² Bøhlerdommen, s. 1017-1018.

¹⁶³ Se Bøhlerdommen, s. 1018.

¹⁶⁴ Se samme sted.

¹⁶⁵ Se kap. 1.1.

¹⁶⁶ Se avsn. 67.

fremgår også forutsetningsvis i *J.B.*¹⁶⁷ Saken *Funke* kan tale for det samme da EMD fant at det forelå krenkelse av EMK artikkel 6 når klageren ble pålagt å utlevere kontoutskrifter i en mistankesituasjon.¹⁶⁸

I Bøhler-dommen kommer Høyesterett til at «ordinære kontrolltiltak» ikke er tilstrekkelig for å utgjøre en straffesiktelse og at myndighetene må kunne foreta «objektive undersøkelser». Sentralt er EMDs uttalelse i *Saunders* avsnitt 67 med videre henvisninger til *Fayed*. Det fremgår:

«... the Court recalls its judgment in *Fayed* ... where it held that the functions performed by the inspectors under ... the Companies Act 1985 were essentially investigative in nature and that they did not adjudicate either in form or in substance. Their purpose was to ascertain and record facts which might subsequently be used as the basis for action by other competent authorities - prosecuting, regulatory, disciplinary or even legislative ... As stated in that case, a requirement that such a preparatory investigation should be subject to the guarantees of a judicial procedure as set forth in Article 6 para. 1 (art. 6-1) would in practice unduly hamper the effective regulation in the public interest of complex financial and commercial activities ... »

De konkrete kontrolltiltakene i *Saunders* ble ikke omfattet av «criminal charge». Uttalelsen kan derfor gi uttrykk for hva de administrative kontrollundersøkelsene kan inneholde før det er tale om en straffesiktelse i konvensjonens forstand. Kontrollundersøkelsene skal være undersøkende, uten at hensikten eller fremgangsmåten innebærer å avsi avgjørelse. Formålet med undersøkelsene er å finne frem til opplysninger som kan komme til å danne grunnlaget for eventuelle senere reaksjoner. Så lenge kontrolltiltakene utføres i tråd med det som fremgår i EMDs praksis, kan tiltakene derfor ikke innebære en straffesiktelse.

I Rt-2004-134, som gjaldt et tilsvarende spørsmål som i Bøhler-dommen, fremgår at sakene fra EMD må forstås slik at «skattemyndighetene – og andre offentlige kontrollmyndigheter – må ha anledning til å foreta objektive undersøkelser med sikte på om lovstridige forhold foreligger uten at rettigheter etter artikkel 6 straks utløses.»¹⁶⁹

Spørsmålet blir hvor langt avgiftsmyndighetene kan gå før kontrolltiltak ikke lenger er «ordinære» eller innebærer «objektive undersøkelser».

Hva som menes med «ordinære kontrolltiltak» utover det som allerede fremgår av Høyesterettspraksis om at myndighetene må ha adgang til å be om opplysninger fra subjektet og foreta kontroller, er vanskelig å definere. En kan si at de kontroller som avgiftsmyndighetene foretar ved stikkprøver eller bransjekontroller, i alle tilfeller må anses som ordinære. Bakgrunnen er at denne formen for

¹⁶⁷ Se avsn. 47-50.

¹⁶⁸ Resultatet begrunnes imidlertid ikke nærmere.

¹⁶⁹ Avsn. 37.

kontrolltiltak skjer hos alle selskaper, uavhengig av om det foreligger noen mistanke om brudd på avgiftsplikten på forhånd.

I Rt-2004-134 fant Høyesterett at tiden mellom bokettersynsrapporten 26. april 1995 og varselet om endring av likning datert 8. august 1995 gav skattemyndighetene «tilstrekkelig tid til nødvendig nøytrale undersøkelser» slik at skattyterne var straffesiktet for tilleggsskatt ved endringsvarselet av 8. august. Dette må ses i sammenheng med at det allerede ved endringsvarselet fremstod som «meget nærliggende at den mulighet for illeggelse av tilleggsskatt ... også ville bli benyttet»¹⁷⁰. Myndighetene skal altså kunne foreta objektive og nøytrale undersøkelser før subjektet får status som straffesiktet og dermed et selvinkrimineringsvern.

Som det fremgår i kapittel 2, må både objektive og subjektive vilkår foreligge for at tilleggsavgift skal kunne ilegges. Rt-2004-134 gjaldt forhøyet tilleggsskatt etter ligningsloven, og på samme måte som ved tilleggsavgift krever forhøyet tilleggsskatt subjektiv skyld hos subjektet. Høyesteretts formulering om «objektive» og «nøytrale» undersøkelser, kan på denne bakgrunn knytte seg til nettopp skyldelementet. I Rt-2004-134 fant Høyesterett at det i endringsvarselet fremstod som «meget nærliggende» at tilleggsskatt ville bli benyttet.¹⁷¹ Fylkesskattekontoret hadde allerede fra dette tidspunktet funnet at det forelå kvalifisert overtredelse med skyld. Dette kan tilsi at så lenge avgiftsmyndighetenes undersøkelser kun gjelder de objektive vilkårene og om «undersøkelser med sikte på om lovstridige forhold foreligger»¹⁷², typisk i relasjon til et eventuelt etterberegningsvedtak jf. mval. §§ 18-1 og 18-2, vil det ikke foreligge en straffesiktelse etter EMK artikkel 6. Med andre kan ord formålet med tiltakene fremstå som sentralt.¹⁷³

I den tidligere nevnte TBERG-2012-208152 kom retten til at den skattepliktige var straffesiktet i relasjon til EMK artikkel 6 når skattekontoret «underret[et] ... politiet om mistanke om overtredelse av straffebestemmelse utenfor skatteetatens forvaltningsområdet»¹⁷⁴. En overtredelse av straffebestemmelse forutsetter skyld hos subjektet, slik at en «underretning ... om mistanke om overtredelse av straffebestemmelse» kan sies å innebære en slags intern vurdering fra skattekontorets side om at man står overfor en overtredelse begått med tilstrekkelig skyld. Tidspunktet for underretningen markerer på den måten skattekontorets vurdering av vedkommendes skyld, og dermed også vilkårene for at tilleggsskatt kunne ilegges, noe som tilsier at vedkommende er straffesiktet etter EMK artikkel 6.

Det at behovet for beskyttelse av et selvinkrimineringsvern oppstår der det undersøkes om vedkommende er skyldig i overtredelsen, fremgår for strafferettens del i strpl. § 232 første ledd. Bestemmelsen gir «mistenkte» rett til å forholde seg taus under avhør på etterforskningsstadiet. Det vil

¹⁷⁰ Samme sted.

¹⁷¹ Se avsn. 37.

¹⁷² Samme sted.

¹⁷³ Se NOU 2003:15, s. 104.

¹⁷⁴ Punkt om «Tilleggsskatt».

si at der personen har status som mistenkt ved at etterforskningen utelukkende gjelder å finne bevis som taler for og mot vedkommendes skyld,¹⁷⁵ har personen et vern mot selvinkriminering.

At avgiftsmyndighetenes konkret vurderer et eller flere av vilkårene for tilleggsavgift i tillegg til det rent materielle avgiftsspørsmålet, er et moment for om kontrollen ikke lenger er ordinær, kan også få støtte av Bøhler-dommen. Varslene innebar straffesiktelse da subjektet tidligere var siktet og domfelt for forhold som hadde tilknytning til tilleggsattesaken.¹⁷⁶

Som det fremgår over, kan formålet fremstå som sentralt i den konkrete vurderingen av hvorvidt avgiftssubjektets situasjon er vesentlig påvirket. At formålet er et moment, kan også fremgå av *J.B.* Selv om det ikke var et uttalt formål, hadde informasjonsinnhentingene «various purposes of establishing the taxes due by the applicant and, if the conditions therefor were met, of imposing on him a supplementary tax and a fine for tax evasion»¹⁷⁷. I samme retning taler Saksjonsutvalgets utredning idet det fremgår at «vernet [i EMK artikkel 6] [trolig vil] kunne inntre tidligere i «rene» sanksjonssaker, det vil si saker som ikke har noe annet formål enn å avdekke mulige lovbrudd, enn i saker som initieres av tilsynsvirksomhet med et videre formål»¹⁷⁸. Utvalget forklarer imidlertid ikke nærmere hva som menes med ««rene» sanksjonssaker». Det kan for det første siktes til saker der avgiftsmyndigheten foretar en kontroll utelukkende for å avklare om det foreligger grunnlag for illeggelse av tilleggsavgift, men en slik situasjon er upraktisk og fremstår heller som teoretisk. For det andre kan det være tale om tilfeller der det er klart at det foreligger en overtredelse, men hvor undersøkelsene kun gjelder avgiftssubjektets skyld. I begge tilfeller kan det argumenteres for at avgiftssubjektet bør være beskyttet av retten til ikke å inkriminere seg selv.

På den annen side vil det i praksis kunne være vanskelig å sannsynliggjøre hvilke formål som er avgjørende for avgiftsmyndighetenes kontrolltiltak. Avgiftsmyndighetene vil foreta de samme former for kontrolltiltak uavhengig av om det er selve feilen eller skylden det søkes å finne klarhet i. Likevel vil faren for misbruk fra myndighetenes side kunne tilsi at EMK artikkel 6 også bør kunne komme til anvendelse der avgiftsmyndighetene selv fastholder at undersøkelsene ble foretatt uten tanke om at det senere kunne bli aktuelt å ilegge sanksjoner.¹⁷⁹

Den foreliggende praksis kan tilsi at tidsaspektet også kan komme inn som et moment i den konkrete vurderingen av hvorvidt avgiftssubjektet er siktet i konvensjonens forstand jf. «tilstrekkelig tid til nødvendig nøytrale undersøkelser» i Rt-2004-134 avsnitt 37. Tiden mellom bokettersynsrapporten og endringsvedtaket, på ca tre måneder, var i det konkrete tilfellet tilstrekkelig tid til at skattekontoret kunne avgjøre om tilleggsatt skulle ilegges. I TBERG-2012-208152 gikk det fire-fem måneder mellom bokettersynet og tidspunktet den skattepliktige ble ansett som siktet. På denne bakgrunn kan

¹⁷⁵ Se Andenæs, s. 61.

¹⁷⁶ Se Bøhler-dommen s. 1019-1020.

¹⁷⁷ Avsn. 47.

¹⁷⁸ NOU 2003:15, s. 99.

¹⁷⁹ Se Stub, s. 154.

det ut til at myndigheten bør ha foretatt tilstrekkelige undersøkelser tre til fem måneder etter bokettersynet. Er det aktuelt å ilegge tilleggsavgift, bør avgiftssubjektet ha status som straffesiktet etter EMK artikkel 6 idet denne tiden er gått og tilstrekkelige undersøkelser er foretatt. Det er imidlertid få rettskilder, slik at tidsaspektets rolle som moment må sies å være usikker.

Konklusjonen blir at dersom avgiftsmyndighetens kontroll gjelder avgiftssubjektets vurdering av de øvrige vilkår i mval. § 21-3, samt der det har gått lang tid etter bokettersynet, er ikke kontrolltiltakene lenger «ordinære» eller innebærer «objektive undersøkelser», slik at avgiftssubjektet må anses som straffesiktet i konvensjonens forstand.

5.4 Kontroll hos avgiftssubjektet med bistand fra politiet

Merverdiavgiftsloven § 16-9 gir uttrykk for politiets rolle i avgiftssaker:

«Politiet skal på anmodning fra avgiftsmyndighetene yte bistand ved avgiftskontrollen. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 16-6»

Spørsmålet blir om det forhold at politiet bistår avgiftsmyndighetene, gjør at kontrollen ikke anses som ordinær, og derfor fører til at selvinkrimineringsvernet aktiveres.

Ordlyden av «yte bistand» tilsier at politiet kun skal være til stede og hjelpe avgiftsmyndigheten i organets kontroll av avgiftssubjektet. Politiets oppgaver under kontrollen skal etter forarbeidene «i det vesentligste være av sikkerhets- og ordensmessig art»¹⁸⁰. For at politiet skal kunne gi bistand, har politiet i bestemmelsens annen setning fått en rett til å «kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 16-6». Politiet får dermed en mulighet til å hente informasjon på vegne av avgiftsmyndighetene innenfor rammen av mval. § 16-6, uten at det foreligger en straffesak.¹⁸¹ Stub viser i denne sammenheng til at bistandsplikten ikke innebærer en rett for politiet til også å lete etter bevis eller gjennomgå bevisene i etterkant av bokettersynet.¹⁸² Ønsker politiet å gå utover bistanden merverdiavgiftsloven forutsetter, som for eksempel å innhente opplysninger på eget initiativ eller til eget bruk eller benytte seg av straffeprosessuelle virkemidler,¹⁸³ må politiet forholde seg til de ordinære straffeprosessuelle regler. Mval. § 16-9 inneholder med andre ord ingen utvidelse av den kompetansen avgiftsmyndighetene allerede har etter § 16-6. Dette tilsier at selv om politiet er til stede, må kontrollen fortsatt anses som «ordinær».

I Bøhler-dommen nevnes ikke stedlig kontroll med politibistand i Høyesteretts opprømsing av kontrolltiltakene som anses som ordinære,¹⁸⁴ men dette kan ikke være avgjørende da listen naturligvis

¹⁸⁰ NOU 2009:4, s. 140.

¹⁸¹ Se samme sted.

¹⁸² Se Stub, s. 396-399.

¹⁸³ Se Prop.141 L, s. 48.

¹⁸⁴ Se s. 1017-1018.

ikke kan være uttømmende. Førstvoterende omtaler uansett ordinære kontrolltiltak som tiltak som «iverksette[s]» av ligningsmyndighetene, noe en stedlig kontroll med bistand fra politiet vil være jf. «på anmodning fra avgiftsmyndighetene» i mval. § 16-9 og også politiloven § 2 nr. 5.

Selv om avgiftsmyndighetenes kontroll med og uten bistand fra politi innebærer det samme, vil politiets tilstedeværelse ved kontrollen kunne virke mer inngripende på avgiftssubjektet enn en kontroll med hjemmel i mval. § 16-6. Det at politiet møter opp sammen med avgiftsmyndighetene og krever opplysninger, kan samtidig minne om situasjonen i strpl. § 82 der en person får status som siktet når det besluttes «ransaking, beslag eller liknende forholdsregler» rettet mot personen. Dette kan tilsi at avgiftssubjektet bør få status som siktet etter EMK artikkel 6 ved en § 16-9-kontroll. Situasjonene i strpl. § 82 innebærer imidlertid en form for tvang fra politiets side, og det er denne tvangen som først og fremst kan sies å utgjøre det vesentlige inngrepet i vedkommendes situasjon. Som nevnt over gar ikke politiet kompetanse til å anvende slik tvang ved bistand etter mval. § 16-9. Dette taler for at situasjonen ikke er inngripende nok, til at avgiftssubjektet skal få status som straffesiktet etter EMK.

Det er samtidig viktig å bemerke at avgiftssubjektets eget ønske i prinsippet er uten betydning i vurderingen av om personen har status som straffesiktet.¹⁸⁵ Hvorvidt avgiftssubjektet er straffesiktet etter EMK artikkel 6 vil, bero på en konkret vurdering av personens situasjon og om de tiltak som rettes mot personen påvirker vedkommende vesentlig.¹⁸⁶ Resultatet av en stedlig kontroll med bistand fra politiet, vil i utgangspunktet ikke bli noe annet enn der avgiftsmyndighetene foretar kontrollen på egen hånd. Det er fortsatt avgiftsmyndighetene som skal gjennomgå funnene og avgjøre eventuelle følger av kontrollen.¹⁸⁷ Dette har sammenheng med det som tidligere er sagt om at politiet ikke kan bruke opplysningene som kommer frem under kontrollen til eget arbeid med mindre det foreligger hjemmel etter straffeprosessloven.

På den annen side er det antatt i MVA-håndboken at «politiets bistandsplikt omfatter alle opplysninger som politiet sitter inne med innenfor sitt arbeidsområde, f.eks. opplysninger fra registre som politiet fører, forutsatt at disse ikke er underlagt særskilt taushetsplikt»¹⁸⁸. Som nevnt forutsettes det at avgiftsmyndighetens kompetanse ikke utvides ved politiets bistand. Bistanden fra politiet innebærer altså ikke at avgiftsmyndighetene får tilgang til opplysninger myndighetene ellers ikke ville hatt. Politiets bistand vil på grunn av dette ikke medføre en vesentlig påvirkning av avgiftssubjektets situasjon, noe som tilsier at tiltaket er ordinært.

Skatteunndragelsesutvalgets begrunnelse for at avgiftsmyndighetene skal kunne anmode politiet om bistand ved stedlige kontroller, er at bistand fra politiet vil være et godt hjelpemiddel i situasjoner der kontrollarbeidet vanskeligjøres på grunn av avgiftssubjektets manglende samarbeid og/eller truende

¹⁸⁵ Se Andenæs, s. 61.

¹⁸⁶ Se kap. 5.2.

¹⁸⁷ Se Stub, s. 396-399.

¹⁸⁸ MVA-håndboken, pkt. 16-9.2.

adferd.¹⁸⁹ Finansdepartementet sluttet seg til utvalget.¹⁹⁰ I Skatteunndragelsesutvalgets uttalelse ligger det, ifølge Stub, at politiet har adgang til å bruke makt overfor personer som forsøker å unndra seg kontrollen og som hindrer kontrollen.¹⁹¹ Politiets bistandsplikt er dermed begrunnet i politiets ordinære oppgaver etter politiloven § 2, ikke i eventuelle overtredelser av merverdiavgiftsloven eller avgiftssubjektets påståtte skyld jf. vilkårene i mval. § 21-3. Begrunnelsen taler dermed for at mval. § 16-9 er et ordinært kontrolltiltak, som ikke medfører en straffesiktelse av avgiftssubjektet.

Iverksettes imidlertid den stedlige kontrollen etter initiativ fra politiet eller med en forutsetning om at resultatet av kontrollen skal meddeles politiet etter fvl. § 13 b første ledd nr. 6, vil situasjonen i stedet likne den i strpl. § 82. Formålet med kontrollen, som da i hovedsak vil være å avklare om det foreligger et straffbart forhold, kan samtidig tilsi at EMK artikkel 6 får anvendelse.¹⁹²

Konklusjonen blir at kontroll hos avgiftssubjektet med bistand fra politiet er et ordinært kontrolltiltak. Avgiftssubjektets selvinkrimineringsvern aktiveres derfor ikke.

5.5 Straff som følge av at avgiftssubjektet ikke bidrar til opplysning

Avgiftssubjektet kan straffes med bot eller fengsel med hjemmel i mval. § 21-4 tredje ledd, dersom subjektet «unnlater å medvirke» til bokettersynet som mval. § 16-6 forutsetter. EMK artikkel 6 har anvendelse på bestemmelsen på grunn av ordlyden i «straffes», og fordi bot og fengsel omtales som strafferettslige reaksjoner i strl. § 29.¹⁹³ I tillegg forutsetter Anmeldelsesinstruksen at forholdet må anmeldes til påtalemyndigheten for at avgiftssubjektet skal kunne straffes.¹⁹⁴

Ordlyden av «unnlater å medvirke» tilsier for det første rene forsømmelser fra avgiftssubjektets side. Også aktiv opptreden fra avgiftssubjektet skal omfattes. Avgiftssubjekt som «mer aktivt søker å forhindre kontrollundersøkelse, for eksempel ved fysisk å hindre adgang eller ødelegge materiale»¹⁹⁵ oppfyller dermed de objektive vilkårene i bestemmelsen. Når det gjelder det subjektive vilkåret, må avgiftssubjektet opptre med forsett jf. strl. § 21.¹⁹⁶

I det videre skal jeg vurdere om straff, som følge av avgiftssubjektets unnlatte medvirkning til kontroll, kan innebære en «criminal charge» i relasjon til en senere tilleggsavgiftssak.

¹⁸⁹ Se NOU 2009:4, s. 139.

¹⁹⁰ Se Prop.141 L, s. 47-48.

¹⁹¹ Se s. 400-404.

¹⁹² Se kap. 5.3. Se også Stub, s. 154.

¹⁹³ Se Engel-kriteriene i kap. 3.3.

¹⁹⁴ Se pkt. 1 og 2.

¹⁹⁵ Prop.64 L, s. 103 om lignl. § 12-2, men må antas å også gjelde for den tilsvarende bestemmelsen i mval. § 21-4 tredje ledd.

¹⁹⁶ Se Prop.64 L, s. 178.

Forutsetning for drøftelsen, er at overtredelsen som medfører tilleggsavgift gjelder et annet forhold, enn overtredelsen mval. § 21-4 tredje ledd forutsetter. Begrunnelsen er at avgiftssubjekter som «overtrer denne loven» kan ilegges tilleggsavgift jf. mval. § 21-3. Dette tilsier at å «unnl[et] å medvirke» til kontroll i mval. § 21-4 omfattes av de objektive vilkårene for tilleggsavgift. At bestemmelsene i mval. §§ 21-3 og 21-4 angir overlappende overtredelser fremgår i Prop.64 L. I begrunnelsen for at simpelt uaktsomt straffeansvar ikke videreføres i merverdiavgiftsloven, legger Finansdepartementet til grunn at «selv om det nok vil kunne være relativt praktisk med simpelt uaktsomme overtredelser av merverdiavgiftslovgivningen, så vil tilleggsavgift være en tilstrekkelig sanksjon i disse tilfellene.»¹⁹⁷ Der et avgiftssubjekt unnlater å medvirke til kontrollen i mval. § 16-6, men bare har utvist en grad av uaktsomhet, kan avgiftsmyndigheten derfor i stedet reagere mot forholdet med tilleggsavgift. Med denne bakgrunn vil straff etter mval. § 21-4 tredje ledd og tilleggsavgift dermed kunne være reaksjoner mot samme forhold, ut ifra avgiftssubjektets skyld. På grunn av forbudet mot dobbeltstraff, vil et avgiftssubjekt imidlertid ikke kunne ilegges reaksjon etter begge bestemmelser, når det unnlater å medvirke til kontrollen,¹⁹⁸ jf. EMK Tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 jf. menneskerettsloven § 3 jf. § 2 nr. 1 bokstav d.

Straff etter mval. § 21-4 tredje ledd tilsvarer klart ikke et varsel om tilleggsavgift. Begrunnelsen for dette er at straffen ikke innebærer en underrettelse om at avgiftsmyndighetene overveier å ilegge tilleggsskatt på grunn av myndighetenes foreløpige vurdering om forsettlig eller grovt uaktsomt forhold.¹⁹⁹

Spørsmålet blir om avgiftssubjektets situasjon vesentlig påvirkes av straffen etter mval. § 21-4 tredje ledd, slik at selvinkrimineringsvernet får anvendelse for senere illeggelse av tilleggsavgift.

I praksis er det vurdert hvorvidt tvang til å gi opplysninger, i seg selv kan innebære en straffesiktelse. *Serves* er et eksempel. Klageren var innkalt som vitne i etterforskningen av en straffesak, men hadde nektet å avlegge ed før forklaring og ble ilagt bot for dette. Ut ifra de konkrete omstendigheter fant EMD at klageren var straffesiktet fra tidspunktet han ble innkalt som vitne og ilagt boten, fordi hans situasjon ble vesentlig berørt.²⁰⁰ Konsekvensen av at tvang til om å gi opplysninger regnes som en straffesiktelse, er at tvangen personen blir utsatt for kan krenke selvinkrimineringsvernet.²⁰¹ Krenkelsen begrunnes i at personen blir utsatt for tvang til å bidra med opplysninger til egen domfellelse.

¹⁹⁷ s. 105.

¹⁹⁸ Se Gjems-Onstad/Kildal, s. 621.

¹⁹⁹ Se Bøhler-dommen, s. 1018-1019.

²⁰⁰ Se avsn. 20.

²⁰¹ Som vist, var ikke selvinkrimineringsvernet i *Serves* krenket. Formålet med boten var ikke å tvinge frem opplysninger, men å sikre en *riktig* forklaring. Se kap. 4.5.

Utgangspunktet er at et avgiftssubjektet er under en «criminal charge», når avgiftssubjektets situasjon, etter en konkret vurdering, er vesentlig påvirket av avgiftsmyndighetenes tiltak rettet mot vedkommende.²⁰²

Resultatet i *Weh* ble at klageren ikke var straffesiktet.²⁰³ Dommen ble imidlertid avsagt med dissens, og etterfølgende rettspraksis kan tilsi at det nå er mindretallets oppfatning som er gjeldende rett.²⁰⁴ I mindretallets begrunnelse fremgår det at dersom klageren faktisk hadde kjørt bilen, stod han overfor et valg mellom å angi seg selv som sjåfør og bli ilagt fartsbot, og å forklare seg usant eller ikke å forklare seg og potensielt bli ilagt en tilsvarende bot.²⁰⁵ Risikoen for straffeforfølgning var dermed tilstrekkelig reell.²⁰⁶ Konklusjonen innebar at når en person står overfor et valg mellom å bli straffet på den ene eller den andre måten, er vedkommendes situasjon vesentlig berørt. EMK artikkel 6 får dermed anvendelse. På samme måte som i *Weh*, vil avgiftssubjektet stå overfor et valg mellom å unnlate å medvirke til kontroll og bli straffet, og å medvirke til kontroll og senere risikere tilleggsavgift. Dette tilsier at avgiftssubjektets situasjon er vesentlig berørt, slik at vedkommende er straffesiktet i den etterfølgende tilleggsavgiftssaken.

At et slikt valg er tilstrekkelig får å få status som straffesiktet, vil imidlertid kunne medføre at avgiftssubjektet kan unngå stedlige kontroller uten følger.²⁰⁷ Som følge av dette er det klart at det må noe mer til. I LG-2011-201595 var spørsmålet om elleve selskaper var under en «criminal charge», da de ble pålagt å utlevere dokumentasjon i en straffesak mot tredjemann. Selskapene stod altså overfor en valgsituasjon, som oppstilt av mindretallet i *Weh*. Retten vurderte hvorvidt det forelå konkrete holdepunkter som tilsa at påtalemyndigheten tok sikte på en straffeforfølgning mot selskapene.²⁰⁸ Momentene i *Weh* inngår i den konkrete vurderingen.²⁰⁹ Den aktuelle straffeforfølgningen må følgelig være «remote and hypothetical». Samtidig er forutsetningen for at selvinkrimineringsvernet skal aktiveres, at avgiftsmyndighetenes tiltak skal få frem opplysninger som har en «sufficiently concrete link» med straffeforfølgningen. Momentene er gjengitt i LG-2011-201595. Her uttalte retten at for at det skal foreligge en straffesiktelse, kan ikke straffeforfølgningen fremstå som «svært lite sannsynlig og hypotetisk»²¹⁰.

Når det gjelder den nærmere forståelsen av «remote and hypothetical» kan det vises til sakene i *O'Halloran og Francis* og *Lückhof og Spanner*. Fordi det allerede var satt i gang en straffeforfølgning mot en ukjent gjerningsmann, nemlig sjåføren av bilen, var ikke straffeforfølgningen mot klagerne «remote and hypothetical». Det hadde klart skjedd en overtredelse, og etterforskningen dreide seg

²⁰² Se kap. 5.1.

²⁰³ Se samme sted.

²⁰⁴ Se bl.a. *O'Halloran og Francis* og *Lückhof og Spanner*. Og se Øyen s. 149.

²⁰⁵ Se mindretallets votum avsn. 1.

²⁰⁶ Se Øyen, s. 149.

²⁰⁷ Se om behovet for avgiftssubjektets egne opplysninger i kap. 1.1.

²⁰⁸ Se lagmannsrettens bemerkning avsn. 26-31.

²⁰⁹ Se kap. 5.1.

²¹⁰ Lagmannsrettens bemerkning avsn. 31.

kun om *hvem* sjåføren av bilen var. Som eiere av bilene, var den pågående straffeforfølgningen dermed særlig nærliggende for klagerne. I en sak om tilleggsavgift vil det, på den annen side, alltid være kjent for avgiftsmyndighetene hvem avgiftssubjektet er. Dette er fordi spørsmålet i en tilleggsavgiftssak er hvorvidt vilkårene i mval. § 21-3 er oppfylt, ut i fra det avgiftssubjektet har foretatt seg. En tilleggsavgiftssak vil på denne bakgrunn, i større grad være hypotetisk, enn det de pågående straffesakene i *O'Halloran og Francis* og *Lückhof og Spanner* var.

LG-2011-201595 gjaldt også en pågående straffesak. Straffesaken i lagmannsretten var, til forskjell fra de nevnte EMD-sakene, allerede rettet mot en konkret siktet. Selskapene anførte at det var en nærliggende fare for at det ville bli rettet en straffeforfølgning mot dem, dersom den etterspurte dokumentasjonen ble fremlagt.²¹¹ Selskapene risikerte altså å bli siktet i en potensiell straffesak, men som ennå ikke var startet. Saksforholdet likner derfor situasjonen når avgiftssubjektet står overfor en potensiell sak om tilleggsavgift ved illeggelsen av straff etter mval. § 21-4 tredje ledd. Momentene fra lagmannsrettsdommen, har derfor relevant i vurderingen.

Et moment som talte mot at en potensiell straffeforfølgning var nærstående i LG-2011-201595, var at påtalemyndigheten hadde gitt uttrykk for at det ikke var aktuelt å straffeforfølge selskapene.²¹² Det forelå heller ingen mistanke mot dem.²¹³ Videre skulle dokumentasjonen som ble krevd utlevert, belyse det siktelsen mot tredjemann gjaldt, ikke avdekke eventuelle overtredelser begått av selskapene.²¹⁴ Lagmannsrettens momenter kan dermed tilsi at formålet med den tvungen myndighetene utsetter avgiftssubjektet for, er relevant i den konkrete vurderingen.²¹⁵

Formålet med å ilegge avgiftssubjektet straff etter mval. § 21-4 tredje ledd er, først og fremst, å sikre at avgiftssubjektene overholder lovens opplysningsplikter. Det gis samtidig et signal om viktigheten av at avgiftssubjektene bidrar med opplysning.²¹⁶ Straffen ilegges derfor ikke for å avdekke andre mislighold av merverdiavgiftsloven, som eksempel feil ved omsetningsoppgaven. Bestemmelsen i mval. § 21-4 er dermed en slags forlengelse av avgiftsmyndighetenes klassiske kontrolltiltak.²¹⁷ Formålet med bestemmelsen taler på denne bakgrunn, mot at illeggelse av bot eller fengsel etter mval. § 21-4, innebærer en straffesiktelse i en potensiell tilleggsavgiftssak.

En forutsetning må imidlertid være at tiltaket med hjemmel i mval. § 21-4, er en del av de «objektive» eller «nøytrale» undersøkelser.²¹⁸ Idet avgiftsmyndigheten benytter seg av mval. § 21-4 på grunn av mistanke om at avgiftssubjektet skjuler opplysninger, som kan medføre tilleggsavgift, kan ikke tiltaket lenger anses som en forlengelse av den ordinære kontrollen. Formålet bak avgiftsmyndighetenes bruk

²¹¹ Se lagmannsrettens bemerkning avsn. 27.

²¹² Se lagmannsrettens bemerkning avsn. 28.

²¹³ Se samme sted.

²¹⁴ Se lagmannsrettens bemerkning avsn. 29.

²¹⁵ Som i kap. 5.3.

²¹⁶ Se kap. 1.1.

²¹⁷ Se mval. kap. 16.

²¹⁸ Se Bøhler-dommen og Rt-2004-134. Se også kap. 5.2.

av straffebestemmelsen, fremstår dermed som relevant i vurderingen av hvorvidt det foreligger en straffesiktelse i en nærstående sak om tilleggsavgift. Begrunnelsen er at bestemmelsen i stedet benyttes som et virkemiddel i etterforskningen av avgiftssubjektets skyld ved eventuelle overtredelser av merverdiavgiftsloven. Saken vil da likne en såkalt «ren» sanksjonssak»²¹⁹ fordi den skal avklare om vilkårene for tilleggsavgift er oppfylt. Formål av en slik karakter, taler dermed for at en potensiell tilleggsavgiftssak er nærliggende. Selvinkrimineringsvernet innebærer, som tidligere sagt, at avgiftssubjektet ikke skal tvinges til å bidra til egen domfellelse. At avgiftssubjektet utsettes for straff for å tvinge frem opplysninger, tilsier derfor samtidig at selvinkrimineringsvernet bør få anvendelse på forholdet.²²⁰ Dette taler for at anvendelsen av mval. § 21-4 tredje ledd, kan innebære en straffesiktelse i relasjon til en senere tilleggsavgiftssak.

Et videre moment fra *Weh*, er hvorvidt opplysningene som ble pålagt med trussel om straff, hadde en «sufficiently concrete link» med den potensielle straffeforfølgningen. I sakene for EMD, krevde politiet opplysninger om sjåføren av bilen.²²¹ Opplysningspåbudet klagerne ble utsatt for, var altså av en svært konkret karakter. Opplysningen som krevdes, hadde samtidig en sterk tilknytning til den pågående straffesaken, da opplysningen ville påvirke utfallet av saken mot vedkommende. Opplysningspåbudet i LG-2011-201595 gjaldt dokumenter til bruk i straffesaken mot den siktede, og «[s]traffeforfølgningen omfatte[t] ikke konkrete transaksjoner som er foretatt mellom selskapene utleveringsbegjæringen er rettet mot, og selskapene [den siktede hadde tilknytning til]»²²². Opplysningene politiet ønsket i saken, kunne dermed ikke i seg selv påvise eventuelle straffbetingende feil ved selskapenes regnskaper. For å bruke EMDs formulering på LG-2011-201595, forelå det ingen tilstrekkelig konkret sammenheng mellom de opplysningene som krevdes utlevert og den potensielle straffesiktelsen mot selskapene.

Bot eller fengsel etter mval. § 21-4 kan innebære tvang til å bidra med opplysninger, som har betydning for subjektets avgiftsplikt. Dette taler for at straff etter mval. § 21-4 tredje ledd, innebære en «criminal charge» i en potensiell sak om tilleggsavgift mot avgiftssubjektet.

I EMD-dommene kunne opplysningene alene avgjøre om det ble en straffeforfølgning mot klageren. Hvorvidt det blir en etterfølgende tilleggsavgiftssak, vil imidlertid bero på funnene avgiftsmyndighetene gjør ved kontrollen og hvorvidt de øvrige vilkårene i mval. § 21-3 er oppfylt. Det foreligger altså en slags sammenheng til opplysningen det kreves medvirkning til etter mval. § 21-4 tredje ledd jf. § 16-6. Den konkrete sammenhengen vil imidlertid være mer hypotetisk enn i sakene for EMD, siden reaksjoner etter mval. § 21-4 tredje ledd, ikke vil være avgjørende for om det ilegges tilleggsavgift. Dette taler mot at straff etter mval. § 21-4, er en straffesiktelse i en potensiell tilleggsavgiftssak.

²¹⁹ Se kap. 5.3.

²²⁰ Se 5.1.

²²¹ Se f.eks. *O'Halloran og Francis*, avsn. 33.

²²² Lagmannsrettens bemerkning avsn. 29.

Konklusjonen blir at så lenge ileggelsen av straff som følge av unnlatt medvirkning til kontroll etter mval. § 21-4 tredje ledd, ikke er å avklare om de øvrige vilkårene for tilleggsavgift etter mval. § 21-3 er oppfylt, vil ikke straffen etter mval. § 21-4 innebærer en «criminal charge» i relasjon til senere tilleggsavgift etter mval. § 21-3.

6 Kilder

6.1 Lover og forskrifter

6.1.1 Lover

Fvl.	Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)
Strpl.	Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)
Politoloven	Lov 4. august 1995 nr. 53 om politiet
Menneskerettsloven	Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett
Konkurranseloven	Lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger
Strl.	Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven)
Tvl.	Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven)
Tolloven	Lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel
Mval.	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

6.1.2 Forskrifter

Anmeldelsesinstruksen	Instruks 6. september 2011 nr. 915 om anmeldelse til påtalemyndigheten for overtredelse av ligningsloven kapittel 12, folketrygdloven § 24-4 femte ledd, merverdiavgiftsloven § 21-4 og investeringsavgiftsloven § 7 første ledd mv. Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll
-----------------------	---

6.2 Andre lands lover og internasjonale rettskilder

6.2.1 Dansk rett

Retssikkerhetslov Lov nr 442 af 09. juni 2004 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og opplysningspligter

6.2.2 Internasjonal rett

EMK Europarådets konvensjon 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter (Den europeiske menneskerettighetskonvensjon)

Wien-konvensjonen Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969

EMK Tilleggsprotokoll 7 Protokoll nr. 7 til Konvensjonen om beskyttelse av menneskerettigheter og grunnleggende friheter 22. november 1984

6.3 Norske offentlige dokumenter

MVA-håndboken 2015

NOU 2003:7 Tilleggssakt m.m.
Ved tilleggsskatteutvalget

NOU 2003:12 Ny konkurranselov

NOU 2003:15 Fra bot til bedring
Ved sanksjonsutvalget

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

Ot.prp. nr .82 Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

Prop.141 L Prop.141 L (2011-2012) om Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste)

Prop.75 L Prop.75 L (2012-2013) om Endringer i konkurranselov

Prop.64 L	Prop.64 L (2014-2015) om Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov)
	Høringsnotat til ny skatteforvaltningslov Saksnr. 12/767, 21. november 2014
USKD-2014-52	Reviderte retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven

6.4 Rettspraksis

6.4.1 Domstolspraksis

Rt-2000-996, Bøhler-dommen

Rt-2002-509

Rt-2002-557, Dobbelstraff I-saken

Rt-2003-1376

Rt-2004-134

Rt-2007-932

Rt-2011-800

Rt-2011-910

Rt-2012-921

LE-2011-42229 (Eidsivating lagmannsrett)

LG-2011-201595 (Gulating lagmannsrett)

LB-2001-1742-2 (Borgarting lagmannsrett)

LB-2002-1167 (Borgarting lagmannsrett)

TBERG-2012-208152 (Bergen tingrett)

6.4.2 *Praksis fra forvaltningen*

SOM-2011-1145

6.5 *Praksis fra EMD*

<i>Allan</i>	<i>Allan mot Storbritannia</i> ; dom av 5. november 2002
<i>Corigliano</i>	<i>Corigliano mot Italia</i> ; dom av 10. desember 1982
<i>Deweer</i>	<i>Deweer mot Belgia</i> ; dom av 27. februar 1980
<i>Eckle</i>	<i>Eckle mot Tyskland</i> ; dom av 15. juli 1982
<i>Engel</i>	<i>Engel m.fl. mot Nederland</i> ; dom av 8. juni 1976 (Plenary)
<i>Fayed</i>	<i>Fayed mot Storbritannia</i> ; dom av 21. september 1994
<i>Funke</i>	<i>Funke mot Frankrike</i> ; dom av 25. februar 1993
<i>Heaney og McGuinness</i>	<i>Heaney og McGuinness mot Irland</i> ; dom av 21. desember 2000
<i>Jalloh</i>	<i>Jalloh mot Tyskland</i> ; dom av 11. juli 2006 (Grand Chamber)
<i>J.B.</i>	<i>J.B. mot Sveits</i> ; dom av 3. mai 2001
<i>King</i>	<i>King mot Storbritannia</i> ; avgjørelse av 8. april 2003
<i>Lückhof og Spanner</i>	<i>Lückhof og Spanner mot Østerrike</i> ; dom av 10. januar 2008
<i>O'Halloran og Francis</i>	<i>O'Halloran og Francis mot Storbritannia</i> ; dom av 29. juni 2007 (Grand Chamber)
<i>Pedersen og Baadsgaard</i>	<i>Pedersen og Baadsgaard mot Danmark</i> ; dom av 17. desember 2014 (Grand Chamber)
<i>Rieg</i>	<i>Rieg mot Østerrike</i> ; dom av 24. mars 2005
<i>Saunders</i>	<i>Saunders mot Storbritannia</i> ; dom av 17. desember 1996 (Grand Chamber)

Serves	<i>Serves mot Frankrike</i> ; dom av 20. oktober 1997
Shannon	<i>Shannon mot Storbritannia</i> ; dom av 4. oktober 2005
Weh	<i>Weh mot Østerrike</i> ; dom av 8. april 2004
Öztürk	<i>Öztürk mot Tyskland</i> ; dom av 21. februar 1984 (Grand Chamber)

6.6 Litteratur

Aall 1996	Aall, Jørgen, <i>Rettergang og menneskerettigheter</i> , 2.utg (Bergen, 1996)
Aall 2011	Aall, Jørgen, <i>Rettsstat og menneskerettigheter</i> , 3.utg (Bergen, 2011)
Andenæs	Andenæs, Johs., <i>Norsk straffeprosess, samlet utgave ved Tor-Geir Myhrer</i> , 4.utg, 3. opplag (Oslo, 2012)
Ashworth	Ashworth, Andrew, «Self-incrimination in European Human Rights Law – A Pregnant Pragmatism?», <i>Cardozo Law Review volume 30</i> , 2008-2009, s. 751-774
Berg	Berg, Bjørn O., <i>Forvaltningssanksjoner</i> (Oslo, 2005)
Elgesem/Rosenlund Wahlen	Elgesem, Frode og Wahlen, Henning Rosenlund, «Vernet mot selvinkriminering og forklaringsplikter overfor forvaltningen», <i>Tidsskrift for forretningsjus</i> , 2010, s. 59-75
Gjems-Onstad/Kildal	Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S., <i>MVA-kommentaren</i> , 4.utg (2011)
Jebens	Jebens, Sverre Erik, <i>Menneskerettigheter i straffeprosessen</i> (Oslo, 2004)
Rui	Rui, Jon Petter, «Om retten til å forholde seg taus og retten til ikke å måtte bidra til egen domfellelse», <i>Tidsskrift for Rettsvitenskap</i> , vol. 122, 1, 2009 s. 47-69
Skoghøy	Skoghøy, Jens Edvin A., «Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven», <i>Jussens Venner vol. 49</i> , 2014, s. 297-339

Stub	Stub, Marius, <i>Tilsynsforvaltningens kontrollvirksomhet</i> (Oslo, 2011)
Øyen	Øyen, Ørnulf, <i>Vernet mot selvinkriminering i straffeprosessen</i> (Bergen, 2010)

6.7 Internett

Merknad til straffeprosessloven § 100, www.lovdاتا.no, skrevet av Hans-Petter Jahre, datert 12. juli 2015 kl. 12.56 (desember 2015)