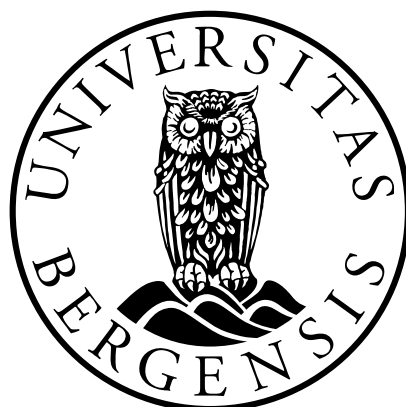


Rimelig tid

*Tilleggsskatt og kravet til endelig avgjørelse
"within a reasonable time", jf. EMK art. 6 nr. 1*

Kandidatnummer: 164

Antall ord: 13015



JUS399 Masteroppgave/JUS398 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

[01.06.2016]

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning.....	4
1.1 Problemstilling og aktualitet	4
2 EMK og forholdet til norsk rett.....	6
2.1 EMK.....	6
2.2 Tilleggsskatt som straff etter EMK	6
2.2.1 Oversikt over rettssikkerhetsgarantiene ved tilleggsskatt	7
2.2.2 Brudd på EMK art. 6 nr. 1	8
3 Kravet til avgjørelse innen "reasonable time"	9
3.1 Innledning.....	9
3.2 Formålet bak "reasonable time"	10
3.3 Starttidspunktet for fristberegningen.....	12
3.3.1 Kontrolltiltak	12
3.3.2 Foreløpig varsel.....	14
3.3.3 Manglende varsel	15
3.4 Sluttidspunktet for fristberegningen.....	17
3.4.1 Etterfølgende effektivering.....	18
3.5 Tidsperioder	18
4 Rimelighetsvurderingen	22
4.1 Innledning.....	22
4.2 Sakens kompleksitet.....	22
4.2.1 Faktiske forhold.....	23
4.2.2 Juridisk kompleksitet.....	26
4.2.3 Behandling i flere ledd	27
4.2.4 Terskelen for å akseptere kompleksitet	28
4.3 Skattyters forhold	29
4.4 Myndighetenes forhold	32
4.5 Hva som står på spill for skattyteren.....	39
5 Oppsummering	42
Rettskilder	43
Litteraturliste	47

1 Innledning

1.1 Problemstilling og aktualitet

Kravet til endelig avgjørelse "within a reasonable time" følger av Den europeiske menneskerettskonvensjonen 4. november 1950 (heretter EMK) artikkel 6. Den autentiske lovteksten i art. 6 nr. 1 lyder:

In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law.

Tilleggsskatt ilegges den som har oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, og dette har eller kunne ha medført skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-2(1). I norsk internrett regnes tilleggsskatt for å være en sanksjon. I dag er det sikker rett at både tilleggsskatt på 30 pst, og de skjerpede varianter på henholdsvis 45 pst og 60 pst, omfattes av straffebegrepet i EMK.

For skattyter kan ileggelse av tilleggsskatt være både en økonomisk og psykisk belastning. Vedtak om tilleggsskatt kan potensielt sett bli svært tidkrevende dersom saken blir behandlet i flere omganger administrativt og i domstolen. Usikkerheten frem til endelig avgjørelse, kan derfor oppleves som en prøvelse og medføre redusert livskvalitet. Blant annet av disse grunner, ønsker skattyter en avklaring så fort som mulig, og i alle fall innen rimelig tid.

Skattyters krav på endelig avgjørelse innen "reasonable time" etter artikkel 6 reiser to hovedproblemstillinger, nemlig hvilken tidsperiode som skal være med i vurderingen, og hva som skal regnes som "reasonable" saksbehandlingstid. Det er disse problemstillingene som vil være kjernen i oppgaven.

I utgangspunktet løper fristen fra tidspunktet skattyter mottar varsel om at skattemyndighetene vurderer å ilegge tilleggsskatt. Sluttidspunktet for rimelighetsvurderingen faller normalt på tidspunktet for vedtak eller rettskraftig dom. Det kan imidlertid tenkes at tidsløpet må settes til andre tidspunkter enn nevnte. Dette vil jeg drøfte nærmere i oppgaven.

Grensen for hva som regnes som rimelig eller urimelig lang saksbehandlingstid, er vanskelig å fastsette. Vurderingen må bero på en konkret vurdering, med særlig vekt på fire momenter utpenslet i EMD-praksis. Disse er sakens kompleksitet, skattyters atferd, myndighetenes håndtering av saken, og i noen tilfeller hva som står på spill for skattyter.¹

¹ Se eksempelvis EMDs dom 30. oktober 1998, *Styranowski mot Polen*, application no. 28616/95 og Rt. 2000 s. 996.

² Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 3. utgave, Bergen 2011, s. 24.

³ Finn Arnesen og Are Stenvik, *Internasjonalisering og juridisk metode*, Oslo 2009, s. 26-27.

2 EMK og forholdet til norsk rett

2.1 EMK

Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen ble ratifisert av Norge i 1953 og inkorporert i norsk lov i 1999. Konvensjonen er *lex superior* og skal ved motstrid gå foran annen lovgivning, jf. menneskerettsloven § 3. Selv om EMK ikke har rang på høyde med Grunnloven, har dens betydning vist seg å være vidtrekkende for myndighetene i deres forhold til individet.² Høyesterettspraksis viser at Norge i stadig større grad må tilpasse egen myndighetsutøving for å ikke komme i strid med menneskerettighetene.

Siden EMK er inkorporert i norsk rett, skal konvensjonen gjelde som norsk lov. Under tolkningen av EMK medfører hensynet til respekt for Norges folkerettslige forpliktelser til at konvensjonen skal tolkes på samme måte som Den europeiske menneskerettsdomstol (heretter EMD).³ Det ble slått fast i plenumsdommen Rt. 2005 s. 833 at "[n]orske domstoler må således forholde seg til konvensjonsteksten, alminnelige formålsbetraktninger og EMDs avgjørelser", jf. avsnitt 45.

EMD prøver saker fra alle Europarådets medlemsstater. Under EMDs tolking av EMK, anvendes en dynamisk tolkingsstil. EMD har utvidet konvensjonens anvendelsesområde fra tradisjonell strafferett til forvaltningssanksjoner med et pønalt element.⁴ For å unngå brudd på EMK, må statene holde tritt med den utviklingen som foregår i menneskerettsdomstolen i Strasbourg. Rettspraksis fra EMD vil derfor være en sentral rettskildefaktor i oppgaven.

2.2 Tilleggsskatt som straff etter EMK

Tilleggsskatt er som nevnt ikke regnet som straff etter norsk intern rett. Definisjonen av hva som skal regnes som straff etter norsk rett er formulert av Andenæs som "et onde som staten tilføyer en lovovertreder på grunn av lovovertrædelsen i den hensikt at det skal føles som et onde". Formuleringen har fått tilslutning av Høyesterett i bl.a. Rt. 1977 s. 1207.

² Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 3. utgave, Bergen 2011, s. 24.

³ Finn Arnesen og Are Stenvik, *Internasjonalisering og juridisk metode*, Oslo 2009, s. 26-27.

⁴ Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 3. utgave, Bergen 2011, s. 374. Se også eksempelvis EMDs dom 23. november 2006, *Jussila mot Finland*, application no. 73053/01 hvor domstolen differensierer mellom ulike reaksjoner. Dommen blir behandlet senere i oppgaven.

I norsk rettstradisjon er tilleggsskatt den eldste administrative sanksjonen vi har.⁵ Tilleggsskatt sammen med andre forvaltningsmessige sanksjoner har vært ansett å falle utenfor det internrettslige straffebegrepet. Klassifiseringen etter intern norsk rett er imidlertid ikke avgjørende for hva som skal regnes som straff etter EMK artikkel 6(1).⁶

I *Bendenoun mot Frankrike* drøftet EMD hvorvidt tilleggsskatt på 100 pst regnes som en "criminal charge" etter artikkel 6(1).⁷ EMD foretok en helhetsvurdering hvor fire forhold medførte at sanksjonen skulle anses som straff. Det ble fremhevet at gjeldende bestemmelse "covers all citizens in their capacity as taxpayers", tilleggsskatten var "essentially [...] a punishment to deter reoffending" og ble gitt hovedsakelig som "punishment to deter reoffending", og subsidiært dersom han ikke klarte å betale, ble han "committed to prison by the criminal courts", jf. avsnitt 47.

I *Bøhlersaken*, Rt. 2000 s. 996, gjaldt det spørsmål om såkalt forhøyd tilleggsskatt på 60 pst skulle regnes som straff etter EMK. Førstvoterende uttalte at "any criminal charge" ikke kunne ha noen snever språklig forståelse, og at det avgjørende måtte være om sanksjonen fikk karakter av straff etter en helhetsvurdering i tråd med Engel-kriteriene. Momentene i vurderingen er "the characterisation under national law", "the nature of the offence" og "the nature and degree of severity of the penalty", jf. *Engel m.fl. mot Nederland*.⁸ Selv om det ikke forelå noen subsidiær fengselsstraff, la Høyesterett avgjørende vekt på sanksjonen hadde karakter av straff. Høyesterett konkluderte med at tilleggsskatt skulle regnes som "any criminal charge" etter EMK.

I dag er det sikker rett at også tilleggsskatt på 30 pst regnes som "any criminal charge", jf. Rt. 2010 s. 1121 med videre henvisninger til eldre rettspraksis.

2.2.1 Oversikt over rettssikkerhetsgarantiene ved tilleggsskatt

Det forhold at tilleggsskatt anses som straff etter EMK, medfører det at visse rettssikkerhetsgarantier utløses. Blant disse rettssikkerhetsgarantiene er krav på en rettferdig rettergang, vern mot dobbeltstraff etter P 7-4, vern mot selvinkriminering og krav på

⁵ Jens Edvin Skoghøy, *Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven*.

⁶ Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 3. utgave, Bergen 2011, s 376.

⁷ EMDs dom 24. februar 1994, *Bendenoun mot Frankrike*, application no. 12547/86.

⁸ EMDs dom 23. november 1976, *Engel med flere mot Nederland*, application no. 5100/71.

kontradiksjon. Uskyldspresumpsjonen medfører videre at det ikke er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for det saksforhold som ligningsmyndighetene mener foreligger. For tilleggsskatt på 30 pst, jf. lignl. § 10-2, kreves klar sannsynlighetsovervekt, jf. Utv. 2008 s. 1548. Skjerpet tilleggsskatt på 45 pst eller 60 pst må være bevist utover enhver rimelig tvil.⁹ Videre for den betydning for tvangsinnfordringen, ved at tilleggsskatten ikke pliktes betalt før det er endelig avklart at vilkårene er oppfylt.¹⁰ Gjeldende oppgave vil imidlertid avgrenses mot nevnte rettssikkerhetsgarantier. Oppgavens tema er skattyters krav på endelig avgjørelse innen rimelig tid, jf. EMK art. 6 nr. 1.

2.2.2 Brudd på EMK art. 6 nr. 1

Når det foreligger brudd på EMK art. 6 nr. 1, oppstår spørsmål om hvordan staten skal sikre skattyter et effektivt rettsmiddel i tråd med EMK art. 13. Et effektivt rettsmiddel kan være gjenopptakelse av straffesak etter strpl. § 391 nr. 2, nedsettelse av straff, jf. Rt. 1996 s. 173, underkjennelse av forvaltningsvedtak, erstatning eller oppreisning, eller en kombinasjon, jf. Bøhlersaken.¹¹ Oppgaven har som målsetting å kartlegge hva som regnes som rimelig tid ved ileggelse av tilleggsskatt, og i den sammenheng vil det derfor avgrenses mot virkningen brudd på EMK art. 6 nr. 1 har.

⁹ Lignings-ABC 2015/16 punkt 6.3.

¹⁰ Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre, *Skatteprosess*, Oslo 2011, s. 190 flg. Ny hjemmel for utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt vil komme i skatteforvaltningslov § 14-10 som trer i kraft 01.01.2017, jf. Prop. 38 L (2015-2016).

¹¹ Rt. 2000 s. 996

3 Kravet til avgjørelse innen "reasonable time"

3.1 Innledning

Skattyter har som følge av at tilleggsskatt regnes som straff etter EMK, krav på endelig avgjørelse innen "reasonable time". Det følger av EMK art. 1 og Grl. § 92 at staten er pliktig til å respektere og sikre menneskerettighetene. Dette innebærer at statens rettssystem må innrettes slik at det er mulig å overholde blant annet skattyters krav på endelig avgjørelse "within a reasonable time" etter artikkel 6.

"Reasonable time" er en skjønnsmessig standard, og rimeligheten må derfor vurderes opp mot sakens konkrete omstendigheter, jf. Scopelliti mot Italia: "The reasonableness of the length of proceedings is to be determined ... in the light of the circumstances of the case."¹²

Med andre ord vil den enkelte saks særegne omstendigheter medføre at det som anses som rimelig tid i én sak, ikke nødvendigvis vil være rimelig i en annen sak. EMD har imidlertid fastsatt en del veiledende momenter gjennom sin rettspraksis. Disse vil jeg behandle under punkt 4 følgende.

Ved saksbehandling som trekker ut i tid, har myndighetene plikt til å begrunne tidsbruken, jf. uttalelsen i Bøhlersaken som ble gitt på bakgrunn av saken Hozee mot Nederland:

[...] "Having regard to the above criteria, the Court observes that the investigating judge concluded the preliminary judicial investigation in January 1989, in other words four years and seven months after the applicant was first questioned as a suspect. This would appear to be a disturbingly long period of time. In fact, the Government conceded in their memorial that it was longer than desirable. **In the circumstances, it is particularly necessary for the length of this period to be convincingly justified.**"

[...]

Utgangspunktet må også i vår sak å være at en saksbehandlingstid på nesten 8 år krever en forklaring.¹³ (min utheving)

¹² EMDs dom 23. november 1993, *Scopelliti mot Italia*, application no. 15511/89 avsnitt 19.

En begrunnelse er sentralt for senere overprøving av overordnet organ, men også av hensyn til skattyters tillit til saksprosessen forøvrig. Videre er det sikker rett at også skattytere som erkjenner at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er tilstede, har krav på endelig avgjørelse innen "reasonable time", jf. Bøhlersaken.¹⁴

3.2 Formålet bak "reasonable time"

Kravet til endelig avgjørelse "within a reasonable time" har som hovedformål å forebygge unødvendig lang tidsbruk under saksprosessen. Rettssikkerhetsgarantien sikrer således siktede etter konvensjonen, mot å vente urimelig lenge på at avgjørelse blir truffet.

Tilleggsskattekravet kan utgjøre store beløp med en proSENTSATS opptil 60 pst. Venting på endelig avgjørelse i tilleggsskattesak kan derfor være en stor psykisk påkjenning. Det er nærliggende å se det slik at belastningen forsterkes i takt med tiden som løper. Kravet til endelig avgjørelse innen rimelig tid, vil således kunne begrense den belastningen skattyter utsettes for under venting på avgjørelse.

For både skattyter og staten må formålet om en rask saksbehandling veies opp mot målet om en riktig og rettferdig behandling. Likhetsprinsippet står sterkt i skatteforvaltningen og innebærer at avgjørelser som treffes, skal samsvare med alminnelige rettferds- og likhetsidealer. For at borgerne skal ønske å betale skatt, er tilliten til skattesystemet vesentlig. Tilliten avhenger ikke bare av at avgjørelsene treffes raskt, men også av at de er riktige. Rimelig tid som en juridisk standard omfatter derfor et forsvarlighetsperspektiv. Formålet om å oppnå en rask saksprosess må med andre ord ikke gå på bekostning av et forsvarlig resultat. Herunder må skattekontorene få tilstrekkelig tid til å gi forsvarlig veiledning og mulighet til å foreta kontroll.

EMD sonDRER mellom myndighetenes utvisning av "diligence", "special diligence" og "exceptional diligence", alt ettersom hva som står på spill for klageren.¹⁵ Differensieringen tilsier at desto mer som står på spill for skattyter i tilleggsskattesaker, desto strengere krav stilles til myndighetenes saksfremdrift. Formålet kan derfor tenkes å slå ulikt ut ettersom kravet gjelder tilleggsskatt på 30 pst, eller tilleggsskatt med skjerpet sats. Jo høyere sats som

¹³ Rt. 2000 s. 996 (s. 1022).

¹⁴ Rt. 2000 s. 996 (s. 1020).

¹⁵ Frédéric Edel, *The length of civil and criminal proceedings in the case-law of the European Court of Human Rights*, 2007, s. 43.

er ilagt, desto større behov har skattyter for å få en endelig avgjørelse slik at hun kan innrette seg. For de skjerpede satsene, kreves utvist forsett eller grov uaktsomhet fra skattyters side, jf. lignl. § 10-5. Konstatning av skyld kan være en belastning for skattyter. Skjerpet tilleggsskatt er derfor en mer belastende sanksjon for skattyter å bli ilagt, enn tilleggsskatt på 30 pst.

Videre kan det tenkes at formålet slår ulikt ut ettersom skattyter er et selskap eller en fysisk person. Det er sikker rett at også juridiske personer har vern etter EMK artikkel 6, jf. Rt. 2011 s. 800, avsnitt 33, og forutsetningsvis *Västberga Taxi mot Sverige*.¹⁶ For fysiske personer vil tilleggsskatt være et inngrep i den private økonomi, og har således potensiale til å slå skattyter personlig konkurs. Tilleggsskatten kan utgjøre store beløp, herunder på 30, 45 eller 60 pst av den unndratte skatt. Årevis med venting før endelig avgjørelse treffes, vil derfor være en psykisk påkjenning.

De samme hensyn gjør seg gjeldende for ansvarlige selskaper hvor deltakerne er fysiske personer med personlig ansvar for selskapets forpliktelser. Samtidig kan det argumenteres for at i ansvarlige selskaper er ansvaret ofte pulverisert på flere deltakere gjennom solidaransvaret, slik at behov for vern etter artikkel 6 er mindre for deltakere enn for fysiske enkeltpersoner.

Overfor andre selskapsstrukturer med eiere uten personlig ansvar eller med begrenset personlig ansvar, vil belastningen på den fysiske personen bli mindre. Aksjeselskaper er et aktuelt eksempel. Her vil aksjeeier bare være personlig ansvarlig for det beløp vedkommende har skutt inn. Et krav om tilleggsskatt som slår selskapet konkurs, vil derfor ikke gripe inn i aksjeeiers private økonomi på samme måte som for fysiske personer. Formålet bak kravet til endelig avgjørelse innen "reasonable time" vil derfor slå svakere ut for aksjeselskaper enn for fysiske personer eller selskaper hvor deltakerne er fysiske personer.¹⁷

For å kunne ta stilling til hva som er rimelig tid, er det vesentlig å starte med fastsetting av fristens start og fristens slutt. I det følgende vil det foretas en vurdering av de ulike problemstillinger som oppstår ved anvendelse av tidskravet.

¹⁶ EMDs dom 23. juli 2002, *Västberga Taxi Aktiebolag og Vulvic mot Sverige*, application no. 36985/97.

¹⁷ Utgangspunktet for AS må modereres noe. Bankene krever ofte private garantier i mindre aksjeselskapsforhold, og i så fall vil aksjeeier ha samme behov for vern som andre fysiske enkeltpersoner.

3.3 Starttidspunktet for fristberegningen

Utgangspunktet for fristens start er når en person regnes som "charged" (siktet) etter EMK, jf. eksempelvis *Corigliano mot Italia*.¹⁸ I saken *Deweere mot Belgia* definerte EMD begrepet som "the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence".¹⁹ I *Bertin-Mourots*-saken fremgår det at avgjørende er om vedkommende er berørt i tilstrekkelig grad "répercussions importantes sur sa situation",²⁰ eller hvorvidt vedkommende er "substantially affected", som det fremgår av saken *Deweere mot Belgia*.²¹ Et sikkert utgangspunkt er at skattyter er "charged" når varsel om tilleggsskatt er gitt, jf. *Bøhlersaken*:

Ut fra dette finner jeg at varslet 21. august 1992 må oppfattes som en straffesiktelse i forhold til artikkel 6 nr. 1, og dermed starte fristens løp for tilleggsskatten for 1988."²²
(min utheving)

At varsel om tilleggsskatt er tilstrekkelig for å starte fristberegningen, har fått tilslutning i senere høyesterettssaker, jf. eksempelvis Rt. 2004 s. 134 avsnitt 76, Rt. 2004 s. 1868 avsnitt 39, og Rt. 2013 s. 917 avsnitt 79.

Et spørsmål som kan reises er om skattyter kan være "charged" på et tidligere tidspunkt enn varsel om tilleggsskatt. Aktuelle situasjoner kan eksempelvis være en bokettersynsrapport eller omfattende kommunikasjon mellom skattyter og skattemyndighetene. Det kan også reises spørsmål om et varsel alltid er tilstrekkelig. Eksempelvis et prematurlt varsel om tilleggsskatt som er gitt for å avbryte endringsfristen i lignl. § 9-6. De følgende eksemplene er ikke uttømmende, og det kan derfor tenkes andre tilfeller som må medføre tidligere starttidspunkt for tidsløpet.

3.3.1 Kontrolltiltak

Høyesterett har nedlagt et utgangspunkt for hva som faller *utenfor* begrepet "criminal charge":

¹⁸ EMDs dom 10. desember 1982, *Corigliano mot Italia*, application no. 8304/78 avsnitt 34.

¹⁹ EMDs dom 27. februar 1980, *Deweere mot Belgia*, application no. 6903/75 i avsnitt 46.

²⁰ Se EMDs dom 2. august 2000, *Philippe Bertin-Mourots mot Frankrike*, application no. 36343/97 avsnitt 52.

²¹ EMDs dom 27. februar 1980, *Deweere mot Belgia*, application no. 6903/75 avsnitt 46 med videre henvisninger til blant annet *Neumeister mot Østerrike*.

²² Rt. 2000 s. 996 (s. 1020).

Ordinære kontrolltiltak kan etter dette ikke anses for å utgjøre en straffesiktelse. Det kreves noe mer, nemlig at vedkommende myndighet underretter om at en administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan være aktuelt for nærmere angitte overtredelser som skattyteren anses for å ha begått.

Det første som vil drøftes er hvorvidt bokettersynsrapport anses for å være et ordinært kontrolltiltak, eller om det kan være tilstrekkelig for at skattyter blir "charged".

Bøhlersaken stilte i utgangspunktet krav om underretning om at en administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan bli aktuelt. En bokettersynsrapport vil normalt være taus hva gjelder tilleggsskatt. Det vil med andre ord ikke ha karakter av å være et varsel om tilleggsskatt. Rapporten vil inneholde opplysninger om skattemyndighetenes funn etter gjennomført bokettersyn, noe som tilsier at en bokettersynsrapport må regnes som et ordinært kontrolltiltak.

På den andre siden vil bokettersynet avdekke eventuelle uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyter. Bokettersynsrapporten kan eksempelvis inneholde informasjon som viser en stor differanse mellom innbetalt skatt, og den skatt som skattekontoret mener burde vært betalt. Forutsatt at de fleste har en viss kjennskap til tilleggsskatt, vil skattyter derfor allerede på dette stadiet forstå at tilleggsskatt kan bli en realitet. Det kan også tenkes at kommunikasjon mellom skattyter og skattemyndighetene i forbindelse med bokettersynet, vil gi skattyter kunnskap om at hun vil bli ilagt tilleggsskatt.

Formålet bak "reasonable time" er å verne enhver som er "charged" mot å vente urimelig lenge på avgjørelse. For at formålet skal slå ut, innebærer det at skattyter må ha et reelt behov for vern etter konvensjonen. EMD-praksis har oppstilt et vurderingstema for å bli "charged" etter konvensjonen, nemlig at vedkommende må være "substantially affected", jf. Deweer-saken.²³ Når tilleggsskatten fremstår som mer enn en hypotetisk og fjerntliggende mulighet som følge av konkrete omstendigheter som bokettersyn og etterfølgende kommunikasjon, tilsier det at skattyter blir "substantially affected" og dermed "charged" etter artikkel 6.

Følgen av at skattyter blir "charged" ved tidspunktet for bokettersynsrapporten, er at fristen starter å løpe. Det stilles med andre ord strengere krav til myndighetenes saksfremdrift fra det tidspunkt skattyter er siktet. Såfremt myndighetene opprettholder et kontinuerlig arbeid med

²³ EMDs dom 27. februar 1980, *Deweer mot Belgia*, application no. 6903/75.

saken, vil ikke etterfølgende saksbehandlingstid nødvendigvis medføre krenkelse av EMK artikkel 6. Det foreligger ingen tungtveiende grunner som tilsier at fristens start ikke skal kunne settes til tidspunktet for bokettersynsrapporten.

Formålsbetraktninger medfører at en bokettersynsrapport etter sitt innhold kan være tilstrekkelig for å starte beregningen av tidsløpet.

3.3.2 Foreløpig varsel

Spørsmålet er om et prematurt varsel om tilleggsskatt er tilstrekkelig for å innebære en straffesiktelse. Problemstillingen er aktuell i tilfeller hvor varselet blir gitt på et tynt faktisk grunnlag, med forbehold om utferdigelse av et endelig varsel på et senere tidspunkt. Dette gjør skattekontoret for å avbryte endringsfristen i lignl. § 9-6. Oversittes endringsfristen, så vil ikke skattyter kunne bli ilagt tilleggsskatt.

I Borgarting lagmannsrett Utv. 2009 s. 1336 ble problemstilling om et prematurt varsel drøftet. Avgjørelsen ble anket til Høyesterett og forkastet. Saken gjaldt vedtak om å nekte dokumentinnsyn i skattesak. Hovedspørsmålet var hvilken betydning det hadde at skattyterne var gitt varsel om at det ville bli vurdert å ilegge tilleggsskatt. Dersom skattyter var "charged" etter EMK art. 6 nr. 3, jf. art. 6 nr. 1, ga konvensjonen skattyter krav på fullt og uinnskrenket innsyn. Lagmannsretten vurderte om skattemyndighetenes varsel utgjorde en "criminal charge":

[...] Lagmannsretten er likevel enig i at det i normaltilfellene, der saken er utredet og vedtak - herunder om tilleggsskatt - er nær forstående, vil være nærliggende å sammenligne varsel om tilleggsskatt med tiltalesituasjonen. Som påpekt overfor er imidlertid situasjonen en annen i denne saken. *Skattemyndighetenes utredning av saken - «etterforskningen» - var på ingen måte avsluttet da varsel ble sendt ut i 2004, og skattemyndighetene har helt frem til det siste søkt å sikre bevis for de foreliggende mistanker. Sett i sammenheng med ligningskontorets uttrykkelig forsikringer om at verken vedtak om å endre ligningene eller ilegge tilleggsskatt ville bli truffet før de ankende parter har fått forelagt og uttalt seg til alle dokumenter, er det ingen tungtveiende grunner for å begrense skattemyndighetenes rett til å holde tilbake dokumenter som om det forelå en tiltalesituasjon. (min kursivering)*

Både retten til dokumentinnsyn og kravet til avgjørelse innen rimelig tid, utløses når skattyter blir varslet om tilleggsatt. Lagmannsrettens vurdering av om et prematurt varsel er tilstrekkelig for at skattyter får rett til dokumentinnsyn etter artikkel 6, har derfor overføringsverdi til vurderingen av hvilket tidsløp som skal vurderes under rimelig saksbehandlingstid.

I lagmannsrettsavgjørelsen legges det til grunn at varsel er tilstrekkelig som et utgangspunkt, jf. "[v]arsel om tilleggsatt ... er å anse som "criminal charge" (straffesiktelse) etter EMK art 6 nr 1". Begrunnelsen for at det ble gjort unntak i den saken, var særlig skattemyndighetenes mulighet til å sikre bevis. Bevisforspillelsesfare er ikke et aktuelt vurderingsmoment under "reasonable time". Det ble også vektlagt at skattyter uansett ville få tilstrekkelig tid og mulighet til et effektivt forsvar etter nytt varsel fra skattemyndighetene. Også dette forholdet er uten betydning for skattyters krav på endelig avgjørelse innen rimelig tid.

"Reasonable time" tar sikte på å minimere den belastningen skattyter opplever under venting på endelig avgjørelse. Skattemyndighetene har ingen vektige grunner for at premature varsler ikke skal være gjenstand for fristens start, under vurderingen av rimelig saksbehandlingstid. Hvorvidt skattekontorene sitter på lite opplysninger når varselet sendes, kan ikke tillegges betydning. Starter fristen å løpe fra det premature varselet, må det under rimelighetsvurderingen også tas hensyn til at skattemyndighetene trenger mer tid for å utrede saken ferdig til endelig varsel blir sendt. Slik vil en ivareta hensynet til at myndighetene trenger tid for å utrede saken, og tilsier at prematurt varsel innebærer en "criminal charge" etter EMK.

Forutberegnelighetshensyn taler for samme løsning. For å sikre skattyter et reelt vern etter EMK, kan det ikke differensieres mellom premature og endelige varsler. En annen løsning åpner for vilkårlighet for når fristen begynner å løpe. Et prematurt varsel må derfor medføre at skattyter anses for å være "charged", og hun får samtidig krav på endelig avgjørelse innen rimelig tid, jf. art. 6 nr. 1.

3.3.3 Manglende varsel

I enkelte tilfeller kan det tenkes at varsel om tilleggsatt ikke er sendt skattyter, selv om skattemyndighetene har tilstrekkelig grunnlag for å sende varsel. Slike tilfeller kan oppstå der

hvor skattekontoret avventer varselutsendelse i påvente av ytterligere opplysninger fra enten skattyter eller andre aktører.

Spørsmålet er om starttidspunktet for fristberegningen kan settes til tidspunktet skattekontoret har tilstrekkelig grunnlag for å ilegge tilleggsatt. Vurderingen beror på om skattyter er tilstrekkelig berørt for at hun har krav vern etter EMK, jf. Deweer-saken.²⁴

For de tilfeller hvor skattyter har blitt kontrollert og har hatt kommunikasjon med skattemyndighetene, kan skattyter bli tilstrekkelig berørt for å anses "charged" etter EMK, jf. punkt 3.3.1 om kontrolltiltak.

I andre tilfeller hvor skattyter ikke har blitt kontrollert, kan det være mer tvilsomt om fristen skal settes tidligere enn tidspunktet for varselet. Når skattyter ikke har grunn til å tro at skattemyndighetene har avdekket feil i ligningen, har hun heller ikke behov for vern mot urimelig lang saksbehandlingstid etter EMK.²⁵ Dette må være uavhengig av om skattyter vet at hun har gitt uriktige opplysninger, og at det derfor er en potensiell mulighet for å bli oppdaget og sanksjonert. Formålsbetraktninger tilsier at fristberegningen for hva som er "reasonable time", ikke kan settes til tidspunktet skattekontoret har tilstrekkelig grunnlag for å ilegge tilleggsatt. Avgjørende må være at skattyter er berørt på en slik måte at det oppstår et reelt behov for vern mot lang saksbehandlingstid.

Det kan tenkes andre grunner som medfører at skattyters ikke blir varslet, eksempelvis feil i skattekontorenes saksbehandling. Systemhensyn i regelverket, samt hensynet til skattyters vern, tilsier samme løsning som i tilfellene hvor skattemyndighetene avventer varselutsending. Avgjørende er hvorvidt skattyter er tilstrekkelig berørt. Har ikke skattyter grunn til å tro hun blir ilagt tilleggsatt, vil hun heller ikke ha behov for vern mot urimelig lang saksbehandlingstid.

²⁴ EMDs dom 27. februar 1980, *Deweer mot Belgia*, application no. 6903/75.

²⁵ Skattyter kan ha behov for andre rettssikkerhetsgarantier enn endelig avgjørelse innen rimelig tid. Vernet mot selvinkriminering er innfortolket i EMK art. 6 nr. 1. Rettssikkerhetsgarantien innebærer at enhver som er "charged" har rett til å forholde seg taus og ikke bidra til egen domfellelse. I tilfeller hvor skattekontoret har tilstrekkelig opplysninger til å vite at tilleggsatt på 30 pst blir ilagt, kan det tenkes at varselutsendingen blir utsatt i påvente av ytterligere opplysninger fra skattyter som kan gi bevis for en skjerpet prosentsats. Her vil skattyter ha et reelt behov for selvinkrimineringsvern. Dette er imidlertid utenfor oppgavens kjerne, og det vil derfor ikke behandles nærmere her.

3.4 Sluttidspunktet for fristberegningen

Vurderingen av hva som skal anses som "reasonable time", skjer over hele saksforløpet fra skattyter er "charged" og fram til saken er endelig avgjort. EMD har lagt til grunn at fristens slutt skal settes til det tidspunkt "a charge is finally determined or the proceedings are discontinued".²⁶ Utgangspunktet for hva som skal regnes som endelig avgjørelse, fremgår av Bøhlersaken:

Når det legges til grunn at ileggelse av tilleggsskatt er en avgjørelse av en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1, kreves at ileggelsen finner sted innen rimelig tid. Etter artikkel 6 nr. 1 starter fristen sitt løp når skattyteren kan anses som straffesiktet («charged»), og **slutter å løpe når saken er endelig avgjort ved rettskraftig dom eller på annen måte**, jf. blant annet EMDs dom i saken Corigliano mot Italia, 1982, Serie A nr. 57 (EMD-1978-8304).²⁷ (min utheving)

En avgjørelse om tilleggsskatt treffes på skattekontornivå i første instans, jf. lignl. § 10-2. Dersom skattyter ikke påklager vedtaket, vil endelig avgjørelse foreligge på tidspunktet for skattekontorets vedtak.

Skatteklagenemnda behandler klager over endringsvedtak fremsatt av skattyter, herunder fastsetting av tilleggsskatt, jf. § 9-2 første ledd, bokstav b.²⁸ Dersom skatteklagenemndas vedtak ikke blir overprøvd, vil endelig avgjørelse foreligge på vedtakstidspunktet.

Riksskattenemnda behandler saker fra skatteklagenemndene bare når Skattedirektoratet krever det, jf. lignl. § 9-5 nummer 5. Skattyter har med andre ord ikke mulighet til å klage skatteklagenemndas vedtak til Riksskattenemnda. Dersom Riksskattenemnda treffer vedtak om tilleggsskatt, vil dette vedtakstidspunktet markere endelig avgjørelse, med mindre skattyter går til søksmål på vedtaket. Riksskattenemnda opphører 01.07.2016 i forbindelse med at ny Skatteklagenemnd opprettes.

Skattyter kan på ethvert trinn i skatteforvaltningsprosessen ta ut søksmål mot staten og få vedtaket behandlet i domstolen, jf. lignl. § 11-1. Dom fra tingretten som ikke påankes, regnes

²⁶ EMDs dom 15. juli 2002, *Kalashnikov mot Russland*, application no. 47095/99 avsnitt 124.

²⁷ Rt. 2000 s. 996 (s. 1002).

²⁸ Dette er utgangspunktet, men dersom avgjørelsen er tatt under ligning etter ligningsloven kapittel 8, er det skattekontoret som er neste ledd i prosessen, jf. lignl. § 9-2(1)a. Bestemmelsen er imidlertid foreslått fjernet i ny skatteforvaltningslov 2017.

som endelig når den er rettskraftig. Partene kan imidlertid anke, slik at dom fra lagmannsrett og Høyesterett også kan fungere som fristens sluttidspunkt. Dersom en anke avvises, vil tidspunktet da avvisingen er endelig, være gjenstand for fristens utløp. Dette ble resultatet i *Västberga Taxi mot Sverige* hvor sluttidspunktet ble satt til den svenske Høyesteretts beslutning om å nekte anke.²⁹

3.4.1 Etterfølgende effektivering

Et spørsmål som oppstår for skattekontorets vedtak, er om "avgjørelse" tar sikte på fastsetting og beregning av tilleggsskatt ene og alene, eller om "avgjørelse" også må omfatte etterfølgende oppgaver i forbindelse med tilleggsskattekravet, herunder effektivering av tilleggsskatt. Skatteoppkrever har ansvaret for å kreve inn skatter og avgifter. For at tilleggsskatten skal bli effektuert etter endelig vedtak eller rettskraftig dom, må altså skatteoppkrever involveres.

Hypotetisk kan en tenke seg at effektiveringen av tilleggsskattekravet skjer flere år etter endelig avgjørelse er truffet i saken. Her kan venting på effektiveringen være en belastning for skattyter, selv om tilleggsskattekravet er avklart. Skattyter vil i så fall ha behov for vern mot urimelig lang tidsbruk mellom endelig avgjørelse og effektivering. Hensynet til belastningen ventingen representerer for skattyter, tilsier at effektiveringen markerer fristens slutt.

Samtidig gir EMK skattyter krav på endelig *avgjørelse* innen rimelig tid. Ordlyden tilsier at det bare er avklaring av tilleggsskattekravets endelige innhold som omfattes. Skattyters rettsstilling hva gjelder tilleggsskattekravet, er avklart ved enten vedtak eller rettskraftig dom. Videre vil skattyter få utsatt iverksetting av tilleggsskattevedtak, som kan være en fordel for henne. Således må "endelig avgjørelse" avgrenses mot etterfølgende effektivering fra skatteoppkrever.

3.5 Tidsperioder

Det følger av rettspraksis fra EMD og norske domstoler, at en alltid skal vurdere den samlede tidsbruken. Tidsbruken kan imidlertid deles opp i perioder. Her vil særlig opphold i

²⁹ EMDs dom 23. juli 2002, *Västberga Taxi Aktiebolag og Vulvic mot Sverige*, application no. 36985/97 avsnitt 104 for EMDs vurdering av saksøker nummer to.

saksbehandlingen i én eller flere perioder, skjerpe kravene til hva som vil regnes som rimelig saksbehandlingstid.

En kan tenke seg tilfeller hvor den enkelte instans har små forsinkelser som isolert sett ikke er tilstrekkelig til å krenke EMK, men samlet sett anses tidsperioden for å være urimelig lang. Bøhlersaken er et eksempel på at domstolen vurderer den totale tidsbruken under ett:

Når jeg har funnet at A i forhold til tilleggsatt for 1987 måtte anses straffesiktet i juni 1989, betyr dette at saksbehandlingstiden for likningsmyndighetene og domstolene blir ca 11 år. *Staten har erkjent at om A blir ansett for straffesiktet fra og med 13. juni 1989, har behandlingen av likningen for 1987 tatt så lang tid at artikkel 6 nr. 1 er krenket. Jeg er enig i dette.*³⁰ (min utheving)

Det samme resultatet finner en i Ferrantelli mot Italia hvor to parallelle saker varte i over seksten år.³¹ Det totale tidsløpet innebar en krenkelse i seg selv, jf. avsnitt 42:

[...] If the case is examined as a whole however, the only possible conclusion is that the reasonable time requirement was not complied with because, and this is the decisive consideration, the applicants were not convicted with final effect until sixteen years after the events, which had occurred when they were still minors.

I andre tilfeller kan det som nevnt være naturlig med en oppdeling av tidsperioden for å vurdere tidsbruken. En oppdeling kan være hensiktsmessig der bare ett eller flere stadier representerer en potensiell krenkelse, jf. eksempelvis Scopelliti mot Italia.³² I saken delte EMD opp en tidsperiode på i overkant av syv år, i tre separate vurderinger. Det var særlig første stadiet som ble gjenstand for drøftelse. Her hadde domstolen ventet i seksten måneder på en sakkyndigrapport, selv om sakkyndige hadde en frist på nitti dager i utgangspunktet. Domstolen uttalte at den hadde vanskelig for å se hvorfor det var nødvendig å vente så lenge på rapporten. Avgjørende ble likevel en helhetsvurdering av den samlede tidsbruken som innebar en krenkelse av artikkel 6 nummer 1.

Det kan også være naturlig å foreta en oppdelt vurdering der hvor den totale tidsbruken er innenfor det akseptable, samtidig som det har vært uforholdsmessig tidsbruk på ett trinn i

³⁰ Rt. 2000 s. 996, s. 1021.

³¹ EMDs dom 7. august 1996, *Ferrantelli og Santangelo mot Italia*, application no. 19874/92, avsnitt 38-43.

³² EMDs dom 23. november 1993, *Scopelliti mot Italia*, application no. 15511/89, avsnitt 22 følgende.

saksprosessen. Høyesterett har vist at forsinkelse på ett trinn i prosessen kan være nok til å konstatere en krenkelse av kravet på avgjørelse "within a reasonable time", til tross for at den totale tidsbruken må anses for å være akseptabel.

I Bøhlersaken var det to aktuelle tidsløp som ble vurdert. Tidsperioden på rundt åtte år ble vurdert særskilt.³³ Skattesaken hadde vært behandlet administrativt av ligningsmyndighetene, i tillegg til tre domstolsbehandlinger. Selv om tidsløpet lå nært opp mot det som ble akseptert i *Hozee mot Nederland*, fant ikke Høyesterett dette avgjørende.³⁴ Høyesterett uttalte på s. 1022:

[...] Den del av tidsforløpet som skyldes domstolenes prøving av saken, er ikke anført å være urimelig lang, og jeg kan ikke se at framdriften for domstolene kan kritiseres. Søkelyset må rettes mot likningsmyndighetenes behandling av saken.

Søkelyset ble altså rettet mot en konkret periode i saksløpet, som følge av at det forelå passive perioder som måtte vurderes nærmere. Forsinkelsene som utgjorde to år uten påvist fremdrift i saken, ble avgjørende for at det ble konstatert en krenkelse av EMK.

Et annet eksempel på at Høyesterett deler opp vurderingen sin, finner en i Rt. 2004 s. 1868.³⁵ Saken reiste blant annet spørsmål om krav om erstatning og oppreisning for brudd på endelig avgjørelse innen rimelig tid, etter EMK art. 6 nr. 1. Total tidsbruk i både skatteforvaltningen og domstolene kom på ti år og en måned. Her ble behandlingen i lagmannsretten vurdert særskilt. Berammelsesproblemene som kunne vært unngått ved å dele opp sakene etter antall tiltalte, sett i sammenheng med venting på rettsavklaring fra Høyesterett, medførte at tidsløpet ble urimelig.

Eksemplene illustrerer at opphold på ett stadium i prosessen kan være tilstrekkelig for å krenke EMK art. 6 nr. 1. Det vil derfor være nærliggende å dele opp vurderingen av tidsløpet i flere perioder, der bare én eller flere av periodene har opphold i saksbehandlingen.

Det kan tenkes tilfeller hvor en periode med opphold i saksbehandlingen isolert sett har vært urimelig, mens den totale tidsbruken i saken har vært så tidsmessig effektiv at forsinkelsen aksepteres. Med andre ord kan for eksempel et overordnet organ kompensere for forsinkelser i

³³ Rt. 2000 s. 996.

³⁴ EMDs dom 22. mai 1998, *Hozee mot Nederland*, application no. 21961/93. Total tidsbruk i saken var åtte år, fem måneder og atten dager.

³⁵ Se særlig avsnitt 79-84.

underordnet organ. Dette følger eksempelvis av *Nuutinen mot Finland*.³⁶ Saken gjaldt barnefordeling som i utgangspunktet måtte "be dealt with speedily", jf. avsnitt 110. I den forbindelse uttalte domstolen som et utgangspunkt at "[a] delay at some stage may be tolerated if the overall duration of the proceedings cannot be deemed excessive (see, for example, the *Pretto and Others v. Italy ...*)". Uttalelsen må antakeligvis leses med forbehold om at ikke enhver forsinkelse kan utjevnes. Eksempelvis kunne ikke upåklagelig saksbehandlingstid i domstolene, utlikne oppholdene i ligningsforvaltningens saksbehandling i Bøhlersaken. Det må foretas en konkret vurdering, hvor de fire momentene som følger av EMD-praksis vil være avgjørende for hvorvidt passivitet i én periode kan utliknes av effektiv saksbehandling i andre perioder.

³⁶ EMDs dom 27. juni 2000, *Nuutinen mot Finland*, application no. 32842/96, med videre henvisning til EMDs dom 8. desember 1982, *Pretto med flere mot Italia*, application no. 7984/77, avsnitt 37.

4 Rimelighetsvurderingen

4.1 Innledning

Utgangspunktet er at skattekontorene skal ilegge tilleggsskatt i tråd med ligningslovens regulering, jf. lignl. § 1-1. Forvaltningsloven er eksplisitt unntatt for ligningsbehandlingen, med unntak for lovens kapittel VII, jf. lignl. § 1-2. Saker som nevnt i lignl. § 1-1, herunder ileggelse av tilleggsskatt, er altså ikke underlagt forvaltningsloven. Selv om forvaltningsloven ikke gjelder direkte, suppleres ligningsloven av alminnelige ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper. Disse kommer bare inn dersom ligningsloven, som *lex specialis* overfor forvaltningsretten, ikke anses for å være uttømmende.

Det ulovfestede prinsippet om god forvaltningsskikk innebærer et krav om at saksbehandlingen skal skje raskt. Den har en parallell i EMK artikkel 6 som gir skattyter krav på endelig avgjørelse "within a reasonable time". Imidlertid rekker sistnevnte vilkår lenger, ved at brudd på artikkel 6 gir skattyter krav på "effective remedy" etter artikkel 13.³⁷

Det følger av langvarig EMD-praksis at vurdering av hva som skal regnes som "reasonable" beror på en vurdering av primært tre kriterier, nemlig sakens kompleksitet, skattyters forhold og forhold på myndighetene sin side.³⁸ Et fjerde kriterie kommer også inn i stadig flere saker og gjelder hva som står på spill for skattyteren. For å belyse kriterienes nærmere innhold, er det nødvendig å trekke inn rettspraksis som omhandler også andre tvister enn de skatterettslige. Vesentlige nyansesforskjeller vil bli omtalt.

4.2 Sakens kompleksitet

EMD har i en rekke saker vurdert hvorvidt kompleksiteten kan begrunne tidsbruken. I så fall vil det ikke foreligge noen krenkelse. I Portington-saken uttalte EMD at bedømmelsen av rimeligheten må vurderes i lys av "the circumstances of the case and having regard to the

³⁷ Brudd på god forvaltningsskikk kan medføre kritikk av forvaltningen.

³⁸ Se blant annet EMDs dom 27. juni 2000, *Frydlender mot Frankrike*, application no. 30979/96 avsnitt 43, EMDs dom 6. april 2000, *Comingersoll S.A. mot Portugal*, application no. 35382/97 avsnitt 19, m.fl.

criteria laid down in its case-law, *in particular the complexity of the case*" (min utheving), jf. avsnitt 21.³⁹

Hva som nærmere ligger i kompleksitetsbegrepet, illustreres gjennom en rekke saker fra EMD. Både jussen, faktum og rettsprosessen forøvrig kan regnes som kompleks i den enkelte sak.⁴⁰ Regnes først saken som kompleks, tyder EMD-praksis på at en som utgangspunkt opererer med et mer rommelig tidskrav enn for de ukompliserte sakene. I de mer kompliserte sakene vil myndighetene ha et beskyttelsesverdig behov for å utrede og treffe riktig avgjørelse, jf. punkt 3.2 hvor hensynet til en rask saksbehandling, må avveies mot målsettingen om å treffe riktige avgjørelser.

EMD fremhever at tidsmarginen skjerpes for de enklere sakene, jf. eksempelvis *Robins mot Storbritannia*.⁴¹ Saken reiste spørsmål om avgjørelse av nabotvist i Storbritannia var avgjort innen rimelig tid. EMD slo fast at stadiene etter dom også måtte gjennomføres innen rimelig tid. Myndighetene hadde brukt ti måneder på å avgjøre hvorvidt det skulle gis fri rettshjelp, og domstolen hadde passive perioder på totalt seksten måneder. EMD konstaterte en klar krenkelse av art. 6 som følge av at myndighetene hadde brukt over fire år på å avgjøre en "relatively straightforward dispute over costs", jf. avsnitt 34.

4.2.1 Faktiske forhold

Faktiske forhold i saken dreier seg gjerne om bevisspørsmål. Bevis i form av mange vitneavhør og kompliserte selskapsstrukturer, kan være eksempler på kompliserende elementer. Kommunikasjon på tvers av landegrensene vil også kunne bidra til å vanskeliggjøre bevisinnhenting.

Omfattende regnskapsmateriale

I saken *Hozee mot Nederland* var klageren eier av et aksjeselskap.⁴² Nederlandske myndigheter endret selskapets ligninger og økte grunnlaget for beskatning. I tillegg ble selskapet ilagt tilleggsskatt på 100 pst. Hele sytti personer ble avhørt i forbindelse med FIOD

³⁹ EMDs dom 23. september 1998, *Portington mot Hellas*, application no. 28523/95.

⁴⁰ Frédéric Edel, *The length of civil and criminal proceedings in the case-law of the European Court of Human Rights*, 2007, s. 39.

⁴¹ EMDs dom 23. september 1997, *Robins mot Storbritannia*, application no. 22410/93.

⁴² EMDs dom 22. mai 1998, *Hozee mot Nederland*, application no. 21961/93. Se også EMDs dom 27. juni 1968, *Neumeister mot Østerrike*, application no. 1936/63, avsnitt 20 under delen "The facts".

sine undersøkelser. FIOD er en underavdeling av skatt- og tolladministrasjonen i Nederland.⁴³ Saksøker ble senere mistenkt for bedrageri, og i den forbindelse ble ytterligere tjuevitner og tre eksperter avhørt.

Saksøker hevdet at særlig perioden med undersøkelser i forkant av domstolsbehandlingen, tok så lang tid at tidsløpet ikke kunne anses som "reasonable". EMD bemerket i avsnitt 50 at sakens rimelighet måtte ses i lys av "the particular circumstances of the case and ... in particular the complexity of the case". Den aktuelle perioden i forbindelse med FIOD sin etterforskning varte i fire år og syv måneder. EMD betegnet tidsperioden som "disturbingly long period of time" som måtte "be convincingly justified", jf. avsnitt 51.

Under rettens vurdering av "the complexity of the case" ble det vist til at FIOD måtte gjennomgå et svært omfattende regnskapsmateriale, samt avhøre rundt sytti personer. I tillegg var selskapsstrukturen etablert nettopp for å vanskeliggjøre myndighetenes kontroll. Sakens faktiske side, herunder FIODs arbeidsmengde, var med andre ord svært kompleks. Retten fant derfor at sakens kompleksitet var tilstrekkelig for å begrunne tidsbruken. Den totale tidsperioden på fire år og syv måneder ble ansett for å være "reasonable" i den aktuelle saken.

FIOD er som nevnt en underavdeling av skatt- og tolladministrasjonen og arbeider blant annet med saker om skatte- og tollbedrageri. De kan velge å ilegge administrative gebyrer framfor å straffeforfølge. Følgelig kan FIOD sammenlignes med skattekrim som er en underavdeling i skatteetaten. Skattekrim avdekker og forfølger de mer alvorlige tilfellene av skatteunndragelse. I tilleggsskattesaker hender det at skattemyndighetene må gjennomgå komplisert og omfattende regnskapsmateriale opptil ti år bakover i tid. FIODs store arbeidsmengde i Hozee-saken ble ansett for å gjøre saken kompleks. Dette tilsier at gjennomgang av komplisert og omfattende regnskapsmateriale i skattekrim, kan være et forhold som gir saken karakter av å være kompleks. Stor arbeidsmengde i forbindelse med en skattesak, kan derfor tilsi et rommeligere tidskrav.

Kommunikasjon på tvers av landegrensener

Et annet moment som kan rettferdiggjøre lengre saksbehandlingsperioder, er saker som krever kommunikasjon med andre lands myndighet. Eksempelvis var dette tilfellet i saken Lindkvist

⁴³ Kingdom of the Netherlands-Netherlands: Detailed Assessment Report on Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism, 2011, Internation Monetary Found, s. 37.

mot Danmark.⁴⁴ Saken gjaldt blant annet spørsmål om domstolsprøving var gitt "within a reasonable time". Det ble lagt vekt på at saken krevde kommunikasjon med sveitsiske myndigheter for å fastslå skattemessig bosted og skatteplikt, i tråd med den dansk-svenske skatteavtalen om dobbeltbeskatning. Tre år og åtte måneder mellom første arrestasjon og offisiell tiltale, ble således akseptert i saken.

Saken illustrerer at kommunikasjon med utenlandske myndigheter gir saken karakter av å være kompleks. Også i norsk skatteforvaltning er kommunikasjon på tvers av landegrensene aktuelt, særlig gjennom informasjonsutvekslingsavtaler. Andre eksempler kan være saker om skatteunndragelse i skatteparadis, eller forebygging av dobbeltbeskatning eller dobbelt-ikkebeskatning i skattesaker. For å finne ut om nordmenn har eierinteresser i utenlandske selskaper, benyttes ofte kommunikasjon med utenlandske skattemyndigheter. Dersom skattekontoret har en kontinuerlig saksfremdrift uten perioder med inaktivitet, vil derfor et lengre tidsløp i utenlandssaker kunne bli akseptert.

I forbindelse med påkrevd samarbeid med andre lands myndigheter, ble det slått fast i *Wloch* mot Polen at prosesstaten ikke skal lastes for andre staters forsinkelser.⁴⁵ Spørsmålet var blant annet om domstolens behandlingstid på seks år var gjennomført "within a reasonable time". *Wloch* var tiltalt for ulovlig utenlandsk adopsjon, og bevisene måtte derfor samles inn fra Italia, Frankrike og Amerika. Når det gjaldt innhentingen av bevis fra de amerikanske myndigheter, oppstod store forsinkelser. EMD uttalte i avsnitt 150-151:

The Court notes in this respect that the prosecution took measures to expedite the proceedings, *by repeatedly requesting the competent Polish authorities to take appropriate steps to urge the United States authorities to accelerate the process of gathering evidence*. However, their efforts were to no avail.

The Court accordingly considers that the responsibility for the protracted character of the proceedings cannot be ascribed to the Polish authorities [...]

EMD la med andre ord til grunn at såfremt prosesstaten har foretatt nødvendige skritt for å oppnå en hurtig saksfremdrift, så kan ikke prosesstaten lastes for forsinkelser som skyldes andre lands myndigheter. Det ble ikke konstatert krenkelse av EMK art. 6 nr. 1.

⁴⁴ EMDs dom 9. september 1998, *Lindkvist mot Danmark*, application no. 25737/94.

⁴⁵ EMDs dom 19. oktober 2000, *Wloch mot Polen*, application no. 27785/95, se også EMDs dom 27. september 2001, *Nascimento mot Portugal*, application no. 42918/98.

Vurderingen er ikke spesifikk for adopsjonssaker, og har derfor interesse på generelt grunnlag for alle saker som innebærer kommunikasjon med andre lands myndigheter. Wloch-saken utleder således et aktivitetskrav til norske skattemyndigheter. For at norske skattemyndigheter ikke skal lastes for forsinkelser i andre stater, må de foreta nødvendige skritt for å sikre progresjon i saken.

4.2.2 Juridisk kompleksitet

Også på det juridiske plan kan det oppstå komplekse spørsmål. Det kan eksempelvis være saker som reiser uavklarte rettslige spørsmål, tvist om jurisdiksjon eller hvordan en internasjonal traktat skal forstås.

I saken *Preto med flere mot Italia*, ble det blant annet reist spørsmål om endelig avgjørelse var fattet innen rimelig tid.⁴⁶ Den aktuelle tidsperioden løp på tre og et halvt år. EMD slo fast at saken reiste kompliserte juridiske spørsmål, herunder anvendelsen av en relativt ny lovregel hvor innholdet ikke var klarlagt. EMD uttalte i avsnitt 32:

The Court is of the same view: what was involved was the application of a relatively recent statute which did not contain any specific provisions on the legal point in issue, namely whether the conditions to be satisfied in order to exercise the right of pre-emption also applied to the right to obtain a re-sale; in addition, the decided authorities - still scarce at that time - disclosed contradictory approaches. *It was thus reasonable that, with a view to eliminating this divergence of approach and to ensuring certainty of the law, the 3rd Civil Chamber of the Court of Cassation should have deferred its decision until judgment was given by the plenary Court, even though there was a possibility that this would lead to a prolongation of the proceedings [...]* (min utheving)

I Høyesteretts dom Rt. 2004 s. 134, *Audiotron-saken*, vurderte domstolen hvorvidt sakens kompleksitet kunne forsvare en samlet behandlingstid på åtte år og seks måneder. Saken gjaldt skatterettslig gjennomskjæring, noe Høyesterett betegnet som "et vanskelig tema både juridisk og med hensyn til bevis", jf. avsnitt 44. Imidlertid hadde saksbehandlingen vært

⁴⁶ EMDs dom 8. desember 1983, *Preto med flere mot Italia*, application no. 7984/77. Se også EMDs dom 24. november 1994, *Beaumartin mot Frankrike*, application no. 15287/89 hvor komplisert lovtolkning var en faktor som begrunnet noe av det forlengede tidsløpet.

kontinuerlig uten påviste dødperioder. Høyesterett uttalte at når rene dødperioder ikke kunne påvises, måtte terskelen for å konstatere brudd, settes høyt.

Rettspraksis fra EMD og norsk Høyesterett illustrerer at kompliserte juridiske spørsmål, kan forsvare økt tidsbruk under saksbehandlingen. Formålsbetraktninger, hvor hensynet til en rask saksbehandling må avveies mot viktigheten av å treffe riktige avgjørelser, taler for samme løsning. For at skattemyndighetene skal kunne sikre skattyter en riktig avgjørelse, må myndighetene få et rommeligere tidskrav i saker som reiser kompliserte juridiske problemstillinger.

4.2.3 Behandling i flere ledd

Har saken vært gjennom flere administrative og domstolsmessige behandlinger, tilsier det at den tidsmessig rimeligheten kan utvides. Eksempelvis var dette tema i *Johansen mot Norge*, hvor den tidsmessige rammen strakk seg over ett år og ni måneder.⁴⁷ I løpet av denne tiden hadde saken vært behandlet ved tre administrative instanser og to domstoler. Saken var noe kompleks og hadde fått en grundig behandling hele veien. Således var saksbehandlingstiden "reasonable".

I saker om tilleggsskatt kan saken gå gjennom flere behandlingsrunder, eksempelvis vedtak, endringsvedtak og videre behandling av nemnd og domstol. Det er derfor vesentlig å se hen til hvorvidt saken har blitt behandlet ved flere instanser, under vurderingen av den tidsmessige rimelighet. Som Høyesterett uttalte i *Audiotron*-saken i avsnitt 47-48:

Staten har riktignok sterkt fremhevet det spesielle ved skattesaker at de gjennomgår to omganger med administrativ saksbehandling og full adgang for skattyter til å uttale seg og prosedere sin sak, først i ligningsnemnda og deretter - etter ny og uavhengig saksforberedelse - i overligningsnemnda. Dertil kommer de tre vanlige rettsinstanser. Dette må ta tid. Utnyttelsen av klageadgangen skal ikke komme skattyter til skade, men at klageadgangen brukes, skal heller ikke legges staten til last.

En full partsprosess i fem instanser må nødvendigvis ta tid.⁴⁸ (min utheving)

⁴⁷ EMDs dom 7. august 1996, *Johansen mot Norge*, application no. 17383/90.

⁴⁸ Se nærmere behandling av Rt. 2004 s. 134 *Audiotron* i punkt 4.2.2.

Under vurderingen av hva som skal regnes som rimelig saksbehandlingstid, må en derfor ta hensyn til hvorvidt saken har vært behandlet i flere omganger.

4.2.4 Terskelen for å akseptere kompleksitet

Karakteristisk for EMD-praksis er at det skal mye til for at sakens kompleksitet aksepteres som forsinkende element i prosessen.⁴⁹ Terskelen for at sakens kompleksitet alene skal være tilstrekkelig for å begrunne lang saksbehandlingen, settes høyt. Det kreves i hvert fall mer enn at jussen og faktum er *noe* kompleks, jf. EMD-praksis.

I A m.fl mot Danmark gjaldt saken flere personer som var HIV-smittet via blodoverføring.⁵⁰ Saksøkerne reiste påstand om at prosesstiden hadde vært urimelig lang, jf. EMK art. 6 nr. 1. EMD uttalte at saken reiste spørsmål av noe kompleksitet juridisk og faktisk, men at disse ikke var tilstrekkelig for å begrunne de aktuelle tidsløpene på mellom fire og i overkant av seks år. Har det vært perioder med inaktivitet fra myndighetenes side, skal det særlig mye til for at kompleksiteten blir vektlagt, jf. eksempelvis Pelissier og Sassi mot Frankrike.⁵¹

I Bøhlersaken synes det som om Høyesterett legger til grunn som en alminnelig regel at kravet til rimelig tid i alle tilfeller er krenket etter elleve år, uavhengig av sakens kompleksitet, jf. uttalelsen på s. 1021:

Staten har erkjent at om A blir ansett for straffesiktet fra og med 13. juni 1989, har behandlingen av likningen for 1987 tatt så lang tid at artikkel 6 nr. 1 er krenket. *Jeg er enig i dette.*⁵² (min utheving)

Utfallet kan imidlertid tenkes annerledes i svært komplekse og omfattende saker.⁵³ Siden kravet til rimelig tid alltid skal foretas etter en konkret vurdering, må en utvise varsomhet med å oppstille en absolutt grense. Etter min mening bør Høyesteretts uttalelse angående elleveårsfristen leses slik at elleve år som et utgangspunkt anses som en krenkelse av EMK, men at en svært god begrunnelse likevel kan forsvare en slik tidsbruk.

⁴⁹ Jon Fridrik Kjølbro, *Den Europæiske Menneskerettighedskonventionen: for praktikere*, 2010, s. 562.

⁵⁰ EMDs dom 8. februar 1996, *A med flere mot Danmark*, application no. 20826/92 avsnitt 71.

⁵¹ EMDs dom 25. mars 1999, *Pelissier og Sassi mot Frankrike*, application no. 25444/94, avsnitt 70 og 71, se også EMDs dom 31. mai 1998, *Reinhardt og Slimane-Kaid mot Frankrike*, application no. 23043/93.

⁵² Rt. 2000 s. 996.

⁵³ Ole Gjems-Onstad, Sanaz Ormaz Ferdowski, Benn Folkvord, Eivind Furuseth, *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2015, s. 1183.

4.3 Skattyters forhold

Under vurderingen av hva som skal regnes som "reasonable time", kommer forhold på skattyters side inn. Det er bare urimelig lange tidsløp som kan tilskrives *myndighetene*, som kan medføre brudd på kravet til endelig avgjørelse innen rimelig tid. Er skattyter selv å bebreide, så vil naturligvis ikke konvensjonsretten være krenket. I det følgende vil det illustreres hvilke forhold som må legges skattyter til last, og hvilke som ikke kan legges henne til last.

Forsinkelser som skyldes at klageren benytter sin klagerett, skal ikke komme vedkommende til last, jf. *Eckle mot Tyskland*,⁵⁴ men klageren må akseptere den påfølgende uunngåelig tidsforlengelse. Det samme følger av *Audiotronsaken*, Rt. 2004 s. 134, avsnitt 47:

"Utnyttelsen av klageadgangen skal ikke komme skattyter til skade, men at klageadgangen brukes, skal heller ikke legges staten til last."

Grunnløse habilitetsinnsigelser

Grunnløse habilitetsinnsigelser vil ikke være akseptabelt, jf. eksempelvis *Proszak mot Polen*.⁵⁵ Klager hadde forårsaket forsinkelser, ved å fremme tre grunnløse habilitetsinnsigelser mot dommerne i saken. I samme sak hadde klageren nektet å medvirke til undersøkelser som kunne medført at saken ble avsluttet relativt raskt. Saksøker og advokaten hadde i tillegg manglende koordinering som medførte ytterligere forsinkelser. Forholdene ble således avgjørende for at det ikke ble konstatert noen krenkelse av EMK art. 6 nr. 1.

Også grunnløse habilitetsinnsigelser kan være aktuelle i saker om tilleggsskatt. Her kan det tenkes at skattyter gang på gang kommer med innsigelser om saksbehandlers manglende habilitet, uten at det foreligger grunnlag for dette. Habilitetsinnsigelsene må likevel vurderes, og dette vil ta tid. Forsinkelser som kan tilskrives skattyters trenering av saken, vil komme skattyter til last. Er skattyter alene å bebreide, vil et ellers uakseptabelt langt tidsløp kunne aksepteres som rimelig.

Forsinkelser og utsettelse

⁵⁴ EMDs dom 18. mai 1981, *Eckle mot Tyskland*, application no. 8130/78.

⁵⁵ EMDs dom 16. desember 1997, *Proszak mot Polen*, application no. 25086/94.

I saken Christensen mot Danmark, skiftet klageren ut advokat minst åtte ganger i prosessen, noe som medførte store forsinkelser i rettsprosessen.⁵⁶ Utskiftingen medførte utsettelse av rettsmøter og omberammelser av retts sak, og ble lagt klageren til last. Myndighetenes forhold ble imidlertid avgjørende for at det likevel ble konstatert krenkelse i saken. EMD uttalte i avsnitt 97:

Finally, with regard to the applicant's submission that the proceedings were stayed during long periods due to the discussion of questions to be submitted to the Medico-legal Council, the Court observes that this was indeed the case between March 1996 and August 1997; February 1998 and January 2000; April and May 2001; and between April 2003 and January 2004. Although much of this period, which in total lasted almost four years, was not as such imputable to the courts, *nevertheless the latter had authority and the obligation to monitor the progress of the proceedings and to ensure that they were not delayed.* (min utheving)

Saken illustrer at myndighetene har en generell plikt til å sikre saksfremdrift i domstolen. Plikten til aktiv saksstyring følger forøvrig av tvisteloven § 11-6 og straffeprosessloven. Vurderingstemaet blir en vektning av skattyters klanderverdige opptreden i saken, mot myndighetenes mulighet til å sikre fremdrift i saken.

Vanskeliggjøring av kontroll

Ved ileggelse av tilleggsskatt, kan sakene være komplekse som følge av forhold på skattyters side. Eksempelvis kan skattyter opprette selskapsstrukturer og bankkontoer som vanskeliggjør kontroll fra skattemyndighetene. Kompliserte selskapsstrukturer som var opprettet for å vanskeliggjøre myndighetenes kontroll, var et moment i EMDs vurdering i Hozee-saken. Slik vanskeliggjøring av kontroll vil kunne komme skattyter til last, jf. EMDs uttalelse i avsnitt 52:

The Court notes in this connection that the *FIOD* in a first stage and, subsequently, the investigating judge were confronted with the task of unravelling **a network of interlocking companies and accounts which had been created in such a way as to make it as difficult as possible for the authorities to detect fraudulent tax and social-security practices.** ... Having regard to these considerations and to the fact that the pre-trial investigation does not disclose any period of inertia on the part of the

⁵⁶ EMDs dom 22. januar 2009, *Christensen mot Danmark*, application no. 247/07.

authorities, the length of this phase of the proceedings cannot be considered unreasonable. (min utheving)

Det kan imidlertid tenkes kompliserte selskapsstrukturer som er opprettet med sikte på å redusere risiko for tap. Slike opprettelser har gjerne et bedriftsøkonomisk formål, og er ikke opprettet for å vanskeliggjøre kontroll. Undersøkelser av kompliserte selskapsstrukturer som *ikke* er opprettet for å vanskeliggjøre kontroll, vil derfor være en vurdering under momentet "sakens kompleksitet", jf. punkt 4.2.

Samarbeid med skattemyndighetene

Selv om skattyter kan lastes for å vanskeliggjøre fremdrift i saksgangen, er det imidlertid ikke et krav etter artikkel 6 at skattyter aktivt må samarbeide med myndighetene, jf. eksempelvis *Eckle-saken*,⁵⁷ og *Dobbertin-saken*.⁵⁸

I saken *Eckle mot Tyskland* uttalte domstolen at en person som regnes som "charged" etter artikkel 6, ikke er pliktig til å "co-operate actively with the judicial authorities".⁵⁹ Her er det naturlig å trekke en parallell til vernet mot selvinkriminering som innfortolkes i artikkel 6 og følger eksplisitt av dommen *Funke mot Frankrike*.⁶⁰ Vernet gir skattyter som er "charged" etter artikkel 6, en rett til å ikke aktivt medvirke til undersøkelser etter lignl. §§ 6-1, jf. § 6-5 ved å gi opplysninger.⁶¹

Sykdom

Blir skattyter syk, regnes det som force majeure og legges ingen av partene til last, jf. *Freimanis og Lidums mot Latvia*.⁶² Sykdom på myndighetenes side er på den andre siden ikke unnskyldelig, se nærmere om dette i punkt 4.4.

Begge parter er skyld i forsinkelsene

⁵⁷ EMDs dom 18. mai 1981, *Eckle mot Tyskland*, application no. 8130/78.

⁵⁸ EMDs dom 25. februar 1993, *Dobbertin mot Frankrike*, application no. 13089/87, avsnitt 43.

⁵⁹ EMDs dom 18. mai 1981, *Eckle mot Tyskland*, application no. 8130/78, avsnitt 82.

⁶⁰ EMDs dom 25. februar 1993, *Funke mot Frankrike*, application no. 10828/84, se avsnitt 44.

⁶¹ Lignings-ABC 2015/16 punkt 10.3.4.

⁶² EMDs dom 9. februar 2006, *Freimanis og Lidums mot Latvia*, application no. 73443/01, 74860/01, se avsnitt 124.

Er både myndighetene og klageren skyld i forsinkelsene, synes det som om EMD ser bort fra klagerens forhold når disse alene ikke er tilstrekkelig til å forklare tidsbruken. I Zappia-saken var klageren skyld i flere ikke-ubetydelige forsinkelser. EMD uttalte i avsnitt 25:

[...] firstly, that the applicants served Mr B. with a notice to comply only on 21 July 1977 (four years after the end of the proceedings on the merits) and applied to the judge responsible for enforcement proceedings on 5 December 1977 (see paragraph 8 above). Secondly, it observes that the applicants were responsible for three adjournments, two because they requested them and a third because they did not object to the defendant's request. However, their conduct alone does not explain the length of the proceedings complained of.⁶³

Forsinkelsene som skyldtes klagerens forhold, bleknet mot den totale saksbehandlingstiden på tjue år i Zappia-saken. Det ble konstatert brudd på artikkel 6 nr. 1.

Vurderingen av om skattyters forhold skal bli avgjørende for om et tidsløp skal anses rimelig, er hvorvidt skattyter er skyld i majoriteten av forsinkelsene som har oppstått. Det blir en konkret vurdering, hvor skattyters forhold og myndighetenes forhold må avveies særskilt.

4.4 Myndighetenes forhold

Det er som nevnt bare forsinkelser som kan tilbakeføres til myndighetenes kritikkverdige tidsbruk, som kan medføre krenkelse av kravet til endelig avgjørelse innen "reasonable time". EMD-praksis angir at det er "the conduct ... of the relevant authorities" som skal vurderes, jf. Foti med flere mot Italia.⁶⁴ Ordlyden "relevant authorities" favner vidt og omfatter både myndighetene som er part i saken, samt domstol og administrative myndigheter som behandler saken.⁶⁵

I Moreira mot Portugal uttalte EMD at "the State is responsible for all its authorities and not merely its judicial organs".⁶⁶ Også andre offentlige organer som verken behandler saken eller

⁶³ Se EMDs dom 29. september 1996, *Zappia mot Italia*, app. no. 24295/94, EMDs dom 30. oktober 1998, se også *Podbielski mot Polen*, app. no. 27916/95, EMDs dom 29. juli 1998, *Le Calvez mot Frankrike*, app. no. 25554/94.

⁶⁴ EMDs dom 10. desember 1982, *Foti m.fl. mot Italia*, application no. 7604/76, avsnitt 56.

⁶⁵ EMDs dom 8. februar 1996, *A mot Danmark*, application no. 20826/92.

⁶⁶ EMDs dom 23. oktober 1990, *Moreira de Azevedo mot Portugal*, application no. 11296/84, avsnitt 73.

er part i saken, kan derfor bli fanget opp av ordlyden.⁶⁷ Eksempelvis skal Skattedirektoratet kontaktes av skattekontorene i saker om EMK og tilleggsskatt hvor det volder tvil.⁶⁸ Her vil Skattedirektoratets behandling av skattekontorenes forespørsel falle innunder ordlyden "the conduct ... of the relevant authorities". Oppstår det store forsinkelser på Skattedirektoratets hånd, vil det altså kunne medføre en krenkelse av EMK, til tross for at det ikke var noe å utsette på skattekontorenes fremdrift i saken.

Begrense forsinkelser

Forsinkelser kan oppstå under saksbehandlingen av mange ulike grunner. Utgangspunktet er at en forsinkelse som kan tilskrives myndighetene, ikke automatisk medfører konvensjonskrenkelse. Det kan nemlig oppstå forsinkelser som myndighetene ikke kan lastes for.

Avgjørende for om forsinkelsen skal komme myndighetene til last, er hvorvidt forsinkelsene er forsøkt begrenset. Har myndighetene tatt nødvendige skritt for å påskynde for eksempel dokumentutleveringen fra utlandet, kan en se bort fra den konkrete forsinkelsen, jf. den tidligere nevnte *Wloch mot Polen* under punkt 4.2.1.

Dersom myndighetene ikke har gjort tilstrekkelig for å begrense forsinkelser i saken, kan det medføre brudd på artikkel 6.

Dette var tilfellet i Høyesteretts dom Rt. 2004 s. 1868. Saken gjaldt primært spørsmål om oppreisning og erstatning etter at strafforfølgning mot to personer ble avvist med grunnlag i forbudet mot dobbeltfølgning i P 7-4. Det ble i tillegg reist spørsmål om endelig avgjørelse etter total saksbehandlingstid på ti år og en måned var "reasonable", jf. EMK art. 6 nr. 1.

Under domstolsbehandlingen hadde det oppstått flere forsinkelser blant annet på grunn av manglende oppdeling av sakene. Forsinkelser som oppstår som følge av sammenslåing av flere saker, vil normalt ikke utgjøre noen krenkelse av artikkel 6 nummer 1.⁶⁹ Imidlertid kom Høyesterett til et annet resultat i den saken. Høyesterett uttalte i avsnitt 81:

⁶⁷ Se EMDs dom 15. februar 2000, *Kurt Nielsen mot Danmark*, application no. 33488/96 hvor EMD slo fast at innhentning av uttalelse fra en annen offentlig myndighet enn den som behandler saken, omfattes av ordlyden "relevant authorities".

⁶⁸ Lignings-ABC 2015/16 punkt 10.3.1.

⁶⁹ EMDs dom 16. september 1996, *Süssmann mot Tyskland*, application no. 20024/91, se punkt B.(c), særlig avsnitt 59.

Jeg har forståelse for at ØKOKRIM av ressurs hensyn ønsket felles behandling. Men staten har ikke påvist at det var uforsvarlig å dele saken. Når felles behandling for de tre tiltalte førte til vesentlig forsinkelse, har jeg da vanskelig for å godta at saken ikke ble delt.

Saken fra Høyesterett illustrerer at myndighetene har en plikt til å begrense forsinkelser. Dersom myndighetene ikke har gjort tilstrekkelig for å begrense forsinkelsene, og heller ikke har noen god begrunnelse, medfører det brudd på artikkel 6.

Rettsavklaring

Utsettelse av en sak i påvente av resultatet i en annen sak, innebærer i utgangspunktet ingen krenkelse, jf. EMDs dom *Boddaert mot Belgia*.⁷⁰ Den samme konklusjonen finner en i Høyesteretts dom Rt. 2004 s. 1868, hvor venting på rettsavklaringer fra Høyesterett om dobbeltsstraffspørsmål isolert sett ikke var kritikkverdig: "Isolert sett må det aksepteres ... at saken ble utsatt i påvente av rettsavklaring" jf. avsnitt 84.

Både EMD-praksis og høyesterettspraksis tilsier at forsinkelser i påvente av rettsavklaring, kan forsvare et ellers uakseptabelt tidsløp.

Utgangspunktet må imidlertid modereres etter hvor lang tid som går før en får rettsavklaring. I saken *Djangozov mot Bulgaria*, tok saken en ventet på svært lang tid og medførte store forsinkelser for saken som avventet.⁷¹ Hele fem år uten fremdrift i saken som skulle ha rettsavklarende effekt, medførte krenkelse i den avventede sak.

Inaktivitet

Inaktivitet på myndighetenes side er ofte av avgjørende betydning for hvorvidt tidsbruken i den enkelte sak skal anses rimelig eller ei, jf. eksempelvis *Zana mot Tyrkia*,⁷² *Matwiejczuk mot Polen*,⁷³ og *Hozee*-saken.

I saken *Hozee mot Nederland* ble en samlet tidsbruk på i underkant av åtte og et halvt år ansett for å være "a disturbingly long period of time" som krevde en god forklaring for å bli akseptert, jf. dommen avsnitt 51. Myndighetene kunne imidlertid påvise at det hadde vært

⁷⁰ EMDs dom 12. oktober 1992, *Boddaert mot Belgia*, application no. 12919/87, avsnitt 38-39.

⁷¹ EMDs dom 8. juli 2004, *Djangozov mot Bulgaria*, application no. 45950/99, avsnitt 38.

⁷² EMDs dom 25. november 1996, *Zana mot Tyrkia*, application no. 18954/91, avsnitt 81-82.

⁷³ EMDs dom 2. desember 2003, *Matwiejczuk mot Polen*, application no. 37641/97, avsnitt 86.

kontinuerlig arbeid uten dødperioder, noe som ble ansett å være tilstrekkelig for at det ikke ble konstatert en krenkelse i saken.⁷⁴

Motsatt utfall finner en i Matwiejczuk-saken hvor EMD uttalte i avsnitt 86:

[...] In this connection, it notes that although the overall length of the proceedings may not seem excessive, *the period of eighteen months without a hearing in a criminal case shows the lack of diligence required in such cases.* (min utheving)

Til tross for at den samlede saksbehandlingstiden var akseptabel, ble oppholdet i saken avgjørende for at EMK art. 6 nr. 1 ble krenket.

Når staten først har perioder med inaktivitet på sin kappe, får den automatisk en forklaringsplikt. Dette fremgår av blant annet av *Styranowski mot Polen* med flere.⁷⁵ Dersom staten ikke har noen forklaring, eller har en forklaring som ikke kan aksepteres, blir resultatet brudd på artikkel 6.

Inaktivitet har også vært oppe som tema i norsk rettspraksis. Bøhlersaken gjaldt to ulike tidsløp. For tidsløpet på rundt åtte år, fant Høyesterett at det var likningsmyndighetenes tidsbruk som krevde en nærmere forklaring. Det ble særlig fremhevet en periode på ca. to år uten fremdrift i saken. Staten begrunnet oppholdet med skatteomleggingen i 1992, samt dataproblemer forøvrig. Høyesterett slo fast at:

Myndighetenes interne prioriteringer og en vanskelig arbeidssituasjon kan vanligvis ikke hindre at et tidsløpet som er urimelig langt [...] anses som en krenkelse av artikkel 6 nr. 1.⁷⁶ (s. 1023)

Til tross for at et liknende tidsløp ble akseptert i *Hozee mot Nederland*, ble tidsperioden ansett for å være "unreasonable" i Bøhlersaken.

Som det illustreres av avsnittene over, legges det gjennomgående særlig vekt på perioder uten fremdrift i saken. Ressursproblemer eller interne prioriteringer, vil det ikke kunne tas hensyn til.

⁷⁴ Se *Hozee mot Nederland*, application no. 21961/93, avsnitt 51 og 52.

⁷⁵ EMDs dom 30. oktober 1998, *Styranowski mot Polen*, application no. 28616/95, avsnitt 56. EMDs dom 23. april 1998, *Doustaly mot Frankrike*, application no. 26256/95, avsnitt 45. EMDs dom 31. mars 1998, *Reinhardt og Slimane-Kaïd*, application no. 23043/93.

⁷⁶ Rt. 2000 s. 996.

Perioder uten fremdrift synes også å være avgjørende på andre områder enn for tilleggsskatt, herunder saker om ileggelse av tilleggsavgift. Saker om tilleggsavgift har overføringsverdi til saker om tilleggsskatt, ved at begge klassifiseres som administrative sanksjoner i intern rett, men regnes som straff etter EMK, jf. Rt. 2003 s. 1376. På samme måte vil saker om tilleggsskatt ha overføringsverdi til saker om tilleggsavgift, slik at de samme momentene får betydning også under ileggelsen av tilleggsavgift.

I Borgarting lagmannsrett, Utv. 2014 s. 1155, oppstod spørsmål om en periode på tyve måneder uten påvist fremdrift var urimelig lenge ved ileggelse av tilleggsavgift.

Avgiftspliktige i saken hevdet den aktuelle perioden skyldtes saksbehandlers fødselspermisjon, uten at Skatt øst imøtegikk denne anførselen. Når staten verken kunne påvise fremdrift under den aktuelle perioden eller begrunne den lange saksbehandlingstiden forøvrig, ble spørsmålet prejudisielt avgjort ved at artikkel 6 nummer 1 ble ansett krenket.

En annen sak fra Borgarting lagmannsrett, RG 2003 s. 1222, gjaldt spørsmål om blant annet ileggelse av tilleggstoll, tilleggsavgift til engangsavgift og tilleggsavgift til merverdiavgift. Tilleggene ble regnet som straff etter EMK, slik at kravet til endelig avgjørelse innen rimelig tid fikk betydning. I saken kom den aktuelle tidsperioden på til sammen seks år og ni måneder fra fristens start på forvaltningsnivå, frem til dom i lagmannsretten hadde falt. Det var særlig klagebehandlingen på tre år og fem måneder som var kritikkverdig, jf. punkt 4.6 i dommen. Toll- og avgiftsdirektoratet (TAD) begrunnet den lange saksbehandlingen med ressursproblemer, noe lagmannsretten fant ikke kunne godtas etter EMK. Myndighetenes interne problemer, både med tanke på arbeidskapasitet og opplæring, kunne vært avhjulpet ved å sette inn økte ressurser. At saken var komplisert, slik at opplæring av nye medarbeidere var tidkrevende, kunne ikke tillegges vekt. Tidsbruken var derfor ikke tilstrekkelig begrunnet, noe som medførte at kravet til endelig avgjørelse "within a reasonable time" ble krenket.

Basert på rettspraksis, kan en si at lengre perioder med inaktivitet i utgangspunktet er uakseptabelt. Utgangspunktet må modifiseres noe, ettersom svært mange forvaltningsavgjørelser blir behandlet i skatteforvaltningen. Her kan det ikke forventes optimal saksbehandling til enhver tid. Dette har Høyesterett også tatt hensyn til i Rt. 2004 s. 134, avsnitt 51-52:

Statens annen kommentar er at ligningsbehandlingen er en masseproduksjon av forvaltningsavgjørelser, der tempo og effektivitet ikke kan vurderes i forhold til

enkeltsakene. Det må selvsagt tilstrebes god effektivitet. Men i en slik masseproduksjon må en ha et realistisk syn på at ikke alle saker vil bli behandlet optimalt til enhver tid.

Jeg finner at begge disse synspunktene må tillegges vekt. [...] (min utheving)

Ettårsfristen

Når det gjelder opphold ved enkelte trinn i saksbehandlingen, kan et generelt utgangspunkt synes å være at mer enn ett år stillstand i saksbehandlingen kan tilsi at kravet til rimelig tid er brutt, jf. "Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven" av Skoghøy, hvor han hjemler synspunktet i Rt. 2014 s. 691 og Rt. 2014 s. 666.⁷⁷

I saken Rt. 2014 s. 691 gjaldt det overtredelse av straffeloven (1902) §§ 255 og 256 ved underslag fra fornærmede som tiltalte var støttekontakt for. Hva gjelder tidsaspektet, uttalte Høyesterett at det ikke var noe å utsette på fremdriften i domstolene. Imidlertid lå saken ubehandlet i vel åtte måneder hos politiet. Liggetiden omtalte Høyesterett som kritikkverdig, men likevel ikke nok for å utgjøre en krenkelse av EMK art. 6 nr. 1, jf. avsnitt 29. Resultatet i saken ble 60 dager i fengsel, hvor halvparten ble gjort ubetinget.

Rt. 2014 s. 666 omhandlet overtredelse av strl. 1902 § 195(1), jf. (2)c og § 193(1) ved seksuell omgang med barn. Under behandlingen av straffeutmålingen, uttalte Høyesterett at det måtte gjøres fradrag for lang saksbehandlingstid. Saken hadde ligget to og et halvt år uten at det ble foretatt etterforskingsskritt av betydning. Dette omtalte førstvoterende som "et klart brudd på den rett domfelte etter Den europeiske menneskerettskonvensjon artikkel 6. nr. 1 har til å få saken avgjort innen rimelig tid", jf. avsnitt 17. Fengselsstraffen ble således nedsatt med ett år og resulterte i en straff på 4 års fengsel.

De to sakene fra Høyesterett omhandler for det første straffesaker etter norsk rett. Saker om tilleggsskatt trenger ikke nødvendigvis å være en straffesak etter straffeprosessloven, men kan like gjerne gå som en sivilrettslig sak for domstolene. Tilleggsskatt klassifiseres som sanksjon etter intern norsk rett, som tidligere nevnt. Således begrenses overføringsverdien noe.

⁷⁷ Jens Edvin Skoghøy, "Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven", *Jussens Venner* 05/2014 s. 297-339, se særlig punkt 2.4.2. s. 310-313.

En vesentlig forskjell er reaksjonene i sakene. Fengselsstraff er en klart mer stigmatiserende reaksjon enn tilleggsatt. Dette tilsier et lempeligere tidskrav ved ileggelse av tilleggsatt. I *Jussila mot Finland* viste EMD at en skal differensiere mellom reaksjoner som regnes som straff etter EMK, jf. avsnitt 43 i dommen:

There are clearly “criminal charges” of differing weight. What is more, the autonomous interpretation adopted by the Convention institutions of the notion of a “criminal charge” by applying the *Engel* criteria have underpinned a gradual broadening of the criminal head to cases not strictly belonging to the traditional categories of the criminal law, for example administrative penalties ... Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency [...] ⁷⁸

EMD sin uttalelse tilsier at det også må differensieres mellom hvor lang tid med stillstand som kan aksepteres i saker som ligger innenfor og utenfor kjernen i straffebegrepet. Siden tilleggsatt er vesentlig mindre stigmatiserende enn fengselsstraff, tilsier det at en kan operere med en lengre stillstandsperiode enn ett år.

På den annen side kan ileggelse av tilleggsatt utgjøre et stort inngrep i den enkeltes økonomi og oppleves mer belastende enn en fengselsstraff. Synspunktet har støtte i Utv. 2013 s. 1247 hva gjelder forhøyd (i dag kalt *skjerpet*) tilleggsatt. Saken reiste blant annet spørsmål om det kunne ilegges tilleggsatt overfor tre selskaper, og eventuelt med hvilken sats. Under vurderingen av hvilket beviskrav som krevdes for å ilegge skjerpet tilleggsatt, uttalte domstolen at ileggelse av skjerpet tilleggsatt hadde en "meget inngripende virkning... for skattyteren", som kunne være "betydelig større enn reaksjonen i en ordinær straffesak". Lagmannsretten kom til at det krevdes bevist utover enhver rimelig tvil for å ilegge forhøyd tilleggsatt. Siden det ikke forelå tilstrekkelig grunnlag for å ilegge forhøyd tilleggsatt, ble tilleggsatten satt ned til 30 pst.

Konstatering av skyld i tilleggsatt saker, kan være en stor belastning for skattyter. Skattyter vil derfor ha et reelt behov for rask avgjørelse av saken. En ettårsfrist for stillstand under saksbehandlingen kan således styrke skattyters vern etter konvensjonen. Imidlertid er ikke dette tilstrekkelig for å danne grunnlag for en ettårsfrist.

⁷⁸ EMDs dom 23. november 2006, *Jussila mot Finland*, application no. 73053/01.

Skatteklagenemnda har bemerket følgende om Skoghøys ettårsgrense i sak 29. oktober 2015:

Dersom det kan konstateres en generell terskel for når det foreligger konvensjonsbrudd ved fullstendig inaktivitet, må den antas å være høyere for saker om tilleggsskatt enn for saker om sanksjoner som ligger i straffebegrepets kjerne. All den tid Skoghøy oppstiller en terskel på 1 år under henvisning til straffesaker - hvor sanksjonen presumptivt er mer inngripende for selskapet/borgeren enn ordinær tilleggsskatt - legger nemnda til grunn at en generell terskel for sanksjoner utenfor straffebegrepets kjerne kan være høyere enn 1 år.⁷⁹

Vedtak fra skatteklagenemnda har liten eller ingen rettskildemessig betydning. Imidlertid viser nemndas vurderinger at ettårsgrensen ikke har fått noen alminnelig tilslutning i praksis.

Sett i sammenheng med Jussila mot Finland, hvor EMD viser at det skal differensieres mellom reaksjoner som ligger innenfor og utenfor kjernen i straffebegrepet, må konklusjonen være at det ikke eksisterer en ettårsfrist for stillstand i tilleggsskattesaker.

4.5 Hva som står på spill for skattyteren

Momentet om "what is at stake for the applicant", er et relativt nytt moment som har blitt en del av rimelighetsvurderingen.⁸⁰ Det følger av Nuutinen mot Finland at EMD anser momentet som en underkategori av "the conduct of the authority and the applicant", og henger derfor direkte sammen med kravene som stilles til partene.⁸¹

Hva som kan stå på spill kan være både av økonomisk og ikke-økonomisk karakter.⁸² EMD har fremholdt at i enkelte sakstyper stilles det særlige krav til fremdriften. Det sondres mellom myndighetenes utvisning av "diligence", "special diligence" og "exceptional diligence".⁸³ Jo mer som står på spill for parten, desto strengere krav stilles det til hurtigheten og effektiviteten i saksfremdriften.

⁷⁹ SKN-2009-116.

⁸⁰ Momentet kan en finne formulert i blant annet EMDs dom 16. september 1996, *Süssmann mot Tyskland*, application no. 20027/92, avsnitt 48.

⁸¹ EMDs dom 27. juni 2000, *Nuutinen mot Finland*, application no 32842/96 avsnitt 110.

⁸² Frédéric Edel, *The length of civil and criminal proceedings in the case-law of the European Court of Human Rights*, 2007, s. 43.

⁸³ Frédéric Edel, *The length of civil and criminal proceedings in the case-law of the European Court of Human Rights*, 2007, s. 43.

Enkelte saker vil være av en slik karakter at sakstypen i seg selv tilsier eksepsjonell hurtighet. Dette var tilfellet i eksempelvis Johansen mot Norge hvor EMD uttalte at spørsmål om fratakelse av foreldreansvaret krevde at staten utøvde "exceptional diligence in ensuring the progress".⁸⁴ Her vil tiden gjøre skaden irreversibel.

I saken Portington mot Hellas var spørsmålet blant annet om ankebehandlingen var "concluded within a reasonable time".⁸⁵ Også her vurderte domstolen kriteriet "what is at stake for the applicant". EMD konkluderte i avsnitt 34 med at "[r]egard being had to the importance of what was at stake for the applicant, who was sentenced to the death penalty by the trial court, a total lapse of time in hearing his appeal of approximately eight years cannot be regarded as reasonable."

Sakene ovenfor illustrerer at dødsstraff og fratakelse av foreldreansvaret, skjerper kravene som stilles til myndighetene. Tilleggsskatten er på sin side en økonomisk sanksjon og derfor av en annen karakter enn nevnte saker. Det foreligger i hvert fall to saker som omhandler ileggelse av tilleggsskatt innen rimelig tid fra EMD, men her har ikke domstolen vurdert momentet "what is at stake for the applicant".⁸⁶ Momentet har vært en del av EMD sin rimelighetsvurdering siden 1981, sytten år før Hozee-saken.⁸⁷ Uten å spekulere i hva som er grunnen til dette, synes det fornuftig å kunne vektlegge momentet også i saker om tilleggsskatt.

Siden sanksjonen er av mindre inngripende karakter enn sakene om dødsstraff og foreldreansvar, må det stilles mindre strenge krav til myndighetene i saker om tilleggsskatt. Sanksjonen kan imidlertid oppleves som et inngrep i den enkeltes autonomi, og tiden frem mot endelig avgjørelse vil kunne være en psykisk belastning. Belastningen sanksjonen representerer overfor skattyter, tilsier at hva som står på spill for skattyter, også bør få betydning i saker om tilleggsskatt. Vektleggingen blir mindre tung sammenlignet med mer tyngende inngripende saker som eksempelvis dødsstraff.

EMD angir at i saker hvor den enkelte persons profesjon berøres i vesentlig grad av avgjørelsen som skal treffes, stilles det krav om at myndighetene utviser "particular

⁸⁴ EMDs dom 07. august 1996, *Johansen mot Norge*, application no. 17383/90 avsnitt 88.

⁸⁵ EMDs dom 23. september 1998, *Portington mot Hellas*, application no. 28523/95.

⁸⁶ EMDs dom 22. mai 1998, *Hozee mot Nederland*, application no. 21961/93, EMDs dom 23. juli 2002, *Västberga Taxi Aktiebolag og Vulvic mot Sverige*, application no. 36985/97.

⁸⁷ Se EMDs dom 6. mai 1981, *Buchholz mot Tyskland*, application no. 7759/77.

diligence". Dette var eksempelvis tilfellet i *Doustaly mot Frankrike*, hvor spørsmålet blant annet gikk ut på tvist om lønnsutbetaling fra staten.⁸⁸ Hvorvidt vedkommende fikk utbetaling, hang direkte sammen med hans arbeide, og lønnen utgjorde tretti prosent av hans årlige inntekt. EMD uttalte i den sammenheng i avsnitt 48:

The Court notes that in the present case the applicant was to a certain extent professionally dependent as an architect on Nîmes City Council. It was therefore necessary to bring to a close as quickly as possible a dispute between him and an authority which could directly influence the way he carried on his profession. Consequently, the Court considers that **special diligence** was required of the courts dealing with the case, regard being had to the fact that the amount the applicant claimed was of vital significance to him and was connected with his professional activity [...] (min utheving)

I tilfeller hvor et selskap eller en person risikerer konkurs i og med tilleggsskatten, er det særlig viktig for skattyter å få en rask avklaring. Her vil det være mye som står på spill, og venting vil oppleves som en psykisk belastning. I tilfeller hvor tilleggsskatten vil utgjøre et mindre inngrep i skattyters økonomiske situasjon, vil det ikke stilles like høye krav til myndighetene. En kan derfor se det slik at dersom skattyters ervervsmuligheter er betinget av avgjørelse om tilleggsskatt, stilles det krav om at myndighetene utviser ”particular diligence” under sin saksbehandling.

⁸⁸ EMDs dom 23. april 1998, *Doustaly mot Frankrike*, application no. 26256/95, se særlig avsnitt 46-48.

5 Oppsummering

Hva som skal anses for å være rimelig saksbehandlingstid, avhenger først og fremst av om skattemyndighetene har hatt et kontinuerlig arbeid med tilleggsskattesaken. Har det imidlertid vært lengre eller flere opphold i saksbehandlingen, skal det mer til for å akseptere den totale tidsbruken. Her kan en samlet saksbehandlingstid som i seg selv er innenfor det rimelige, bli ansett for å være urimelig i den konkrete sak. Oppsummert kan en si at perioder med inaktivitet i utgangspunktet er uakseptabelt, med mindre staten har en god begrunnelse.

For at oppholdene skal få negativ innvirkning ved vurderingen av rimelig tid, spiller selvsagt skattyters opptreden inn. Har skattyter trenert saken ved gjentatte søksmål og grunnløse habilitetsinnsigelser, vil forlenget tidsbruk som oppstår i større grad aksepteres.

Hva som skal regnes som rimelig tid, er en relativ vurdering.⁸⁹ Det som anses for å være rimelig saksbehandlingstid i dag, er ikke nødvendigvis rimelig om noen år. Skatteetaten jobber kontinuerlig med å optimalisere sine prosesser. Automatisk informasjonsflyt fra blant annet tredjemenn og utland vil medføre en kortere saksbehandlingstid. Dette kan bety at kravet til hva som regnes for å være rimelig saksbehandlingstid, blir skjerpet.

Enhver som blir ilagt en administrativ sanksjon som regnes som straff etter EMK, har krav på rimelig saksbehandlingstid. Oppgaven vil derfor ha relevans for andre forvaltningsorganer som ilegger sanksjoner som regnes som straff etter EMK.

Avgjørelse av materielle skattesaker vil ikke være underlagt kravet til rimelig saksbehandlingstid etter art. 6 nr. 1, siden ordinær skatt ikke regnes som straff etter EMK. Engelkriteriene utelukker slik klassifikasjon som følge av at skatt anses som fellesbidrag til finansiering av velferdssamfunnet, og dermed ikke er av sanksjonerende karakter. Også fastsetting av skatt kan innebære lang saksbehandlingstid. Ordinær skatt danner videre grunnlaget for illeggelse av tilleggsskatt, og kan i tillegg oppleves som belastende i seg selv. Også her foreligger det etter min mening et behov for en mer detaljert regulering av skattemyndighetenes tidsbruk.⁹⁰

⁸⁹ Frédéric Edel, *The length of civil and criminal proceedings in the case-law of the European Court of Human Rights*, 2007 s. 34.

⁹⁰ I ny skatteforvaltningslov som trer i kraft 01.01.2017 er det foreslått lovfestet krav til rimelig saksbehandlingstid. § 5-2(1) gir skattyter rett på avgjørelse av skattesak uten "ugrunnet opphold".

Rettskilder

Domsregister nasjonalt

Rt. 1977 s. 1207

Rt. 1996 s. 173

Rt. 2000 s. 996

Rt. 2002 s. 509

Rt. 2003 s. 1376

Rt. 2004 s. 134

Rt. 2004 s. 1868

Rt. 2005 s. 833

Rt. 2010 s. 1121

Rt. 2011 s. 800

Rt. 2013 s. 917

Rt. 2014 s. 691

Rt. 2014 s. 666

RG 2003 s. 1222

Utv. 2009 s. 1336

Utv. 2008 s. 1548

Utv. 2013 s. 1247

Utv. 2014 s. 1155

Domsregister internasjonalt

EMDs dom 27. juni 1968, *Neumeister mot Østerrike*, application no. 1936/63

EMDs dom 23. november 1976, *Engel med flere mot Nederland*, application no. 5100/71

EMDs dom 27. februar 1980, *Deweer mot Belgia*, application no. 6903/75

EMDs dom 6. mai 1981, *Buchholz mot Tyskland*, application no. 7759/77

EMDs dom 18. mai 1981, *Eckle mot Tyskland*, application no. 8130/78

EMDs dom 8. desember 1982, *Pretto med flere mot Italia*, application no. 7984/77

EMDs dom 10. desember 1982, *Corigliano mot Italia*, application no. 8304/78

EMDs dom 10. desember 1982, *Foti m.fl. mot Italia*, application no. 7604/76

EMDs dom 8. desember 1983, *Pretto med flere mot Italia*, application no. 7984/77

EMDs dom 23. oktober 1990, *Moreira de Azevedo mot Portugal*, application no. 11296/84

EMDs dom 12. oktober 1992, *Boddaert mot Belgia*, application no. 12919/87

EMDs dom 19. februar 1991, *Colacioppo mot Italia*, application no. 13593/88

EMDs dom 25. februar 1993, *Dobbertin mot Frankrike*, application no. 13089/87

EMDs dom 25. februar 1993, *Funke mot Frankrike*, application no. 10828/84

EMDs dom 26. mai 1993, *Bunkate mot Nederland*, application no. 13645/88

EMDs dom 23. november 1993, *Scopelliti mot Italia*, application no. 15511/89

EMDs dom 24. november 1994, *Beaumartin mot Frankrike*, application no. 15287/89

EMDs dom 10. februar 1995, *Allenet de Ribemont mot Frankrike*, application no. 15175/89

EMDs dom 8. februar 1996, *A mot Danmark*, application no. 20826/92

EMDs dom 7. august 1996, *Ferrantelli og Santangelo mot Italia*, application no. 19874/92

EMDs dom 7. august 1996, *Johansen mot Norge*, application no. 17383/90

EMDs dom 16. september 1996, *Süssmann mot Tyskland*, application no. 20024/91

EMDs dom 29. september 1996, *Zappia mot Italia*, app. no. 24295/94

EMDs dom 25. november 1996, *Zana mot Tyrkia*, application no. 18954/91

EMDs dom 17. desember 1996, *Saunders mot Storbritannia*, application no. 19187/91

EMDs dom 23. september 1997, *Robins mot Storbritannia*, application no. 22410/93

EMDs dom 16. desember 1997, *Proszak mot Polen*, application no. 25086/94

EMDs dom 23. april 1998, *Doustaly mot Frankrike*, application no. 26256/95

EMDs dom 31. mai 1998, *Reinshardt og Slimane-Kaïd mot Frankrike*, application no. 23043/93

EMDs dom 22. mai 1998, *Hozee mot Nederland*, application no. 21961/93

EMDs dom 29. juli 1998, *Le Calvez mot Frankrike*, app. no. 25554/94

EMDs dom 9. september 1998, *Lindkvist mot Danmark*, application no. 25737/94

EMDs dom 23. september 1998, *Portington mot Hellas*, application no. 28523/95

EMDs dom 30. oktober 1998, *Podbielski mot Polen*, app. no. 27916/95

EMDs dom 30. oktober 1998, *Styranowski mot Polen*, application no. 28616/95

EMDs dom 25. mars 1999, *Pelissier og Sassi mot Frankrike*, application no. 25444/94

EMDs dom 15. februar 2000, *Kurt Nielsen mot Danmark*, application no. 33488/96

EMDs dom 6. april 2000, *Comingersoll S.A. mot Portugal*, application no. 35382/97

EMDs dom 27. juni 2000, *Nuutinen mot Finland*, application no. 32842/96

EMDs dom 27. juni 2000, *Frydlender mot Frankrike*, application no. 30979/96

EMDs dom 2. august 2000, *Philippe Bertin-Mouroto mot Frankrike*, application no. 36343/97

EMDs dom 19. oktober 2000, *Wloch mot Polen*, application no. 27785/95

EMDs dom 15. juli 2002, *Kalashnikov mot Russland*, application no. 47095/99

EMDs dom 27. september 2001, *Nascimento mot Portugal*, application no. 42918/98

EMDs dom 23. juli 2002, *Västberga Taxi Aktiebolag og Vulvic mot Sverige*, application no. 36985/97

EMDs dom 2. desember 2003, *Matwiejczuk mot Polen*, application no. 37641/97

EMDs dom 8. juli 2004, *Djangozov mot Bulgaria*, application no. 45950/99

EMDs dom 9. februar 2006, *Freimanis og Lidums mot Latvia*, application no. 73443/01, 74860/01

EMDs dom 23. november 2006, *Jussila mot Finland*, application no. 73053/01

EMDs dom 22. januar 2009, *Christensen mot Danmark*, application no. 247/07

Litteraturliste

Bøker

Aall, Jørgen, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 3. utgave, Bergen 2011

Arnesen, Finn og Are Stenvik, *Internasjonalisering og juridisk metode*, Oslo 2009

Gjems-Onstad, Ole og Hugo P. Matre, *Skatteprosess*, Oslo 2011

Jacobs, White and Ovey, *The European Convention on Human rights*, fifth edition, 2010

Kjølbrot, Jon Fridrik, *Den Europæiske Menneskerettighedskonventionen: for praktikere*, 2010

Artikler og rapporter

Edel, Frédéric, *The length of civil and criminal proceedings in the case-law of the European Court of Human Rights*, 2007

Kingdom of the Netherlands-Netherlands: *Detailed Assessment Report on Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism*, 2011

Skoghøy, Jens Edvin, *Forvaltnings sanksjoner, EMK og Grunnloven*, Jussens Venner 05/2014

Ligningspraksis

Lignings-ABC 2015/16