

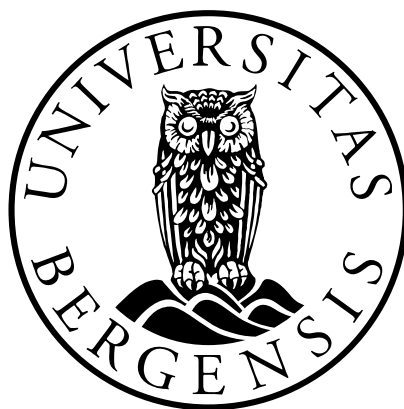
Skattepliktiges rettergangsgarantier i saker vedrørende tilleggsskatt

*Med vekt på forbud mot dobbeltstraff,
rett til juridisk bistand,
og selvinkrimineringsvernet*

Kandidatnummer:

70

Antall ord: 14 564



JUS399

Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

08.06.2020

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	3
1.1	Oppgavens tema	3
1.2	Rettsområde og viktighet.....	4
2	EMK og EMDs rettskildemessige verdi	6
2.1	Forholdet mellom norsk intern rett og EMK.....	6
2.2	Forholdet mellom norsk intern rett og EMD	7
3	Rettergangsgarantiene	9
3.1	Rettslig grunnlag og formål	9
3.2	Oppgavens begrensning.....	9
4	Skattepliktiges rett til å ikke bli ilagt dobbeltstraff	11
4.1	EMK tilleggssprotokoll 7.....	11
4.2	«Punished again» etter EMK tilleggssprotokoll 7	12
4.2.1	Vilkår om straffeforfølgning	12
4.2.2	Vilkår om samme forhold	14
4.2.3	Vilkår om endelig avgjørelse	16
4.2.4	Vilkår om gjentatt straffeforfølgning	17
4.2.5	Vilkår om samme rettssubjekt.....	18
4.3	Skattemyndighetenes praktisering av forbud mot dobbeltstraff.....	18
4.3.1	Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2010 s. 1121	19
4.3.2	EMDs behandling av Rt. 2010 s. 1121: A and B v. Norway	19
4.4	Lovlig parallellbehandling og dobbelforfølgning.....	20
5	Skattepliktiges krav på juridisk bistand	22
5.1	Rett på forsvarer i tilleggsskattesaker etter EMK.....	22
5.2	Rettsbistandsloven	24
5.3	Skatteforvaltningsloven	27
5.3.1	Veiledningsplikt	28
5.3.2	Sakskostnader.....	28
5.4	Straffeprosessloven.....	29
5.5	Skattepliktiges rett på juridisk bistand etter EMK.....	31
5.5.1	Anklagens alvor.....	32

5.5.2	Sakens kompleksitet	33
5.5.3	Den anklagdes personlige forutsetning	34
5.6	Forholdet mellom tilleggsskatt og skattesvik	36
5.7	Legalitetsprinsippet	37
5.8	Tolkning av rettshjelpkravet i EMK	38
5.9	Juridisk bistand i norsk intern rett vs. EMK	39
6	Skattepliktiges vern mot selvinkriminering	41
6.1	Rettslig grunnlag	42
6.1.1	EMK	42
6.1.2	Skatteforvaltningsloven	42
6.2	Rekkevidden av selvinkrimineringsvernet	43
6.2.1	Terskel for selvinkrimineringsvernet	43
6.3	Tidspunkt for tiltredelse av selvinkrimineringsvernet	45
6.3.1	Varsel om å ilegge tilleggsskatt som hovedregel	45
6.3.2	Bevissikring uten varsel	46
7	Konsekvens av brudd på skattepliktigs rettergangsgarantier	48
8	Litteraturliste	50

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

Skatteinnbetaling er grunnlaget for en velferdsstat.¹ Skattesystemet skal sørge for at viktige samfunnsområder som blant annet helse, sikkerhet og utdanning driftes og opprettholdes. I Norge er skattesystemet i stor grad bygget på tillitt og åpenhet fra skattemyndighetenes side, som overlater ansvaret for at riktig skatt blir innbetalt til de skattepliktige.² Det er med andre ord ønskelig at norske skattepliktige har tillitt til systemet, og dermed opptrer lojalt overfor myndighetene. Skattepliktige skal opplyse myndighetene om deres skatteevne gjennom informasjon om inntekt, formue, fradragberettigede kostnader m.m., jf. skatteforvaltningsloven § 8-2.³ Skattemyndighetene på sin side gjennomfører kontroll for å sikre tilliten, og naturligvis at det foreligger riktig beregningsgrunnlag for skattepliktiges innbetaling.⁴ Dersom den skattepliktige derimot bryter tillitsforholdet ved å oppgi «uriktig eller ufullstendig opplysning» som har ført til en skattemessig fordel, har skatteetaten mulighet til å ilegge en straffereaksjon, nærmere bestemt tilleggsskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3. Denne straffen begrunnes med preventive hensyn, altså å avskrekke skattepliktige fra å ikke oppgi korrekt informasjon til skatteetaten.

Etter langvarig norsk rettstradisjon har ikke tilleggsskatt vært ansett som straff.⁵ Derimot har tilleggsskatt vært ment som et praktisk reaksjonsmiddel, og det har vært ønskelig at «tilleggsskattens karakter av straff fjernes».⁶ Dette på grunnlag av at sanksjonen utspringer fra administrasjonen og vil følge det sivilrettslige sporet. Reglene vil dermed bli enklere å anvende med hensyn til fastsettelse av skyld og krav til bevisets styrke, slik at bekjempelsen av skatteunndragelse kan bli mest mulig effektiv. Reaksjonen anses dermed som et forvaltningsvedtak, og følger sivilprosessens rettergangsspor jf. skatteforvaltningsloven § 15-1. Alminnelige forvaltningsvedtak utløser i utgangspunktet ikke noen strafferettslige

¹ Christensen, Johan; Berg, Ole T.: *velferdsstat* i *Store norske leksikon* på snl.no. Hentet 26. april 2020 fra <https://snl.no/velferdsstat>

² Berset, Anders; Kroknes, Veronica F.: *Høyere oppdagelsesrisiko, men ikke helt i mål med forenklinger og likere vilkår for næringslivet på skatteetates innovasjonsblogg*. Hentet 03. mars 2020 fra <https://beta.Skatteetaten.no/hoyere-oppdagelsesrisiko-men-ikke-helt-i-mal-med-forenklinger-og-likere-vilkar-for-naeringslivet/>

³ Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven). LOV-2016-05-27-14

⁴ Skatteforvaltningsloven § 10-4

⁵ Jens Edvin Skoghøy, *Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven*, Jussens venner 05/2014 (Volum 49), s. 298

⁶ NOU 2003, *Tilleggsskatt m.m.*, s. 19

rettergangsgarantier. Likevel stilles det spørsmål om ikke sanksjonen burde kvalifiseres som straff på grunnlag av at skattepliktig kan oppfatte at tilleggsskatten «føles som et onde».⁷

I år 2000 førte rettspraksis og avklaring fra Den europeiske menneskerettighetsdomstolen (heretter EMD) til at straffebegrepet etter Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (heretter EMK) også omfattet administrative sanksjoner. Straff etter EMK medfører således ytterligere rettergangsgarantier for den som er anklaget. Ettersom straffebegrepet også innebefatter administrative sanksjoner, og dermed tilleggsskatt, fikk skattepliktige flere rettigheter knyttet til rettergangsbehandlingen. Praksisen er relativ ny, hvilket gjør at garantiens rekkevidde og aktualitet på enkelte områder fremstår som uavklart etter både internrett og folkeretten. Denne oppgaven tar sikte på å utrede om hvorvidt enkelte av disse rettergangsgarantiene gjør seg gjeldende i tilleggsskattesaker. Nærmere bestemt garantiene om forbud mot dobbeltstraff/dobbelforfølgning, rett til juridisk bistand og vern mot selvinkriminering.

Oppgaven har også til hensikt å belyse *hvorfor* vedtak om tilleggsskatt stiller seg annerledes enn andre forvaltningsvedtak, og *hvorfor* det er aktuelt å gi skattepliktig flere rettigheter ved ileggelse av slike sanksjoner.

1.2 Rettsområde og viktighet

I saker vedrørende tilleggsskatt vil partsforholdet være staten mot borgere, på lik linje som når påtalemyndighetene er part i en straffesak. Ettersom staten fremstår som den mest ressurssterke i slike saker har det blitt utarbeidet såkalte rettergangsgarantier for å utjevne partsforholdet. Disse garantiene kommer til uttrykk i norsk rett, etter EMK og i EMDs praksis. Formålet med ekstra garantier i straffesaksporet er å sørge for at det private rettssubjektet har rettigheter som skal forsikre at statens inngrep er av en viss standard legitimert. Problemstillingen i denne oppgaven er derfor om de samme rettighetene gjelder når staten følger det sivilrettslige sporet – nærmere bestemt ved ileggelse av tilleggsskatt, eventuelt skjerpet tilleggsskatt.

I saker som omhandler tilleggsskatt blir skattepliktige pålagt en økonomisk sanksjon. En slik belastning kan oppleves som svært inngripende og byrdefylt for skattesubjektet, hvilket tilsier

⁷ Høyesteretts definisjon i Rt. 1977 s. 1207

at hensynet for ekstra rettergangsgarantier også gjør seg gjeldende her. Spørsmålet stiller seg til hvor langt garantiene strekker seg i disse sakene.

EMK definerer tilleggsskatt som straff hvilket tilsier at behandlingen av borgerne bør være lik uavhengig av hvilket rettsspor staten velger å følge. Klare, forutsigbare og oversiktlige regler og praksis er derfor svært viktig. Oppgaven tar sikte på å oppklare og fremstille uavklarte rettergangsgarantier i slike tilfeller på en oversiktlig måte for den skattepliktige.

Oppgaven vil også kommentere spenningsforholdet mellom nasjonale verdier og synspunkt, mot forståelse etter folkeretten. Videre vil det også kommenteres hvilke forpliktelser Norge har etter EMK, og i hvilken grad nasjonal lovgivning suppleres. Oppgaven vil derfor belyse et viktig tema for å forhindre at norske skattebetalere får mindre rettigheter enn hva de har krav på etter konvensjonen, samt også å sikre at Norge opprettholder sine forpliktelser etter EMDs forståelse.

2 EMK og EMDs rettsskildemessige verdi

2.1 Forholdet mellom norsk intern rett og EMK

Norge ratifiserte EMK i 1951, hvor medlemmer av Europarådet forpliktet seg til å beskytte borgeres grunnleggende rettigheter.⁸ Etter den norske menneskerettsloven § 2 nr. 1 utledes det at EMK skal «gjelde som norsk lov i den utstrekning de er bindende for Norge». Videre fremgår det av lovens § 3 at «ved motstrid» skal konvensjoner som nevnt i § 2 gå foran nasjonal lovgivning. Lovgiver har gjort dette med formål om «å styrke menneskerettighetenes stilling i norsk rett», og har gitt menneskerettighetene forrang etter Lex superior-prinsippet. «Loven skal bidra til å redusere den usikkerhet som i noen grad har hersket om menneskerettskonvensjoners rettslige stilling, øke kunnskapene om konvensjonene og signalisere menneskerettighetenes viktige plass i norsk retts- og samfunnsliv», står det i forarbeidene.⁹ Menneskerettsloven trådte i kraft i 1999, hvilket førte til at den nasjonale lovgivningen ble sekundær til fordel for EMK.

En del av konvensjonsforpliktelsene Norge pådro seg i tilknytning til ratifikasjonen av EMK, var å følge EMDs tolkning av forpliktelsene.¹⁰ Dette innebærer at Norges tolkning av de ulike rettighetene må samsvare med EMDs forståelse.¹¹

Når det gjelder tilleggsrett har det som nevnt vært en langvarig rettstradisjon å ikke anse forvaltningssanksjonen som straff. Som følge av at menneskerettsloven trådte i kraft, måtte imidlertid dette synet justeres ettersom EMD har lagt til grunn at enkelte administrative sanksjoner er straff etter konvensjonen.¹² Ved denne justeringen ble også rettstilstanden endret, og det åpnet for om disse sakene bærer preg av å følge det straffeprosessuelle sporet. I de siste 20 årene har derfor området bestått av flere avklarende dommer, men rettsområdet kan ennå ikke sies å ha blitt uttømt med en klar praksis på enkelte områder.

Bøhler-dommen er en av flere dommer hvor betydningen av menneskerettighetslovens ikrafttredelse i 1999 har vært tema. Spørsmålet her var om tilleggsrett er å anse som straff

⁸ Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Roma. 4. November 1950

⁹ Ot.prp.nr.3 (1998–1999) *Om lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven)* s. 60

¹⁰ EMK art. 32

¹¹ Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 4. utgave (2015) s. 43

¹² Fortrinnsvis Engel mfl. v. Nederland (A-22-1997)

etter EMK art. 6 nr. 1. ordlyden av «criminal charge», og hvilken betydning dette hadde for forpliktelsene etter EMK. Førstvoterende la vekt på og uttalte:

«Ut fra den forståelse av EMK artikkel 6 nr. 1 som etter min mening følger av EMDs avgjørelser, finner jeg at administrativ ileggelse av forhøyd tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomme forhold må anses som avgjørelse av en straffesiktelse. Den langvarige norske rettstradisjon og praksis for at forhøyd tilleggsskatt ikke er å anse som straff, kan ikke være avgjørende.»¹³

Til tross for at tilleggsskatt etter norsk rettstradisjon ikke var å anse som en strafferettslig sanksjon, men som et administrativt forvaltningsvedtak, medførte ordlyden i menneskerettsloven § 3 at forpliktelsene og rettighetene som utledes av EMK måtte gå foran nasjonal lovgivning. EMK art. 6 og 7 utleder flere rettigheter den anklagde har i forbindelse med rettergangsprosessen. Hvor vidtrekkende de ulike garantiene er, som følger det sivilrettslige sporet, må derimot avgjøres separat etter ulike saksforhold. Likevel fremstilles det krav til at den anklagde skal ha klare rammer for hvilke rettergangsgarantier den har krav på. Her vil det foreligge spenningspunkter mellom nasjonale verdier og konvensjonens forpliktelser.

2.2 Forholdet mellom norsk intern rett og EMD

EMD er det organ som har jurisdiksjon til å både tolke, og håndheve EMK, jf. EMK art. 32. Til tross for at EMD håndhever konvensjonen, er det Høyesterett som dømmer i siste instans etter norsk rett, jf. Grunnloven § 88. For både å unngå risiko for at Norge sanksjoneres av EMD, samt å sikre forutberegnelighet og likhet etter konvensjonen for norske borgere, sikter Høyesterett å opptre lojalt etter EMDs beslutninger. Dette gjelder imidlertid ikke så langt at Høyesteretts jurisdiksjon innsnevres ved at de uten videre må føye seg etter EMDs praksis. Retten sikter heller på å anvende konvensjonen i tråd med EMDs tolkning.¹⁴ Dette bygger på subsidiaritetsprinsippet som kommer til uttrykk i EMKs fortale. Prinsippet legger til grunn at EMD ikke kan frata det nasjonale rettsapparatet myndigheten til å dømme, og skal kun inntre i tilfeller hvor medlemslandene har sviktet med å forholde seg til EMK.

¹³ Rt. 2000 s. 996. Utdrag s. 1016

¹⁴ Aall, J.: *Rettsstat og menneskerettigheter*, 4. utgave 2015, s. 43

Som nevnt tidligere skal EMK ha forrang over norsk lovgivning ved tilfeller hvor det foreligger motstrid. EMD har derfor en helt sentral rolle i hvordan norsk rett må forholde seg til konvensjonen. Dette er videre fremholdt i forarbeider som uttaler at det er av «overordna mål at norsk rettspraksis i størst moglege grad samsvarer med den til ei kvar tid gjeldande internasjonale tolkningspraksis».¹⁵

¹⁵ Innst. O. Nr. 51 (1998-99), s. 6

3 Rettergangsgarantiene

3.1 Rettslig grunnlag og formål

Rettergangsgarantiene er som nevnt grunnleggende rettigheter som en borger har ved rettergangsbehandling av sine saker. Hvilke garantier borgeren vil ha kan variere på grunnlag av rettsområdet, og viktigheten av saken. Straffesaker som følger det straffeprosessuelle sporet utløser flere av rettergangsgarantiene. Disse rettighetene utgjør en sentral del av menneskerettighetene etter EMK og etter del E i Grunnloven. Hensynet bak økte rettigheter eller garantier ved straffeprosessen, er at saker som oppleves som svært inngripende for den anklagde blir behandlet på en måte som er rettferdig. Dette for å hindre eventuell maktmisbruk fra statens side. Når en sanksjon klassifiseres som inngripende innebærer dette at rettssubjektet opplever iverksettelsen som byrdefyllt og den kan gjennomføres med tvang. Formålet ved rettergangsgarantiene er å sørge for at borgerne kan oppnå rettferdig rettergang i saksprosesser. I saker hvor partsforholdet er staten mot private eller juridiske personer er det av stor interesse å verne den svakeste part, slik at partsforholdet utjevnes.

De ulike rettergangsgarantiene kommer til uttrykk av ulike rettskilder. Noen fremgår av internrettslig lovgivning ved straffeprosessloven, tvisteloven, Grunnloven, noen etter EMK og noen har blitt utledet av rettspraksis. Dersom et forvaltningsvedtak om tilleggsskatt ilegges, vil det på grunnlag av disse rettskildene gi den skattepliktige ulike rettigheter. Denne oppgaven vil i hovedsak konsentrere seg om rettigheter som fremkommer av EMK, men interne rettsregler vil kommenteres der det er aktuelt.

Rettergangsgarantiene etter EMK følger ikke en generell statisk anvendelse, men har derimot en dynamisk og tilpasset bruk basert på rettsområde. Hver rettighet må derfor vurderes separat innenfor det aktuelle området, for å ta stilling til om konvensjonen utleder rettergangsgaranti for tilfellet.¹⁶

3.2 Oppgavens begrensning

Noen av rettighetene som kan utledes fra EMK er blant annet retten til juridisk bistand, rett til tolk, krav til kontradiksjon, forbud mot pålagt selvinkriminering, saksbehandling innen

¹⁶ Aall, J.: *Rettsstat og menneskerettigheter*, 4. utgave 2015, s. 37

rimelig tid, føre og krysseksaminere vitner, forbud mot tilbakevirkende lovgivning og krav til klar lovbestemmelse, beviskrav og uskyldspresumsjonen for å nevne noen få.¹⁷

På grunn av oppgavens størrelse vil det ikke være rom for å utrede om alle garantiene, og det foreligger behov for begrensning. Garantiene som skal utredes nedenfor vil være forbudet mot dobbeltstraff eller dobbelforfølgning, retten til juridisk bistand og selvinkrimineringsvernet. Likevel vil øvrige garantier kommenteres løpende dersom de er egnet til å belyse problemstillingen. Denne begrensningen er valgt på grunnlag av at disse garantiene ikke fremstår som avklart av EMD. Ettersom rettstilstanden er usikker, har oppgaven til hensikt å belyse problematikken om hvorvidt tilleggsskattesaker etter sivilprosessen, også burde få rettigheter som utløses etter straffeprosessen. Det vil også kommenteres om norsk praksis er i tråd med forpliktelsene etter EMK.

¹⁷ EMK art. 6 nr. 3, og inkorporerte rettigheter etter EMK art. 6 i retten til «rettferdig rettergang».

4 Skattepliktiges rett til å ikke bli ilagt dobbeltstraff

4.1 EMK tilleggsprotokoll 7

For borgerens rettssikkerhet er det viktig å begrense statens straffeforfølgning. Hvilke strafferammer som gjelder for de ulike delikt, er nedfelt i loven som følge av at borgere skal ivareta sin forutberegnelighet ved å begå straffbare handlinger. For å ivareta forutberegneligheten er det viktig å hindre at staten kan foreta dobbeltstraff, altså å straffe borgeren gjentatte ganger for samme lovbrudd. Det følger av EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4:

«No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings [...] for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure».

Bestemmelsen omtales på norsk som forbudet mot dobbeltstraff, hvor den anklagde har rett til å ikke bli siktet for ny straffeforfølgning for forhold han allerede er endelig straffet eller frifunnet for. Formålet med bestemmelsen er «å stenge for en repetisjon av strafferettslig forfølgning som er endelig avgjort».¹⁸ Det må her også skilles mellom forbud mot dobbeltstraff og lovlig parallellbehandling. Dette vil omtales nærmere i punkt 4.4.

Ordlyden av «criminal proceedings» skiller seg fra art. 6 «criminal charge», og spørsmålet blir om differansen av ordvalg også skiller de ulike rettighetene fra hverandre. Problematikken her vil være om ordlyden gir grunnlag for å gjøre seg gjeldene i saker vedrørende administrativ sanksjonering, herunder tilleggs katt, slik forholdet er vernet under art. 6 «criminal charge», eller om ordlyden er ment å utelukke disse reaksjonsformene.

EMD har vist til at administrative sanksjoner er å anse som «criminal charge».¹⁹ Derimot vil ikke saksbehandling av vedtak angående tilleggs katt foregå under en «criminal proceedings». Tilleggs kattevedtak blir behandlet av skattemyndighetene ved skatteetaten, og er dermed avskåret fra påtalemyndighetene. Saksbehandlingen vil følgelig være utsendelse av vedtak, som følger sivilrettslig prosess. Dette fremmer spørsmålet om ordlyden av «criminal

¹⁸ Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 4. utgave 2015, s. 512

¹⁹ *Gradinger v. Austria* (15963/90)

proceedings» må tolkes slik at sanksjoner som tilfredsstillende vilkåret «criminal charge» også omfattes, eller om bestemmelsen er knyttet til at forfølgelsen følger det strafferettslige, ikke det sivilrettslige sporet.

I Rt. 2002 s. 55 uttalte Høyesterett at «[f]orhøydd tilleggsskatt er en utpreget pønalt reaksjon, og den som ilegges en slik sanksjon må etter mitt syn – i relasjon til Protokoll 7 artikkel 4 – anses som «punished ... for an offence» gjennom «criminal proceedings».²⁰ Førstvoterende henviste her til EMDs sak *Gradinger v. Østerrike*. Her var saksforholdet hvorvidt administrativ sanksjon var straff etter EMK. EMDs argumentasjon resulterte i at dersom reaksjonen kvalifiseres som straff etter art. 6, må tilleggsskatt 7-4 også anvendes. Konvensjonen har til hensikt å regulere rettergangen til sanksjoner som stammer både fra alminnelige straffebestemmelser og administrasjon. Til tross for ulike ordlyder, og ulik betydning, må det legges til grunn at tilleggsskatt 7-4 også er gjeldende for tilleggsskattesaker. Det vil være uheldig dersom stater kan unngå dobbeltstraff forbudet ved å enkelt endre rekkefølgen på sanksjoneringen.

4.2 «Punished again» etter EMK tilleggsskatt 7

Ved vurdering om rettssubjektet vil bli «punished again» har EMD gjennom omfattende praksis kommet frem til fem kumulative vilkår for hvorvidt det er tale om dobbeltstraff etter konvensjonen eller ikke.²¹ Disse vilkårene er at «begge saker må innebære straffeforfølgning», «gjelde samme forhold», «den første avgjørelsen må være endelig», «straffeforfølgningen må være gjentatt» og forholdet må rette seg mot «det samme rettssubjekt». I saker vedrørende tilleggsskatt blir spørsmålet om det foreligger forbud mot dobbeltstraff og dobbelforfølgning. Vilråene etter EMK vil presenteres individuelt nedenfor.

4.2.1 Vilkår om straffeforfølgning

Forbudet mot dobbeltstraff skal forhindre at det skal skje en straffeforfølgning i to spor. Et vilkår er at begge sakene må innebære straffeforfølgning. Ordlyden i EMK tilleggsskatt 7 art. 4 er formulert ved at det må foreligge at den anklagde er «finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that state» for å hindre at vedkommende også kan bli «tried or punished again in criminal proceedings».

²⁰ Rt. 2002 s. 557 (s.569)

²¹ Se eksempelvis Rt. 2010 s. 1613 referanse til praksis i avsnitt 22

Her fremstår det ulik formulering for å beskrive de ulike straffeforfølgningene. Først uttaler bestemmelsen at det må foreligge en «penal procedure», dernest en «criminal proceedings». Til tross for ulik formulering må det legges til grunn at bestemmelsen tar sikte på å hindre mulig risiko for dobbelsanksjoning. Denne sanksjoning følger EMDs straffebegrep slik at dette også gjelder forvaltningsrettslige sanksjoner.²²

Artikkelens første vilkår er at reaksjonen mot rettssubjektet innebærer at vedkommende er frikjent eller dømt etter «penal procedure». Problemstillingen blir da hva som innebærer en «penal procedure». En naturlig språklig forståelse kan peke på at prosessen som vedkommende er dømt eller frifunnet for, må følge ordinær straffeprosess. En slik forståelse vil føre til at tilleggsskattesaker faller utenfor. Derimot uttalte EMD i saken *Zolotukthin v. Russland* at ordlyden ikke utelukker administrative sanksjoner. Dette er begrunnet i definisjonen av straff etter EMK art. 6:

«The Court notes that the words «in criminal proceedings» and “penal procedure” used in the text of Article 4 of Protocol No. 7 [...] must be interpreted in the light of the general principles concerning the corresponding words “criminal charge” [...] wnr “penalty” respectively in Articles 6 and 7 of the Convention.»²³

Bestemmelsens andre vilkår gjelder forbud mot gjentatt «criminal proceedings». Etter EMDs føringer tar bestemmelsen sikte på å verne tilfeller som går under straffebegrepet i art. 6 etter konvensjonen, dermed må administrative sanksjoner sies å være «criminal proceedings».

Følgelig må det derfor sies å være klart at å utsette administrativ sanksjoning, etter endt straffeprosess vil være i strid med konvensjonen. Dette vil føre til et forbud mot å ilegge tilleggsskatt til skattepliktige som allerede er strafferettslig dømt eller frikjent. Problematikken blir derimot om vedtak vedrørende tilleggsskatt vil være innenfor ordlyden av «criminal proceedings», slik at forbudet også gjelder i tilfeller hvor tilleggsskattevedtak er utsendt før skattepliktig blir strafferettslig siktet.

På grunnlag av at like tilfeller bør behandles likt, slik at det ikke vil være avgjørende hvilken sanksjon som ilegges ført, avklarte Høyesterett spørsmålet i 2003. I RT. 2003 s. 1827 la Høyesterett anføringer for at administrative sanksjoner også vil omfattes av ordlyden av «penal procedure» slik at rekkefølgen på reaksjonene ikke skal være utslagsgivende. EMD

²² Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 4. utgave 2015, s. 513

²³ *Zolotukthin v. Russland* (nr. 14939/03) avsnitt 29

kom til samme konklusjon i saken mellom Franz Fischer v. Østeriket, hvor de slo fast at rekkefølgen på sanksjoneringen er uten betydning.²⁴

Vedrørende tilleggsskattesaker vil vilkåret dermed forholde seg til forbud mot straffesiktelse etter skattepliktig har blitt ilagt vedtak for tilleggsskatt – og vice versa.

4.2.2 Vilkår om samme forhold

For at dobbeltstraff forbudet skal gjøre seg gjeldende, må grunnlaget for straffen springe ut fra samme handling, eller unnlatelse av handling. EMD har derfor fremlagt et vilkår om at sanksjoneringen må gjelde «samme forhold». Dette tatt utfra artikkelens ordlyd om «the same [...] offence». Hvordan vilkåret skal forstås, og hvilke vurderinger som må foretas har Høyesterett uttalt er «omfangsrik, men ikke entydig».²⁵ En vanlig forståelse er imidlertid at vilkåret knytter seg til den samme handling både faktisk og rettslig.

Vurderingen er tatt opp i EMD gjennom en årrekke, men har til tross for dette, ikke fremstått som entydig. EMD kom derfor med en ny klargjøring av vurderingen i 2003 da det var behov for å klargjøre vilkåret ytterligere. Saken Zolotukthin v. Russland gjaldt et tilfelle hvor Zolotukthin både var straffet etter ordinær straffeprosess, og ilagt en administrativ sanksjon for den samme faktiske handling. Retten drøftet ulike tolkningsvarianter før de la til grunn at vilkåret måtte forstås på følgende måte:

«Accordingly, the Court takes the view that Article 4 of Protocol No. 7 must be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second “offence” in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same. [...]

The Court’s inquiry should therefore focus on those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space [...]»²⁶

Vilkåret må følgelig forstås at overtredelsen må knyttes til samme handling, eller unnlatelse av handling, som er nært knyttet i tid og sted. Med andre ord må straffereaksjonen være knyttet til likt faktum, uavhengig av hvilket delikt som blir anvendt som rettslig grunnlag.

²⁴ Franz Fischer v. Austria (37950/97)

²⁵ Rt. 2010 s. 1121 avsnitt 24

²⁶ Zolotukthin v. Russland (nr. 14939/03) avsnitt 82 og 84

EMD har ellers presisert at identifiseringsspørsmålet under dette vilkåret har til hensikt å avgjøre om dobbeltstraffen gjelder samme handlingen utført av den anklagde, og ikke på hvilken klassifisering lovgiver har gitt forholdet. Det er dermed ikke av betydning om straffebestemmelsene tar sikte på å verne andre hensyn eller interesser.²⁷

Derimot er forbudet mot dobbeltstraff ikke til hinder å ilegge straff etter to ulike bestemmelser som tar for seg ulike aspekter ved en og samme handling. Slik som eksempelvis var tilfellet i *Gardinger v. Østerrike* hvor Gardinger ble dømt til ubetinget fengselsstraff, bot og inndragelse av førerkort for samme handling. Gardinger hadde i dette tilfellet forårsaket en bilulykke hvor en syklist mistet livet, og hvor han hadde brutt de østeriske reglene for promillekjøring. EMD konkluderte med at sanksjoneringen ikke var i strid med tilleggsprotokoll 7 art. 4, og la vekt på at de ulike sanksjonene knyttet seg til ulike deler ved handlingen. Det var ikke i strid med konvensjonen å ilegge fengselsstraff og bot for dødsfallet, og i tillegg inndra førerkort på grunnlag av promillekjøring.

I tilleggsskattesaker kan det være tale om det foreligger forskjell for hvilke preventive hensyn som gjør seg gjeldende etter straffelovens skattesvik og skatteforvaltningslovens tilleggsskatt.²⁸ Dette vil kommenteres videre under punkt 4.4.

Det fremkommer av skatteforvaltningshåndboken at når skatteetaten vurderer å ilegge tilleggsskatt, skal handlingen ved identifiseringsspørsmålet vurderes isolert. Dette vil være innfridd i tilfeller hvor det har «utspring i et identisk faktum eller i et faktum som i det vesentlige er det samme». Videre skal det også vektlegges om hendelsene gjelder samme person, på samme sted og til samme tid.²⁹

Ved vurdering av dette spørsmålet foreligger det en stor mengde praksis. I tilfelle hvor en skattepliktig ikke fører regnskap etter regnskapsloven, til tross for at vedkommende er pliktig, vil skattepliktige og kunne oppfylle skatteforvaltningsloven bestemmelse om opplysningssvikt. En slik problemstilling ble vurdert i Rt. 2004 s. 107, hvor retten kom til at det ikke var i strid med dobbeltstraff forbudet å ilegge skattepliktig tilleggsskatt som følge av manglende opplysninger vedrørende inntekt, og straffedømme skattepliktig for manglende regnskapsføring etter regnskapsloven. Forholdet innebærer ingen realkonkurrens da det kan foreligge tilfelle av at en av sanksjonene kan ilegges uten den andre. I tilfeller hvor det er tale

²⁷ Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 4. utgave, 2015, s. 516

²⁸ Rt. 2010 s. 1121

²⁹ Skatteforvaltningshåndboken 2020, s. 597

om tilleggsskatt og skattesvik vil begge sanksjonene innebære den samme handling, slik at den ene ikke kan gjøres uten den andre. Tilleggsskatt og skattesvik er følgelig «samme forhold».

Grensedragning av hvilke sanksjoner som faller under «samme forhold» kan illustreres ved overtredelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven og underslagsbestemmelsen i straffeloven. Lagmannsretten har uttrykt at dette er tale om to ulike forhold. Skattepliktig hadde i dette tilfellet tatt penger fra en kasse, uten å opplyse skatteforvaltningen om at beløpet gjaldt lønn. Til tross for at sanksjoneringen stemmer fra den samme faktiske handling, vil det ikke kvalifiseres som samme forhold, ettersom den rettslige hjemmelen tar sikte på å regulere to ulike formål ved handlingen. Videre la retten vekt på at tidspunktet for overtredelsen var ulikt.³⁰

4.2.3 Vilkår om endelig avgjørelse

Forbudet mot dobbeltstraff knytter seg til at rettssubjektet blir straffet etter at en straffeforfølgning allerede er foretatt. Tilleggsprotokoll 7 art. 4 uttaler at rettssubjektet må være «finally acquitted or convicted». Ordlyden av «finally» tilsier at avgjørelsen må være endelig. EMD har lagt til grunn at vilkåret er innfridd når straffen er rettskraftig. Hvilket tidspunkt dette gjelder vil være avhengig av den internrettslige bestemmelse som rettssubjektet er siktet etter. Med andre ord overlater EMD regulering av tidsspørsmålet til de ulike nasjonene.

Ved administrative sanksjoner, og da i tilleggsskattesaker, uttalte Høyesterett i Rt. 2002. s 557 at saken er endelig «når skatteyteren er avskåret fra å angripe dette».³¹ Retten ga ingen føringen om dette innebærer at klagefristen har utgått, eller om dette gjelder at fristen til å reise søksmål må være utgått. Klagefristen utgår seks uker etter vedtaket er utsendt, mens søksmålsfristen utgår etter seks måneder, jf. skatteforvaltningsloven §§ 13-4 og 15-4.

Problemstillingen er tatt opp i NOU 2003:15 hvor utvalget «[...] legger [...] til grunn at et administrativt sanksjonsvedtak er endelig i forhold til ”dobbeltstraff”-forbudet når klagefristen er utløpt eller avgjørelse er truffet av klageinstansen».³² Høyesterett har også lagt til grunn at tilleggsskattesaker er endelig når klagefristen er utgått. Dette fordi at dersom

³⁰ LB-2002-3128

³¹ Rt. 2002 s. 557, s. 570

³² NOU 20013:15, *Fra bot til bedring*, avsnitt 5.7.16.3.

søksmålsfristen på seks måneder skulle være avgjørende, kan det ikke anses som endelig før søksmålet har blitt gjennomgått av domstolen. Rettsprosessen kan være langvarig, og beskyttelsen skattepliktige har gjennom forbudet mot dobbeltstraff ville ikke blitt effektiv uten en avgrenset frist – her klagefrist eller vedtak i klageorgan.³³ Det legges derfor til grunn at tilleggsskattesaker er endelig etter at klagefristen er utgått. Klagefristen i tilleggsskattesaker er 6 uker etter utsendt vedtak, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 (1). Skatteetaten har mulighet til å forlenge fristen, men anvendes ikke som hovedregel, jf. skatteforvaltningsloven § 12-2.

4.2.4 Vilkår om gjentatt straffeforfølgning

Det sentrale i forbud mot dobbeltstraff er at det må foreligge gjentatt straffeforfølgning. Det fremgår av ordlyden at dobbelsanksjoneringsforbudet gjelder dersom rettssubjektet blir «tried or punished again». En naturlig forståelse av ordlyden viser til at forbudet gjelder gjentatt straffeforfølgning. Problemstillingen her blir om vilkåret også setter grenser for hvorvidt myndighetene kan foreta lovlig parallellbehandling.

EMD har lagt til grunn at parallellbehandling ikke blir omfattet av forbudet mot dobbeltstraff etter tilleggsprotokoll 7 art. 4. I saken R.T. v. Østerrike gjaldt saken straffeforfølgning og administrativ sanksjon i et tilfelle hvor R.T. hadde kjørt bil med promille.³⁴ Vedkommende ble ilagt bot og betinget fengsel etter straffeprosess, og fikk førerkortet inndratt ved vedtak. R.T. påklaget avgjørelsen, men fikk ikke medhold av EMD. Retten uttalte følgende:

«These sanctions were issued at the same time by two different authorities, i.e. by a criminal and by an administrative authority. It cannot, therefore, be said that criminal proceedings were being repeated contrary to Article 4 of Protocol No. 7 within the meaning of the Court's case-law.»

Vilkåret knytter seg til at forfølgningen må oppleves som gjentakende for den anklagde. Dersom forfølgningen foregår parallelt vil ikke vilkåret innfris. Hvordan dette stiller seg i tilleggsskattesaker vil kommenteres under punkt 4.4.

³³ Rt. 2010 s. 1121 avsnitt 47

³⁴ R.T. v. Switzerland (nr. 31982/96)

4.2.5 Vilkår om samme rettssubjekt

Det siste vilkåret for at forbudet mot dobbeltstraff skal gjøre seg gjeldende, er at straffeforfølgningen må rette seg mot det samme rettssubjektet. I saker vedrørende tilleggsskatt innebærer dette at vedtaket og den andre sanksjoneringen må rette seg mot det samme skattesubjekt. Skattesubjektet er legaldefinert i skatteloven kap. 2 og innebefatter både fysiske og juridiske personer. I saker mot enkeltpersoner og privatøkonomi, byr ikke vilkåret på problemer. Derimot kan saken stille seg annerledes ved ulike selskapsformer.

For tilleggsskattesaker rettet mot aksjeselskap eller allmennaksjeselskap innebærer vilkåret at arbeidstakere, aksjonær eller eiere kan skilles fra selskap ettersom det er snakk om ulike skattesubjekt. Det er dermed ikke mot konvensjonen å ilegge et aksjeselskap tilleggsskatt, og opprette straffesak mot den personlig ansvarlige.³⁵

I saker hvor eierne har valgt å opprette ansvarlig selskap vil ikke selskapet være et eget skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd bokstav a.³⁶ Ved denne selskapsformen har deltakerne valgt å dele det økonomiske ansvaret for bedriften, slik at de ansees som separate rettssubjekt. Dette betyr at begge deltakerne vil kunne sanksjoneres ved tilleggsskatt, uten at selskapet vil sette sperre for dobbeltstraff.

Ved enkeltmannsforetak er både virksomheten og innehaveren en og samme juridisk person og vil derfor anses som ett skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-1.

4.3 Skattemyndighetenes praktisering av forbud mot dobbeltstraff

Hvordan tilleggsskattesaker skal forholde seg til forbudet mot dobbeltstraff, har vært diskutert og drøftet i rettsvesenet i en årrekke uten at praksis kan sies å være fullstendig klar. Den vanligste problemstillingen beror på om skattepliktig kan straffes etter brudd på straffeloven §§ 378 - 380 angående brudd på opplysningsplikt ved skattemelding, og bli ilagt tilleggsskatt av skatteetaten. Det springende punkt synes å være hvorvidt det er tale om dobbeltstraff eller lovlig parallellbehandling. Skattepliktig vil i en slik situasjon risikere fengselsstraff, bøter og

³⁵ Jens Edvin Skoghøy, *Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven*, Jussens venner (2014), s. 322

³⁶ Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) LOV-1999-03.26.14

tilleggsskatt. Høyesterett har uttalt seg tvetydig angående problemstillingen før 2010. En videre utgreining er dermed nødvendig og følger i kapittelet under.

Det vil videre presenteres hvordan spørsmålet ble avklart av Høyesterett og etterfølgende behandling av EMD.

4.3.1 Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2010 s. 1121

Saken omhandlet om illeggelse av tilleggsskatt og strafferettslig forfølgning var i strid med forbudet mot dobbeltstraff etter EMK. Her kom Høyesterett til at forbudet ikke var krenket, på grunnlag av at saken ble gjennomført i tråd med lovlig parallellbehandling. Retten så hen til at det forelå tilstrekkelig saklig og tidsmessig nærhet mellom sakene, og at dermed sakene utsprang fra samme handling. Derimot la retten vekt på at skattepliktig ikke hadde en beskyttelsesverdig forventning om å kun bli forfulgt av en av anklagene, og dermed ville ikke dobbeltbehandlingen være i strid med EMKs forbud mot dobbeltstraff.

Hovedpunktet i saken synes å være kravet etter tilleggsprotokoll 7 art. 4 om at saken må være «finally [...] convicted». I saker hvor det foretas parallellbehandling vil begge sakene prosederes samtidig, slik at det ikke vil være tale om å gjenåpne saken med en ny sanksjon etter den allerede er avgjort.

4.3.2 EMDs behandling av Rt. 2010 s. 1121: A and B v. Norway³⁷

Høyesterettsavgjørelsen i saken Rt. 2010 s. 1121 ble klaget inn for EMD i 2016. Klagen førte ikke frem, slik at både A og B måtte akseptere å bli ilagt både en administrativ og strafferettslig forfølgning. Til dette bemerket EMD at måten norske myndigheter behandlet sakene på, tar sikte på to ulike grunnlag. For den administrative delen knyttet hensynet til straff for en preventiv virkning, mens brudd på straffeloven knyttet seg til alvoret ved å begå skattesvik. EMD kom ellers frem til at de øvrige vilkårene fremstilt etter tilleggsprotokoll 7 art. 6 var innfridd. Altså at begge sakene hadde en nær forbindelse, gjaldt de samme rettssubjektene og endelighet.

³⁷ A and B v. Norway (24130/11 og 29758/11)

Videre bemerket EMD at partene måtte anse dobbelforfølgning som forutsigbart, slik at forutberegnelighetshensynet var ivaretatt. Ingen av partene hadde en forventning om å kun bli forfulgt etter en sanksjonstype.

4.4 Lovlig parallellbehandling og dobbelforfølgning

Som vist til over foreligger det en åpning for at både skattemyndighetene og påtalemyndighetene kan opprette sak mot skattepliktig som utspringes av samme forhold. Her er det sentrale imidlertid at behandlingen av sakene må foregå samtidig slik at skattepliktig aldri har en forventning om å kun være gjenstand for en forfølgelse.

I saken *A and B v. Norway* uttalte EMD at:

«The strong underlying aim of this provision of the Protocol in protecting individuals against being forced to bear an excessive burden [...]»³⁸

EMD støttet her Høyesteretts syn på at hensynet til belastningen den skattepliktige opplever ved å bli utsatt for flere forfølgninger, er av betydning.³⁹

For å kunne foreta lovlig parallellbehandling må altså saksbehandlingen av skatteetaten og påtalemyndighetene være så nært forbundet i tid at skattepliktig aldri har hatt en forventning av å kun bli forfulgt av en av dem.

Hvordan påtalemyndighetene og skatteetaten skal håndtere slik saker, tok Riksadvokaten stilling til i 2009, hvor det ble utsendt rundskriv. Her utledes det at:

«Ligningsforvaltningen vurderer på selvstendig grunnlag om overtredelsen er så alvorlig at den skal politianmeldes. Hvis anmeldelse velges, ilegges ikke tilleggsskatt. Hvis tilleggsskatt ilegges, anmeldes ikke saken».⁴⁰

Her vises det derimot til at den lovlige parallellbehandlingen ikke skal gjennomføres og kun en av myndighetene skal fremme sak. Ettersom rundskrivet er utsendt før Høyesterett tok stilling til spørsmålet i 2010, er det tenkelig at praksis er endret. En slik instruks har imidlertid ikke blitt funnet i oppgavens kildebruk. Med andre ord ser det ut til som at skatteforvaltningen

³⁸ *A and B v. Norway* (24130/11 og 29758/11) (avsnitt 62)

³⁹ Rt. 2010 s. 1121 (avsnitt 55)

⁴⁰ Riksadvokatens rundskriv, *Nye retninglinjer om dobbelstraff – ordinær tilleggsskatt sperrer for straffesak*, Ra 09-187 HPJ/amo 320, datert 3. april 2009

har tatt et forsiktighetsprinsipp hvor de ikke ønsker å anvende reglene om lovlig dobbelfølgning.

5 Skattepliktiges krav på juridisk bistand

Prosesen i tilleggsskattesaker skiller seg som nevnt fra alminnelige straffesaker. Ettersom tilleggsskatt er et forvaltningsvedtak følger prosessen klagenemder i tillegg til domstolskontroll. Skattepliktige kan påklage vedtaket etter skatteforvaltningsloven kap. 13, ta ut søksmål etter skatteforvaltningsloven kap. 15, eller få saken fremmet for domstolene etter skatteforvaltningsloven § 14-11.

Skattepliktig kan dermed velge å benytte seg av forvaltningsrettslige klageorganer for å utarbeide saken, eller føre saken direkte inn for domstolen. Dette kan også gjøres etter at forvaltningsorganene er utprøvd. Denne saksgangen innebærer at tilleggsskattesaker kan bli ført gjennom en lang prosess for flere organer. Skattesaker kan være komplekse, hvilket innebærer at behandlingen av saken kan være svært kostbar i form av vederlag til juridisk bistand. Dette fremmer spørsmålet om skattepliktige må bære disse kostandene selv, eller om vedkommende har rett til en rettergangsgaranti som pålegger staten å sikre skattepliktig vederlagsfri juridisk bistand. Med andre ord at det må oppnevnes en advokat til skattepliktig.

5.1 Rett på forsvarer i tilleggsskattesaker etter EMK

Skattepliktiges rettergangsgarantier springer i stor grad ut av konvensjonsforpliktelsene etter EMK. Problemstillingen og spørsmålet rundt rettighetene vedrørende juridisk bistand kommer til uttrykk i EMK art. 6 nr. 3 bokstav c. Her gis en siktet for en kriminell handling rett til følgende:

«defend himself in person or through legal assistance of his own choosing or, if he has no sufficient means to pay for legal assistance, to be given it free when the interests of justice so require.»

Bestemmelsen gir uttrykk for at den anklagde har rett på vederlagsfri forsvarer og rettshjelp, dekket av staten, dersom vedkommende ikke har midler til å dekke kostnadene selv. Artikkel 6 gir den anklagde krav om rettferdig rettergang, slik at bestemmelsen må tolkes i et slikt hensyn. Retten til vederlagsfri forsvarer krever dermed tre vilkår. For det første at den anklagde er siktet i en straffesak, dernest at den anklagde ikke har midler til å betale selv, og for det tredje at det er nødvendig for å tilfredsstille kravet til en rettferdig rettergang.

Retten til forsvarer har sin bakgrunn i å sørge for en rettferdig rettergang i saker som er svært inngrepene for den anklagde. Gjennom kildebruken i denne oppgaven kan det ikke sees at det er ytterligere regulert eller kommentert av EMD hvordan denne rettigheten stiller seg i tilleggsskattesaker. Heller kan det ikke sees å foreligge praksis hvor denne tematikken er problematisert. Det kan derfor virke nærliggende at bestemmelsen ikke har til hensikt å gjelde saker vedrørende tilleggsskatt. Ettersom disse sakene i utgangspunktet følger den sivilrettslige prosessen, og ikke det strafferettslige sporet, foreligger det ikke klare holdepunkter for at art. 6 nr. 3 bokstav c i det hele tatt gjør seg gjeldende.

EMD har presisert at andre ulike rettigheter skal tildeles skattepliktig i tilleggsskattesaker, men på en dynamisk bakgrunn hvor hver enkelt rettergangsgaranti må vurderes separat, uten at det foreligger noen form for automatikk. For å ta stilling til spørsmålet om EMK art. 6 åpner for at skattepliktige skal ha rett til vederlagsfri juridisk bistand, må det derfor tas utgangspunkt i artikkelens ordlyd.

Retten til vederlagsfri juridisk bistand krever som nevnt tre kumulative vilkår. Det første vilkår krever at det foreligger en straffesiktelse. Det er på det rene at tilleggsskatt er å anse som straff. Det andre vilkåret stiller seg til at den anklagde ikke har tilstrekkelige midler til å dekke kostnadene til advokat selv. Dette vilkåret er knyttet til et inntekts- og formuetak. Hva inntektsgrensen er i slike saker kan det ut ifra gjennomgått praksis ikke se til at EMD hverken har kommentert eller har klare holdepunkter til.⁴¹ Det kan dermed tale for at EMD lar det være opp til nasjonal lovgivning å regulere hvilken inntektsgrense som er hensiktsmessig. Ettersom det ikke kan sees til at problematikken er gjennomført i praksis vedrørende tilleggsskatt, vil det heller ikke foreligge en klar inntektsgrense. På grunn av oppgavens størrelse vil ikke dette vilkåret drøftes ytterlige isolert sett, men vil kommenteres gjennomgående.

Avsluttende stilles det vilkår til at retten til juridisk bistand må tolkes i lys av om dette er nødvendig for å oppnå en rettferdig rettergang i den aktuelle sak. Dette innebærer at det foretas en helhetsvurdering hvor momenter som «hvor alvorlig anklagen er, hvor komplisert

⁴¹ Med støtte i EUs Commission Staff Working Document Impact Assessment, *Accompanying the Proposal for Measures on Legal Aid for Suspects or Accused Persons in Criminal Proceedings*, 27/11 2013, s. 15

saken er og vedkommende personlige forutsetninger» vurderes.⁴² Disse momentene vil kommenteres nedenfor i punkt 5.6.

EMD uttalte i Salduz-saken at:

«Nevertheless, Article 6 § 3 (c) does not specify the manner of exercising this right. It thus leaves to the Contracting States the choice of the means of ensuring that it is secured in their judicial systems, the Court's task being only to ascertain whether the method they have chosen is consistent with the requirements of a fair trial. In this respect, it must be remembered that the Convention is designed to 'guarantee not rights that are theoretical or illusory but rights that are practical and effective' and that assigning counsel does not in itself ensure the effectiveness of the assistance he may afford an accused [...].»⁴³

Det er med andre ord avgjørende at rettergangsgarantiene etter EMK er ivaretatt gjennom internrett på en praktisk og effektiv måte. En teoretisk mulighet for vederlagsfri juridisk bistand vil ikke tilfredsstille forpliktelsene som utspringer av konvensjonen. Nasjonal regulering må ivareta rettigheten slik at den anklagde har et faktisk grunnlag å påberope seg, i tilknytning til vederlagsfri juridisk bistand. Dersom statens regulering viser til for strenge vilkår for at anklagde får utnyttet rettigheten i praksis, vil dette være brudd på konvensjonsforpliktelsen. Uttalelsen viser også til at fremgangsmåten de ulike nasjonene strukturerer rettighetene på er uten betydning.

For oppgavens videre fremstilling av dette temaet, vil det vurderes om vilkårene for rettshjelp i saker vedrørende ordinær og skjerpet tilleggsskatt er ivaretatt gjennom intern lovgivning. Derneft om internlovgivning er i samsvar med EMK art. 6.

5.2 Rettshjelploven

For å ta stilling til om rett til vederlagsfri juridisk bistand etter EMK er ivaretatt etter norsk internrett, er det naturlig å starte i rettshjelploven. I forarbeidene til lov om endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.)⁴⁴ fremkommer det at hovedregelen om

⁴² NOU 2003:7 s. 144

⁴³ Salduz v. Tykria (36391/02) avsnitt 51

⁴⁴ Lov om endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.) LOV-2016-05-27-15

rettshjelp i saker ved administrative sanksjoner følger alminnelig reglene etter rettshjelploven kap. 2.⁴⁵

Fri rettshjelp reguleres etter egen lov, hvor fysiske personer med økonomiske vanskeligheter kan gis fri rettshjelp dersom vilkårene for dette er innfridd.⁴⁶ Det fremgår av lovens § 11 tredje ledd at søker unntaksvis kan motta fri rettshjelp i saker som objektivt sett «berører søker i særlig sterk grad», og det økonomiske vilkåret er innfridd. Det økonomiske vilkåret knytter seg til en inntekts og formuesgrense.⁴⁷ Denne inntektsgrensen er fastsatt i rettshjelpforskriften § 1-1, og ble i 2009 vedtatt til kr. 246 000 bruttoinntekt for enslige og kr. 369 000 bruttoinntekt for ektefeller eller forhold som har felles økonomi.⁴⁸ I forarbeidene i tilknytning til en grenseendring i 2004 ble satsen kommentert, og det ble uttalt at på det tidspunktet falt over halvparten av landets befolkning inn under inntektsgrensen, og ga inntrykk om at loven har til formål å anvendes av en slik prosentdel av befolkningen.⁴⁹ Etter dagens inntektstall anslår Statisk sentralbyrå at gjennomsnittlig månedlig inntekt i 2019 kr. 47 290 hvilket gir en årsinntekt på kr. 567 480.⁵⁰ Til tross for at dette er en gjennomsnittsinntekt, og ikke en median inntekt, vil en årsinntekt på under kr. 246 000 fremstå som rimelig lav. Ved en så lav inntektsgrense vil svært få skattepliktige falle inn under bestemmelsen, og bestemmelsen vil sjelden komme til anvendelse for å bistå skattepliktig i tilleggsskattesaker. Siden grensen ble justert for over ti år siden har også kostandene for å føre en sak gjennom rettssystemet økt betraktelig.⁵¹ Sammen med inntektsøkningen og økning i konsumprisindeksen taler dette for at inntektsgrensen er for lav til å kunne anvendes i de fleste tilleggsskattesaker. Det er imidlertid foreslått endring av grensen, hvilket Justis- og beredskapsdepartementet skal gjennomgå våren 2020.⁵²

Ved avgjørelse om saksforholdet i tilleggsskattesaker «berører søker i særlig sterk grad», og dermed kan innvilges søknad om fri rettshjelp, er det fylkesmannens oppgave å avgjøre.⁵³ Det er videre uttalt i forarbeidene at fylkesmannen i praksis har forholdt seg restriktiv når det gjelder å innvilge rettshjelpsøknader i tilleggsskattesaker. Det er i praksis ikke et ønske å

⁴⁵ Prop. 62 L (2015-2016) , s. 157

⁴⁶ Lov om fri rettshjelp, Lov-1980-06-13-35, § 4 og § 11 annet og tredje ledd

⁴⁷ Rettshjelploven § 11 annet ledd

⁴⁸ Forskrift til lov om fri rettshjelp. FOR-2005-12-12-1443

⁴⁹ Ot.prp.nr. 91 (2003-2004) s. 36

⁵⁰ <https://www.ssb.no/arbeid-og-lonn/statistikker/lonnansatt> Oppdatert: 5/2 2020

⁵¹ Lov og Rett 06/ 2019 (volum 58). Endresen, C; Aasbrenn, G: *Sakskostnader på dagsordenen i Høyesterett*

⁵² <https://www.regjeringen.no/no/dep/jd/org/styre-rad-og-utval/tidsbegrensede-styrer-rad-og-utvalg/rettshjelpsutvalget/id2609190/> Lest: 16/4 2020

⁵³ NOU 2003:7 s. 144

innvilge rettshjelpsøknader for saker innen skatteretten, og Justisdepartementet har derfor uttalt i sitt rundskriv «når det gjelder bistand i skattesaker, føres det en streng praksis. Bakgrunnen for dette er at disse sakene regelmessig ikke har en slik velferdsmessig betydning at de fortjener støtte fra det offentlige. Dessuten er det i skattesaker en vid adgang til administrativ overprøving av vedtak som gjelder ligningen».⁵⁴ Her kan det også tenkes at veiledningsplikten utgjør en begrensning for å motta støtte etter rettshjelploven. Veiledningsplikten vil kommenteres under punkt 5.4.1.

På bakgrunn av inntektsbegrensningen og lovgivers restriktive holdning til skattesaker kan det stilles spørsmål om vernet i EMK kan sies å være tilstrekkelig innfridd. Rettshjelploven åpner heller ikke for at bedrifter kan søke om fri rettshjelp, slik at en stor andel av tilleggsskattesaker vil falle utenfor.⁵⁵

I Rt. 2015 s. 1029 – for mer enn fem år siden - ble spørsmålet om forholdet mellom fri rettshjelp etter EMK og tilleggsskattesaker tatt opp. I dommen viser Høyesterett til lagmannsrettens uttalelser og legger til grunn at EMK art. 6 nr. 3 bokstav c er ivarettatt gjennom rettshjelploven:

«Lagmannsretten legger etter dette til grunn at krav om dekning av utgifter etter EMK artikkel 6 må fremmes for fylkesmannen som et krav om etter bevilling til fri sakførsel, jf. rettshjelploven § 16 tredje ledd, jf. § 19, og tar derfor ikke stilling til om vilkårene i EMK artikkel 6 nr 3 bokstav c for rettshjelp fra det offentlige er oppfylt».

Lagmannsretten legger til at det er fylkesmannens oppgave å vurdere om rettshjelp for aksjeselskap omfattes etter EMK, og om rettshjelp kreves i «rettferdighetens interesse».⁵⁶ Per dags dato er det ikke foretatt noen endringer i praksis eller i ordlyden etter rettshjelploven slik at selskap faller utenfor virkeområdet. I skatterettslige problemstillinger vil dermed en stor andel av sakene ikke kunne kvalifisere. Justisdepartementet har i den sammenheng uttalt:

«De juridiske personene det er tale om, vil normalt drive næringsvirksomhet. Utgifter til juridisk bistand må anses som en naturlig og påregnelig kostnad ved virksomheten, som det offentlige som utgangspunkt ikke bør yte støtte til.»⁵⁷

⁵⁴ Rundskriv G-1996-73 s. 71

⁵⁵ Rettshjelploven § 4

⁵⁶ Rt. 2015 s. 1029 avsnitt 67-68

⁵⁷ Prop. 62 L (2015–2016) Endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.) s. 160

Likevel kan rettigheter etter konvensjonen neppe reduseres bare på grunnlag av rettspolitiske hensyn, uten videre støtte i ordlyden. Når det gjelder anvendelse av EMK art. 6 har EMD i omfattende praksis ikke skilt mellom rettighetene for juridiske og fysiske personer. Høyesterett har sammenfattet praksisen i Rt. 2011 s. 800 hvor det ble lagt til grunn at bestemmelsen etter EMK art. 6 «ikke bare gjelder for enkeltpersoner, men også for juridiske personer, med mindre det foreligger holdepunkter for å gjøre unntak».⁵⁸ Vedrørende tilleggsskatt har ikke en slik avskjæring av rettssubjekt vært vurdert. Men det kan vanskelig sees å foreligge holdepunkter for å ekskludere juridiske rettssubjekt vedrørende juridisk bistand i lys av EMDs omfattende praksis.

Dagens praksis viser at det i utgangspunktet ikke tilbys vederlagsfri rettshjelp i saker vedrørende tilleggsskatt. Rettshjelp etter rettshjelploven kan unntaksvis innvilges i tilleggsskattesaker, men fylkesmannens uttalelser viser en tilbakeholdenhet ved å imøtekomme slike søknader. Det har ikke vært mulig å finne eksempler på slik innvilgelse etter søk. Området har enda ikke vært oppe til diskusjon i EMD og det kan stilles spørsmål om dagens praksis ikke gir skattepliktig tilfredsstillende rettergangsgarantier etter EMK art. 6 nr. 3 bokstav c.

5.3 Skatteforvaltningsloven

Utgangspunktet for juridisk bistand etter skatteforvaltningsloven er nedfelt i § 5-3. Her kommer det til uttrykk at skattepliktig har rett til å bli bistått av advokat, men uttaler ikke noe angående vederlagsfrihet. Utgangspunktet er derfor at skattepliktig har rett til å la seg bistå med en representant han velger, men må selv bære kostnadene for dette. Videre er det lagt vekt på andre bestemmelser som vil bistå den skattepliktige dersom vedkommende vil påklage et vedtak angående tilleggsskatt. Skatteforvaltningsloven hjemler at skattemyndighetene har en veiledningsplikt, samt regulerer sakskostnader for skattepliktige. Spørsmålet blir om disse bestemmelsene ivaretar hensynet etter EMK art. 6, slik at formålet med bestemmelsen er ivaretatt. Altså at den skattepliktige har anledning til å føre saken selv på en måte som vil gi en rettfærdig rettergang.

⁵⁸ Rt. 2011 s. 800 avsnitt 52

5.3.1 Veiledningsplikt

En av oppgavene som skattemyndighetene har gjennom offentlig forvaltning, er en veiledningsplikt. Dette fremgår av skatteforvaltningsloven § 5-1. Ved forespørsel skal skattemyndigheten gi opplysninger angående lover, forskrifter, med mer. Dette kan være et argument for at formålet til skattepliktige skal ha juridisk bistand etter EMK er ivaretatt. Veiledningsplikten ligger til rette for at skattepliktig skal kunne få informasjon om saken sin, om klagemulighet og hvordan gå frem ved søksmål eller lignende. Skattepliktig vil også kunne få veiledning om regelverket rundt vedtak for tilleggsskatt.

Det kan derimot stilles spørsmål om veiledningsplikten er tilstrekkelig for å ivareta at skattepliktig får en rettferdig rettergang. Plikten strekker seg kun til at myndighetene skal gi veiledning om det skattepliktig har forespørsel om, men myndighetene trenger ikke strekke seg lengre for å sikre at skattepliktige forstår informasjonen. Videre er plikten begrenset i forhold til arbeidssituasjon. Myndighetene vil trolig ikke ha resurser nok til å kunne veilede en skattepliktig på lik linje som en advokat vil rådgi sin klient. Videre vil en veiledning fra skatteetaten komme fra myndigheten som utarbeider vedtaket, og vil dermed sitte på samme side av bordet som den som foretar vedtak i saken. Det vil da kunne stille spørsmål om rådgivningen vil være uavhengig og nøytral.

Dersom tilleggsskattesaker oppnår rettergangsgaranti for vederlagsfri juridisk bistand gjennom EMK, vil neppe garantien være tilfredsstillende ved veiledningsplikten alene.

5.3.2 Sakskostnader

I henhold til EMK art. 6 er det staten som skal bære kostnaden for juridisk bistand dersom anklagde har krav på dette gjennom konvensjonen. Skatteforvaltningsloven har nedfelt en bestemmelse som regulerer sakskostnader, og det må følgelig tas stilling til om en slik bestemmelse ivaretar hensynet bak art. 6. I lovens § 5-9 åpnes det for at skattepliktig kan få dekket «vesentlig kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket» i saker hvor skattevedtaket er blitt «endret til gunst for den vedtaket retter seg mot». Dette gjelder imidlertid kun dersom grunnlaget for endringen ikke skyldes skattepliktiges «egne forhold, eller forhold utenfor vedkommende og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlig forhold taler mot det». Det er på det rene at skattepliktig er «den vedtaket retter seg mot».

I sak SKNS1-2019-45 for Skatteklagenemnda ga nemda skattepliktig medhold i krav mot dekning av kostnader skattepliktig hadde hatt i forbindelse med klagesaken. Ved beregning av hvilke kostnader den skattepliktige skulle få dekket, kom nemda frem til at skattepliktige skulle få dekket 60 % av sakskostnadene. Her ble det blant annet gjort fradrag for dobbeltarbeid av to advokater, og det var usikkerhet om beløpene skattepliktig hadde oppgitt, var korrekte. Uavhengig av usikkerheten, fikk ikke skattepliktig dekket hele beløpet. Dette kan tale for at bestemmelsen ikke har lik rekkevidde som EMK angående vederlagsfri juridisk bistand. Vederlag må også betales av skattepliktig og eventuelt tilbakebetales ved medhold av klagen. Prosessgangen vil også skille seg betraktelig fra EMK da skattepliktig må bære kostnadene frem til eventuell endring av vedtaket. Samt at dekning av kostnadene er avhengig av helt eller delvis medhold.

Bestemmelsens ordlyd av «endret vedtaket» viser til krav om at vedtak først må være utsendt. Det er kun kostnader i forbindelse med etterarbeid av vedtaket som kan være gjenstand for refusjon av skattepliktiges kostnader etter bestemmelsen. Dette vil føre til at kostnader relatert til å motarbeide vedtaket etter at varsel er utsendt, ikke vil dekkes. Dersom den skattepliktige mottar varsel som den ønsker å bestride vil ikke kostnader knyttet til denne prosessen kunne kreves dekket. Dermed vil dette i praksis neppe være i tråd med formålet i EMK art 6, som utleder rettigheter allerede ved siktelse. Tidspunkt for når dette utløses for skattepliktig vil etter hovedregel skje når vedtak er utsendt. Dette vil kommenteres videre etter punkt 6.4.1.

Den videre fremstillingen vil drøfte om rettshjelp kreves i «rettferdighetenes interesse». Først vil inkorporasjon av EMK art. 6 nr. 3 bokstav c i straffeprosessen kommenteres.

5.4 Straffeprosessloven

Under straffeprosesslovgivningen er retten til vederlagsfri juridisk bistand bedre sikret enn i sivilrettslige lover. Dette på grunn av at kravene til rettferdig rettergang skjerpes i saker som omhandler straff. Tilleggsskattesaker følger ikke denne prosessen, men det kan stilles spørsmål om inkorporasjon av rettighetene etter EMK også burde gjelde i tilleggsskattesaker. Saker vedrørende skattesvik etter straffeloven vil følge det straffeprosessuelle sporet, og vil dermed følge straffeprosessloven. Dette reiser spørsmålet om ikke disse prosessuelle rettighetene også burde overføres til å gjelde saker vedrørende tilleggsskatt.

Etter straffeprosessloven er retten til forsvarer regulert i lovens § 100. Her kommer det til uttrykk at siktede har krav på at det offentlige oppnevner forsvarer for han. I slike tilfeller skal det offentlige betale for anskaffelsen, jf. straffeprosessloven § 107. Det samme gjelder for privat engasjerte forsvarere etter offentlige satser, jf. lovens § 103. Bestemmelsen i § 100 gjelder i de tilfeller som er omtalt i samme lov §§ 96 til 99. Bestemmelsene knytter seg i stor grad til enten forhold ved den anklagde, eller i tilfeller hvor frihetsberøvelse diskuteres under hovedforhandling.⁵⁹ I denne oppgaven vil ikke juridisk bistand etter disse bestemmelsene kommenteres, da de har en liten praktisk anvendelse i tilleggsskattesaker.

Derimot er det nedfelt en mer skjønnsmessig regel i straffeprosessloven § 100 annet ledd første punktum. Her kommer det til uttrykk at retten «kan» oppnevne forsvarer «når særlige grunner taler for det». Bestemmelsen har til hensikt å fange opp de tilfellene hvor forsvarer ikke faller under lovens §§ 96 – 99, men det likevel basert på den enkelte sak, er behov for at den anklagde skal få vederlagsfri juridisk bistand.⁶⁰

Ordlyden av «særlige grunner» er vag og en naturlig forståelse av begrepet gir hverken klare holdepunkt eller vurderingsretning. Uttrykksmåten ved «særlig[e]» viser derimot til at det må foreligge en viss terskel for at bestemmelsen kommer til anvendelse. Ordlyden peker på at tilfellet må overgå hva som er å anse som bagatellmessig, og at saken gjerne er av betydningsfull karakter. Ettersom bestemmelsen har funksjonen som unntaksventil, tilsier også dette at det må foreligge noe utover det vanlige med saken. Terskelen for anvendelse må være større enn at det kan tenkes at lovgiver kunne forutsett tilfellet og om ønskelig inkorporert vederlagsfri bistand i §§ 96 – 99, men likevel mindre enn at det kun er disse tilfellene som vil klassifisere for rettigheten. Det avgjørende må derfor være at rettssikkerheten, «fair trial», til den tiltalte blir ivaretatt.

Justis- og politidepartementet utredet i 2002 et endringsforslag til straffeprosessloven. Til tross for at endringene ikke ble vedtatt, inneholder forarbeidet en god utredning av vurderingen av «særlige grunner». Forarbeidet uttaler:

«Vilkåret 'særlige grunner' refererer seg til den siktedes sosiale og personlige forhold og til sakens art. Relevante hensyn ved vurderingen er blant annet sakens alvor, sakens betydning for den siktede, om faktum eller jus er uklart eller komplisert, den siktedes

⁵⁹ Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, (2016), s. 121

⁶⁰ Ingolf Skaflem, Norsk lovkommentar: Straffeprosessloven § 100, note 559, Rettsdata (lest 05/04 2020)

alder og helsemessige status, forventet straff og manglende språk- eller samfunnskunnskaper hos utlendinger. At den siktede er lite bemidlet, er ikke et moment som i seg selv fører til oppnevning av forsvarer etter § 100 annet ledd.»⁶¹

Videre uttales det:

«Etter Den europeiske menneskerettskonvensjon art. 6 nr. 3 bokstav c er Norge forpliktet til å gi siktede uten tilstrekkelige midler rett til rettslig bistand vederlagsfritt «når dette kreves i rettferdighetens interesse. I praksis legges det særlig vekt på tre forhold: anklagens alvor, sakens kompleksitet og den anklagedes personlige forutsetninger. Med andre ord gir EMK art. 6 nr. 3 bokstav c anvisning på den samme vurderingen som straffeprosessloven § 100 annet ledd. »⁶²

Departementet legger ved denne uttalelsen føring av at EMK art. 6 nr. 3 bokstav c skal forstås på lik linje som straffeprosesslovens § 100 annet ledd «særlige grunner». Vilkårene vil utredes under punkt 5.6.

5.5 Skattepliktiges rett på juridisk bistand etter EMK

Hvordan behovet for vederlagsfri juridisk bistand etter EMK art. 6 nr. 3 bokstav c skal tolkes, må vurderes isolert etter hvilke saksforhold som foreligger. Det må altså foretas en konkret helhetsvurdering. Artikkel 6 omhandler rettigheten for at siktede skal ha «a fair trial», slik at rettighetene som utspringer av bestemmelsen må vurderes i lys av hvor vidt det er en nødvendig rettighet for å sikre at siktede har en rettferdig rettergang. Etersom norsk internrett har implementert en egen bestemmelse i straffeprosessloven § 100 annet ledd for å ivareta EMK art 6. nr. 3 bokstav c, må vurderingen også ivareta kravene som utledes etter den strafferettslige prosessen. Vurderingen beror som nevnt på en konkret helhetsvurdering hvor aktuelle momenter vil være anklagens alvor, sakens kompleksitet og den anklagedes personlige forutsetninger.

⁶¹ Ot.prp. nr. 66 (2001-2002) *Om lov om endringer i straffeprosessloven mv*, s. 33

⁶² Ot.prp. nr. 66 (2001-2002) *Om lov om endringer i straffeprosessloven mv*, s. 33

5.5.1 Anklagens alvor

Det første momentet i vurderingen av om EMK art 6 nr. 3 bokstav c skal gjøre seg gjeldende, må anklagens alvor vurderes. Under dette momentet peker EMDs praksis på å vurdere hvorvidt sanksjonens karakter fremstår som alvorlig for rettssubjektet, slik at juridisk bistand er nødvendig.⁶³ EMD viser til at vurderingen tar for seg «the importance of what is at stake for the applicant in the proceedings».⁶⁴

Ved denne vurderingen vil frihetsberøvelse alltid vekke tungt. Til tross for at dette er den mest inngripende sanksjonen, kan også økonomiske konsekvenser ansees som alvorlige.⁶⁵ Spørsmålet blir om tilleggsskatt som sanksjon kan kvalifisere til en slik alvorlighetsgrad at vederlagsfri juridisk bistand er nødvendig i forhold til vilkåret «anklagens alvor» – til tross for at tilleggsskattesaker ikke følger det straffeprosessuelle sporet.

Som nevnt kan tilleggsskatt oppfattes som svært byrdefyllt for skattepliktig. I saker hvor det er ilagt ordinær tilleggsskatt, foreligger det ikke krav om forsett som gjør at også uaktsomme overtredelser sanksjoneres, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3. Dette kan oppfattes som en alvorlig strafferamme for uaktsomme handlinger eller unnlattelse av handling. For minstepensjonister, eneforsørgere og andre grupper kan 20 % tilleggsskatt oppleves som svært byrdefullt. Samtidig vil «straffeskatt» kunne være en personlig påkjønning da enkelte kan føle seg som kriminell. Likevel, på grunn av straffens lave karakter, vil ikke oppgaven kommentere hvordan vilkårene stiller seg etter EMK art. 6 angående vederlagsfri bistand i saker vedrørende ordinær tilleggsskatt. Oppgaven vil følgelig avgrenses til skjerpet tilleggsskatt, hvor strafferammen er betraktelig høyere.

Ved skjerpet tilleggsskatt kan skattepliktig bli ilagt inntil 60 % av den skatterettslige fordelen som angivelig er oppnådd. Spørsmålet blir videre om den økonomiske konsekvensen av slike vedtak kan imøtekomme terskel etter sakens alvor.

I saken *Steel and Morris v. Storbritannia* gjaldt faktum et erstatningssøksmål fra McDonalds til Steel og Morris som var medlemmer i London Greenpeace. De to medlemmene hadde distribuert et flyveblad som representerte et anti-McDonald's synspunkt, hvilket førte til at McDonalds gikk til søksmål. Steel og Morris fikk ikke vederlagsfri juridisk bistand fra

⁶³ Eksempelvis *McVicar v. the United Kingdom* (46311/99)

⁶⁴ *Steel and Morris v. the United Kingdom* (68416/01) avsnitt 61

⁶⁵ Eksempelvis *Steel and Morris v. the United Kingdom* (68416/01)

Storbritannia, til tross for at saken var svært omfattende. Storbritannia la vekt på at forholdet var en sivilrettslig tvist slik at de saksøkte ikke hadde rett på juridisk bistand etter art. 6. EMDs kjennelse var i medhold av Steel og Morris, hvor de la vekt på at søksmålet innebar en så stor økonomisk belastning for dem, herunder en lang prosess, og vanskelige juridiske og prosessuelle spørsmål, slik at sakens karakter var alvorlig.

Overført til skatterettens område må det sees til at 60 % tilleggsskatt kan representere en stor økonomisk belastning for skattepliktige, slik at juridisk bistand vil være nødvendig. Dette til tross for at tilleggsskattesaker ikke følger det straffeprosessuelle sporet.

5.5.2 Sakens kompleksitet

Videre i vurderingen av om skattepliktig har rett på vederlagsfri juridisk bistand etter EMK, må det tas stilling til sakens kompleksitet. Hensynet til kompleksitet peker på en objektiv vurdering av om siktede forstår innholdet i saken, både rettslig og faktisk. Dersom saksområdet følger klare og enkle saksprosesser og vilkår, vil den anklagde ikke ha særskilt behov for juridisk bistand. Dersom området derimot er mer usikkert og komplisert, trekker hensynet i retning av at den anklagde har behov for juridisk bistand for at vedkommende skal ha en rettferdig rettergang.

Skattesaker kan være svært omfattende og komplekse både i hensyn til faktum og ikke minst rettslig. Det kan være tale om stort bevismateriale, varierende nasjonale og internasjonale regler, usikkerhet i form av hvilke bilag som utløser skatteplikt m.m. Skatterettens område bygger i stor grad på hensyn og praksis, ettersom endringer i lovgivningen kan variere hyppig etter politiske formål.⁶⁶ Dette kan føre til at den skattepliktige kan oppfatte lovgivningen som forvirrende. Eksempelvis kan det dras frem resultater fra en undersøkelse utført av Respons Analyse. Undersøkelsen viser at det er en del i samfunnet som ikke forstår innholdet i skattemeldingen.⁶⁷ Som følge av det sterke tillitsforholdet mellom norske skattepliktige og skatteetaten, stoler ofte skattepliktig på skatteetatens vurdering uten å foreta endringer eller dypere kontroll. Med andre ord er skattereglene stort sett komplekse for den alminnelig skattepliktig.

⁶⁶ Fredrik Zimmer, *Skatterett*, 7. utgave 2014, s. 50

⁶⁷ Basert på undersøkelsen er utført av Respons Analyse i perioden 26. februar - 3. mars 2020 med et landsrepresentativt utvalg på 1 001 personer, for Sparebank 1. Url: <https://www.sparebank1.no/nb/bank/om-oss/nyheter/unge-gruer-seg-til-skattemeldingen.html>

I tillegg til skattelovgivningen, kan også skatteforvaltningslovgivningen virke forvirrende. Hva som tilsier «unnskyldelige» forhold etter skatteforvaltningsloven § 14-3 fremgår ikke klart av ordlyden. Ordlydstolkningene i loven fremstår som vage og kan oppleves som diffuse. Disse reglene er direkte knyttet opp til tilleggsskattevedtaket hvilket er av stor betydning for den skattepliktige. Dette kan trekke i retning av at skattepliktige ikke har kunnskap om hvilke regler som gjelder dersom den mottar vedtak om tilleggsskatt.

På den andre siden kan det stilles spørsmål om det burde settes krav til at skattepliktige som fører mer omfattende skatteligninger har eller burde ha kjennskap til skattesystemet. Derimot vil ikke dette argumentet ilegges særlig vekt, da kompleksiteten i sakene som berøres vil være krevende.

Det må dernest se om behovet for juridisk bistand ikke er pressende til tross for rettsområdets kompliserte karakter, på grunnlag av skattemyndighetenes veiledningsplikt. EMD har vist til at veiledning eller annen mulig bistand som er tilgjengelig for rettssubjektet er av betydning.⁶⁸ Veiledningsplikten til skatteetaten vil som nevnt over være begrenset i praksis. Etaten vil heller ikke kommentere saksforholdet, og gir derimot mer objektive vurderinger om skatteretten. Skattepliktige som påklager et tilleggsskattevedtak, vil trolig ikke kunne få nok veiledning til å være kapabel til å presentere sin egen sak.

I Rt. 2015 s. 844 la retten til grunn at et saksforhold som knyttet seg til bokføringsloven, regnskapsloven, ligningsloven og merverdiavgiftsloven utgjorde «komplekse bevis- og rettsspørsmål».⁶⁹ Samlet sett trekker hensynet til sakenes kompleksitet i retning av at juridisk bistand er svært viktig i slike saker.

5.5.3 Den anklagdes personlige forutsetning

Det tredje momentet for at EMK art 6 angående juridisk bistand skal komme til anvendelse, er at det må settes lys på den anklagdes personlige forutsetning. Etter art. 6 utledes en generell rettighet som gir den anklagde rett til å kunne føre sin sak gjennom rettsvesenet. Retten til vederlagsfri bistand vil være aktuelt i de tilfeller hvor den anklagdes personlige forutsetninger tilsier at vedkommende ikke er i stand til å føre saken selv. Under dette momentet er det aktuelt å se på forhold ved den anklagde. EMD praksis viser til at psykisk helse,

⁶⁸ McVicar v. the United Kingdom (46311/99) avsnitt 50

⁶⁹ Rt. 2015 s. 844 (90)

følelsesmessig tilknytning, sosiale- og økonomiske forhold legger føringer for vurderingen.⁷⁰ I saken *McVicar v. Storbritannia* la EMD vekt på at *McVicar* var både utdannet og erfaren, og konkluderte med at han var i stand til å foreta egen argumentasjon. Forholdet kvalifiserte dermed ikke etter EMK art. 6 nr 3. bokstav c.⁷¹ EMD legger følgelig føring for at den anklagdes evne til å representere seg selv er det sentrale moment.

På grunn av oppgavens omfang vil særskilte tilfeller ved eventuelle skattepliktige som eksempelvis psykisk helse ikke kommenteres. Fremstillingen vil kun ta for seg skattepliktige på objektivt grunnlag.

I saker vedrørende tilleggsskatt, må det på et generelt grunnlag sies at sakens kompleksitet trekker i retning av at skattepliktiges forståelse av saksområdet ikke vil være tilstrekkelig for at vedkommende skal kunne representere seg selv.

Derimot omhandler tilleggsskattesaker ofte næringsdrivende som gjerne har eller burde ha utvidende kunnskap om regnskaps- og skattelovgivningen. Jo mer kompliserte regnskapsføring virksomheten har, jo større krav til kunnskap vedrørende skattelovgivningen må det settes. Etter et slikt syn vil det ikke foreligge grunnlag for at virksomheten vil ha behov for vederlagsfri juridisk bistand. Her vil virksomhet ha mulighet til å presentere saken selv. Dette støttes også av at eventuelle spørsmål kan henvendes til skatteetaten, og motta veiledning.

Likevel tar EMK art. 6 nr. 3 bokstav c for seg muligheten for at skattepliktig skal kunne fremme sin sak på en rettferdig måte for å utligne partsforholdet mot staten. Dette tilsier ikke at det ikke kan foreligge ytterlige begrensinger, som eksempelvis baserer seg på hvilke skattesubjekt som må sies å kunne ha tilstrekkelig kunnskap vedrørende saksrepresentasjon i tilleggsskattesaker. Ved en slik nyanse vil næringsdrivende som kan kreves å ha tilstrekkelig kunnskap falle utenfor bestemmelsen. Dermed vil kravet om en rettferdig rettergang være tilfredsstillt, uten at disse rettssubjektene har rettergangsgarantien nedfelt i EMK art. 6 nr. 3 bokstav c.

For private rettssubjekt kan det ikke stilles strenge krav til kunnskap vedrørende skattesaker. På bakgrunn av sakens kompliserte art vil det fremstå som svært vanskelig for skattepliktig å føre saken alene, uten hjelp fra advokat. Et av formålene bak bestemmelsen om juridisk

⁷⁰Eksempelvis *Nenov v. Bulgaria* (33738/02) og *Quaranta v. Switzerland* (12744/87)

⁷¹*McVicar v. the United Kingdom* (46311/99) avsnitt 53

bistand er som nevnt å utjevne partsforholdet i en tvist. Objektivt sett vil det trolig neppe være i anklagdes personlige forutsetning å gjennomgå saks- og rettsmateriale på lik linje med skatteetaten. Følgelig vil den skattepliktiges forutsetninger ikke være tilstrekkelig i en tvist mot skattemyndighetene.

5.6 Forholdet mellom tilleggsskatt og skattesvik

Tilleggsskatt er under myndighet av skatteetaten å utdele, mens skattesvik etter straffeloven følger det straffeprosessuelle sporet. Begge overtredelser vil skyldes samme handling, hvilket stiller spørsmålet om det fremstår som konvensjonsstridig at straffeforfølgelse etter skattesvik gir bedre rettergangsgarantier enn ved ileggelse av tilleggsskatt.

Satsen for tilleggsskatt er varierende fra 10 %, 20 %, 40 % og 60 % avhengig av om det er tale om blant annet uaktsomhet, forsett eller grov uaktsomhet jf. skatteforvaltningsloven §§ 14-5 og 14-6. Skattesvik er en forbrytelse og er regulert i straffeloven §§ 378 - 380. Bestemmelsen er knyttet opp mot opplysningsplikten på lik linje som skatteforvaltningsloven, med ulike strafferammer som følge av hvilken form for skyld som er utvist.

I alvorlige saker hvor myndighetene har vurdert vedtak angående skjerpet tilleggsskatt skal saksbehandler vurdere å anmelde saken, jf. anmeldelsesinstruksen.⁷² Dersom påtalemyndighetene forfølger anmeldelsen og sikter skattepliktig, vil saken forholde seg til straffeprosessen og straffeprosessloven § 100 vil kunne anvendes dersom skattepliktig oppfyller øvrige vilkår. Skattepliktig vil dermed kunne ha krav på vederlagsfri forsvarer. Spørsmålet blir hvorfor ikke dette også gjelder i tilfeller hvor skattemyndighetene ilegger skjerpet tilleggsskatt, oppfyller anmeldelsesinstruksen, men ikke foretar anmeldelse. Spørsmålet er om skattepliktige vil ha dårligere rettergangsgarantier avhengig av om skatteetaten kontrollerer saken eller politiet etterforsker.

Som tidligere nevnt gir Riksadvokatens rundskriv fra 2009 instruks om at skatteetaten skal vurdere å anmelde forhold vedrørende skjerpet tilleggsskatt. Disse sakene skal ikke ilegges vedtak dersom påtalemyndighetene forfølger saken. I praksis kan dette by på ulike problemstillinger. Et tilfelle kan tenkes hvor skatteetaten mistenker et forhold som kan innfri vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt. Etaten anser forholdet for alvorlig og

⁷² Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for overtredelse av ligningsloven kapittel 12, folketrygdloven § 24-4 femte ledd, merverdiavgiftsloven § 72 og investeringsavgiftsloven § 7 første ledd. FOR-2001-12-18-1671

anmelder saken til politiet. Videre kan hendelsesforløpet deles i to. I situasjon A, henlegger politiet saken som følge av opportunitetsprinsippet, og skatteetaten foretar vedtak på tilleggsskatt uten at skattepliktig har rett til vederlagsfri juridisk bistand.⁷³ I situasjon B, forfølger politiet saken etter straffeprosessen og skattepliktig kan ha rett til vederlagsfri bistand.

Etter nåværende regelverk vil straffeprosessloven § 100 kun komme til anvendelse dersom påtalemyndighetene fortsetter saken etter straffeprosessen. Dersom det sivilrettslige sporet følges ved skatteetaten, vil skattepliktig ikke ha rett til bistand etter denne bestemmelsen.

Dette kan ha sin begrunnelse i at det kun er gjennom det straffeprosessuelle sporet som kan føre til at skattepliktig mottar straffen frihetsberøvelse. På den andre siden har overforliggende gjennomgang av sakens alvor vist at også økonomiske sanksjoner er å anse som byrdefulle for den anklagede. Sett i et EMK perspektiv vil den nasjonale arbeidsfordelingen mellom politi og skattemyndigheter ikke anses som avgjørende. Det vil i et slikt hensyn neppe være legitimt at politiet kan overlate tradisjonell politietterforskning til skattemyndighetene, uten at prosessuelle rettigheter følger med. For skattepliktig vil det oppfattes som forvirrende og urettferdig dersom politiets ressursbruk skal være avgjørende for hvilke rettigheter vedkommende har ved sin saksbehandling.

5.7 Legalitetsprinsippet

Legalitetsprinsippet er borgernes krav på at statens maktutøvelse, er legitimt og forutberegnelig. Rettssikkerhetshensyn er svært viktig i et forvaltningsrettslig lys, ettersom forvaltningsretten har en særstilling i norsk rett. Forvaltningsvedtak er utøving av makt mot borgere, og det er dermed viktig at disse vektakene holder høy standard og er legitimerede. Det er derfor et stort behov for at slike saker blir overprøvd av domstolene, slik at både den demokratiske styreform blir vernet og for å hindre urett mot enkeltmennesker.⁷⁴ Dersom saksomkostninger for å føre slike saker er for høye, risikerer man at forvaltningen utvikler praksis i strid med regelverket og foretar lovstridige vedtaksbeslutninger. Dette taler for at det er av stor viktighet at domstolen kontrollerer skattemyndighetene og med dette forsikrer seg om at praksisen som føres er innenfor lovverket.

⁷³ Elden, John Christian. (2017, 31. desember). opportunitetsprinsippet. I Store norske leksikon. Hentet 26. april 2020 fra <https://snl.no/opportunitetsprinsippet>

⁷⁴ Eckhoff, T.; Smith, E: *Forvaltningsrett*, 10. utgave 2017, s. 497

Derimot er domstolsbehandlingen nøytral og uavhengig av forvaltningen. Dette tilsier også at det ikke foreligger et særskilt behov for vederlagsfri rettsbehandling av forvaltningssaker, ettersom hensynet til overprøvbarhet er tilfredsstilt ved muligheten for domstolkontroll.

Dersom skattepliktig ønsker å prøve saken, og søker fylkesmannen for juridisk bistand, vil staten bære funksjon av både å være den utøvende og dømmende makt. Ved en slik overtagelse av maktfordelingen vil det kunne stilles spørsmål om legaliteten i saker som omhandler straff ved tilleggsatt.

Videre må det også skilles mellom de ulike rettsområdene innen forvaltningssaker. Vedtak om ileggelse av tilleggsatt har til hensikt å avskrekke, og påføre et onde til skattepliktige som oppgir feil på skattemeldingen og tilråder seg en fordel av dette.⁷⁵ Det kan derfor stilles spørsmål om det er i samfunnets interesse å la staten bære kostnaden av saksbehandling hvor skattepliktig fremdeles vil prøve å unndra seg skattebetaling. Derimot fremstår rettsområde som svært viktig, og skyldspørsmålet er av mindre betydning. Det sentrale vil være om saken blir riktig behandlet, blant annet i henhold til menneskerettighetene, og ileggelse av tilleggsatt er korrekt. Dernest om dette kan skje uten at skattepliktig blir bistått av advokat.

5.8 Tolkning av rettshjelpkravet i EMK

EMK ble utformet for 70 år siden, i år 1950. Omfanget av rettighetene etter konvensjonen som regulerer et stadig utviklende samfunn, er følgelig i kontinuerlig utarbeidelse. I 2013 utarbeidet Den europeiske union (heretter EU) et forslag for at unionen skulle supplere og styrke EMK med mer utfyllende regelverk. I forslaget tar kommisjonen for seg hvordan EMD forholder seg til retten til vederlagsfri juridisk bistand og kritiserer domstolens håndtering. I dokumentet lyder det:

«Why is the ECHR not a sufficient answer? The existence of a common minimum standard in the ECHR, (as well as the non-binding UN guidelines on legal aid), appears as insufficient to address, on their own, the shortcomings in the protection of the right to legal aid. This is so as the ECHR contains only a very general statement on the right to legal aid in criminal proceedings and leaves a wide margin of how to understand the right to legal aid. Moreover, there is very limited case-law clarifying how to understand an

⁷⁵ NOU 2003: 7, *Tilleggsatt m.m.*, s. 30

effective right to legal aid. The ECHR has shown a "hands-off" approach and has been reluctant to intervene into the way Member States ensure the right to legal aid in criminal proceedings, and it has applied a wide margin of appreciation in interpreting Article 6(3)(c) steering clear from clarifying e.g. what would constitute "insufficient means"[...].»⁷⁶

Det er med andre ord usikkerhet i Europa om hvorvidt konvensjonen tilstrekkelig sikrer anklagedes rett til juridisk bistand. Med tanke på at tilleggsskattesaker foreligger utenfor den ordinære straffeprosessen, men fremdeles kvalifiseres som straff, kan slike saksforhold være dårlig vernet ut fra EMKs formål.

5.9 Juridisk bistand i norsk intern rett vs. EMK

Som utredet tidligere, har skattepliktig rett til veiledning av skatteetaten, få dekket nødvendige kostnader dersom klage på vedtak medfører endring til gunst for skattepliktig, og rettshjelp etter rettshjelploven. Det fremstår imidlertid som usikkert om norsk internrettslige regler er i tråd med EMK art. 6 nr. 3 bokstav c. EMD legger føring for at rettighetene etter konvensjonen skal ivaretas på en effektiv og praktisk måte, og det kan stilles spørsmål til om rettshjelplovens lave inntektsgrense fører til at retten er mer teoretisk enn praktisk anvendelig på skatterettens område. Dette forsterkes ved at fylkesmannens praksis virker tilbakeholden ved å innvilge søknader om juridisk bistand i slike saker. Sett fra en praktisk tilnærming, kan det virke som vanskelig å kunne få advokatbistand dekket etter rettshjelploven i tilleggsskattesaker. På fylkesmannens sider på internett er det opprettet et elektronisk skjema for å søke om å få dekket kostnader til juridisk bistand gjennom rettshjelploven. I skjemaet skal søker fylle ut hvilket rettsområde rettshjelpen retter seg mot, som velges blant rettsområdet listet på siden. Skatterett er ikke nevnt her. Dette kan gi inntrykk av at det ikke normalt sett gis rettshjelp etter rettshjelploven i saker vedrørende skatt.⁷⁷

Videre kan hverken reglene om dekning av sakskostnader etter skatteforvaltningsloven, eller skatteetatens veiledningsplikt sies å innfri hensynet bak vederlagsfri juridisk bistand. Ettersom ordlyden i art. 6 nr. 3 bokstav c er vag, og EMD ikke har lagt føringer på hvordan

⁷⁶ Commission Staff Working Document Impact Assessment, *Accompanying the Proposal for Measures on Legal Aid for Suspects or Accused Persons in Criminal Proceedings*, 27/11 2013, s. 15

⁷⁷https://fmsffmedocvwr.fylkesmannen.no/eDocument.Viewer/fylkesmannen/bruker?retur=%2fedocument.view%2ffylkesmannen%2ffri_rettshjelp_privatperson&shortname=fri_rettshjelp_privatperson&securitylevel=3

kravet om «sufficient means» skal tolkes og hvilke tilfeller som faller under her, er det usikkerhet rundt hvorvidt norsk praksis ivaretar konvensjonsforpliktelsen om vederlagsfri juridisk bistand i saker vedrørende skjerpet tilleggsskatt.

Straffeprosessloven § 100 annet ledd ivaretar rettssikkerhetshensynet til saker hvor det anses som viktig at anklagde har vederlagsfri juridisk bistand. Andre sivile saker blir ivaretatt av rettshjelploven, men her må inntektstaket som vilkår for rett på juridisk bistand sies å være svært lav for å gjøre seg gjeldende på skatterettens område. Svært få med skattepliktig inntekt vil kunne kvalifisere til hjelp under inntektsgrensen. Sett i sammenheng med argumentasjon tidligere i kapittelet, ser det ut til at tilleggsskattesaker som administrativ sanksjon faller mellom to stoler hvor hverken rettshjelp etter det sivilrettslige sporet, eller straffeprosessen vil være aktuelt for skattepliktig. Det kan dermed stilles spørsmål ved om norsk internrett ivaretar kravet om vederlagsfri juridisk bistand etter EMK.

6 Skattepliktiges vern mot selvinkriminering

Vern mot selvinkriminering gir borgerne rett til ikke å bli pålagt å inkriminere seg selv. Dette innebærer at selvtvungne selvinkriminerende forklaringer ikke kan fremstilles som bevis i straffesaker mot dem selv.⁷⁸ Formålet med selvinkrimineringsvernet etter EMK er at den tiltalte ikke skal være medvirkende til å domfelle seg selv eller sine nærmeste ved å oppgi opplysninger som hjelper den offentlige myndighet å rette sak mot dem selv.⁷⁹ Et slikt vern gjør seg bare gjeldende i straffesaker, og ikke i den sivilrettslige prosessen.

Spørsmålet blir hvordan dette vernet forholder seg til skattepliktig i saker vedrørende tilleggsatt. Som nevnt tidligere, bygger det norske skatterettssystemet i stor grad på tillitt. Systemet setter stor tillit til at skattepliktig oppgir riktig informasjon og grunnlag for sin egen skatteinnbetaling. Dette tilsier at skattepliktige må godta å oppgi alle opplysninger skattemyndighetene ber om, uavhengig av om oppføring på skattemeldingen er i tråd med regelverket eller ikke. Det ville vært svært kontraproduktivt og ressurskrevende dersom alle landets skattepliktige kunne unnlatt å oppgi informasjon som påvirker skatteevnen deres. Her oppstår det en spenning med den skattepliktiges opplysningsplikt på ene siden, og vernet mot selvinkriminering på den andre. Det er på det rene at retten til å ikke inkriminere seg selv gjelder for både privat- og juridiske personer, jf. Rt. 2011 s. 800.

Selvinkrimineringsvernet blir i Skatteforvaltningshåndboken 2020 definert som:

«Selvinkrimineringsvernet gjelder den aktive medvirkningen fra skattepliktig. Skattepliktig har rett til å forholde seg taus og passiv. Skattepliktig kan derfor ikke pålegges til aktivt å medvirke til kontrollundersøkelser etter § 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige ved å gi opplysninger eller selv lete frem dokumenter, etter at han er varslet om ileggelse av tilleggsatt for det aktuelle forholdet. Bestemmelsen gir imidlertid ikke skattepliktig rett til å forhindre at det fremskaffes inkriminerende bevis mot ham.»⁸⁰

⁷⁸ Jens Edvin Skoghøy, *Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven*, Jussens venner (2014) s. 322

⁷⁹ Rt. 1999 s. 1269 (s. 1271)

⁸⁰ Skatteforvaltningshåndboken 2020, s. 393

Følgelig er definisjonen av selvinkrimineringsvernet at skattepliktig ikke kan tvinges til å utlevere bevis eller ytringer som medvirker til sin egen straff.

6.1 Rettslig grunnlag

6.1.1 EMK

Retten til å ikke bli pålagt å inkriminere seg selv er ikke eksplisitt nedfelt i EMK, men rettspraksis har imidlertid kommet med den klare føring av at art. 6 også inkorporerer et vern mot selvinkriminering. Høyesterett har i den forbindelse uttalt:

«Den europeiske menneskerettighetskonvensjon inneholder ikke noe [tilsvarende] uttrykkelig forbud mot såkalt "selvinkriminering", men etter sikker praksis må et slikt forbud anses innebygd i kravet om rettferdig rettergang i denne konvensjonens artikkel 6 nr. 1. Jeg viser her blant annet til dommer av Den europeiske menneskerettighetsdomstol av 25. februar 1993 i saken Funke mot Frankrike (EMD-1984-10828) og av 17. desember 1996 i saken Saunders mot Storbritannia (EMD-1991-19187).»⁸¹

6.1.2 Skatteforvaltningsloven

I tillegg til EMK art. 6, er selvinkrimineringsvernet eksplisitt nedfelt i skatteforvaltningsloven § 14-9 som uttaler at i saker angående tilleggsskatt «skal Skattemyndighetene så langt det er nødvendig for at en part kan ivareta sine interesser i saken, veilede skattepliktig og tredjepart om rekkevidden av retten til ikke å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggsskatt [...]».

Det er med dette på det rene at vernet gjør seg gjeldende i tilleggsskattesaker. Det følger imidlertid ikke direkte av ordlyden hvilke opplysninger som innefattes, eller når vernet trer i kraft.

Selvinkrimineringsvernet vil ha betydning i form av hvilke opplysninger som ikke kan fremstilles som bevis. Bestemmelsens formål er som nevnt rettet mot tvungne forklaringer som skattepliktig ikke er pålagt å uttale seg om eller utlevere. Uttalelser som skattepliktig har

⁸¹ Rt. 1999 s. 1269 (utdrag fra s. 1272)

opplyst på eget initiativ faller utenfor vernet og vil være en del av lovlig bevisførsel. Selvinkrimineringsvernet gir heller ikke skattepliktig rettighet til å ødelegge eller fjerne bevis mot han.

6.2 Rekkevidden av selvinkrimineringsvernet

Utgangspunktet for Skattemyndighetenes saksbehandling av skattevedtak, bygger på innsendt informasjon etter skatteforvaltningsloven kap. 7 (opplysningsplikt for tredjeparter) og skattepliktiges egne opplysninger etter kap. 8. For å sikre at opplysningene skattemyndighetene mottar er korrekte, kan skatteetaten utføre kontroll. Ved kontroll har skattepliktige fremdeles en opplysningsplikt. Dette fremgår av skatteforvaltningsloven kap. 10. Her fremstår utgangspunktet i § 10-1 at «[s]kattepliktig og andre skal etter krav fra Skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne». Paragraf 10 – 4 pålegger også skattepliktig en utleveringsplikt.

Utgangspunktet for den skattepliktige vil dermed være opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kap. 8. Dette medfører at den skattepliktige må gi opplysninger som skattemyndighetene krever. Det fremgår videre av forarbeidene at § 8-1 rekker videre enn de spesifikke bestemmelsene og gir uttrykk for at hvert enkelt tilfelle må vurderes ulikt, og skattepliktiges opplysningsplikt omfatter all informasjon som er nødvendig. Dette gjelder også utover de enkelte bestemmelsene.⁸² Spørsmålet blir følgelig om opplysningene som pålegges skattepliktige er nødvendig i forhold til å utøve skatteetatens funksjon ved fastsetting av skattesatser, eller om innhenting knytter seg til sanksjonering av tilleggsskatt. Altså om opplysningene er nødvendig for fastsettelse av alminnelig skatteinnbetalingsvedtak, eller om den knytter seg til straffesanksjonen tilleggsskatt.

6.2.1 Terskel for selvinkrimineringsvernet

I saker vedrørende tilleggsskatt vil selvinkrimineringsvernet være noe mer usikkert enn i alminnelige straffesaker som berøres av EMK art.6. Skoghøy har kommentert i sin artikkel *Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven* at «selvinkrimineringsvern som følger av

⁸² Prop.38 L (2015–2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven), s. 251-252

EMK, er imidlertid ikke absolutt».⁸³ Han viser til hvor vidt vernet strekker seg beror på en konkret helhetsvurdering i lys av hva kravet til rettferdig rettergang tilsier. Hvordan dette reguleres i tilleggsskattesaker er ikke avklart. Videre legger Skoghøy vekt på at ved denne helhetsvurderingen står sanksjonens karakter og innhold sentralt, og kommenterer at terskelen i saker angående forvaltningssanksjoner må være høyere enn i alminnelige straffesaker:

«I tilfeller hvor kompetansen til å ilegge sanksjon er lagt til et kontroll- eller tilsynsorgan, blir det vanskelig å skille mellom opplysninger som er pålagt av hensyn til utførelsen av kontroll- eller tilsynsfunksjonen, og opplysninger til bruk ved ileggelse av forvaltningssanksjonen. [...] Terskelen for å nekte å bruke fremtvungne selvinkriminerende forklaringer som bevis må på denne bakgrunn sannsynligvis regelmessig være høyere i saker om forvaltningssanksjoner enn i regulær straffesak».⁸⁴

På bakgrunn av opplysningsplikten kan skattepliktig være mer tilbørlig til å oppgi informasjon enn i alminnelige straffesaker. Ettersom skattepliktig årlig sender inn skattemelding og dermed oppgir informasjon til skatteetaten, vil ikke forespørsel om videre opplysninger virke like fremtredende som dersom påtalemyndighetene ved politiet ønsker samme informasjon. I tilleggsskattesaker vet ikke nødvendigvis skattepliktig at den har overtrådt reglene i skatteloven, og vil følgelig ikke unnlate å svare på spørsmål som kan hjelpe skatteetatens sak angående tilleggsskatt. Følgelig må trolig selvinkrimineringsvernet vekke tungt i slike saker.

Derimot kan tiltredelsen av vernet by på problemer. Vernet kan ikke vekke så tungt at det vil komme i konflikt med skatteetatens myndighet og oppgave, slik at etaten ikke kan innhente opplysninger til fastsettelsesvedtaket. Ettersom tilleggsskattevedtak bygger på «uriktig eller ufullstendig opplysning», knytter det seg i stor grad til informasjon gitt vedrørende skatteinnbetalingsvedtaket. Overtredelsen av skatteforvaltningsloven § 14-3 ligger dermed så tett opp til fastsettelsesvedtaket, at det kan være vanskelig å ha et markant skille mellom de to. Det må derfor vurderes når vernet inntreer.

⁸³ Jens Edvin Skoghøy, *Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven*, Jussens venner (2014), s. 321-322

⁸⁴ Jens Edvin Skoghøy, *Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven*, Jussens venner (2014), s. 321-322

6.3 Tidspunkt for tiltredelse av selvinkrimineringsvernet

Som forklart tidligere, bygger det norske skattesystemet på et tillitsforhold mellom det offentlige og den skattepliktige. Gjennom opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kap. 8 er skattepliktig forpliktet til å oppgi informasjon til skatteetaten som påvirker skattemeldingen. Dette åpner opp for spørsmålet om når skattepliktiges opplysningsplikt faller bort til fordel for selvinkrimineringsvernet.

Selvinkrimineringsvernet etter EMK art. 6 kommer ikke til anvendelse før man er siktet for en «criminal charge». Spørsmålet blir dermed når i skattemyndighetenes saksbehandling skattepliktig anses som siktet.

6.3.1 Varsel om å ilegge tilleggsskatt som hovedregel

I skatteretten bygger forholdet mellom myndighet og skattepliktig på et tillitsforhold hvor begge parter skal sørge for at rett skatteinnbetaling blir gjennomført. Skatteetaten utfører kontroll, mens skattepliktig skal opplyse nødvendig informasjon for skatteberegningsgrunnlaget. Derimot er ikke opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kap. 8 absolutt, og vil falle bort når skattepliktig anses som «criminal charge». Retten til å forholde seg taus gjelder imidlertid «i sak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr» og ikke i fastsettingssaken.⁸⁵ Normal skatteinnbetaling er ikke en sanksjon slik at vernet ikke vil komme til anvendelse når skattebeløpet skal fastsettes, opplysningsplikten vil følgelig gjelde. Derimot vil vernet gjøre seg gjeldene når skatteetaten vurderer å ilegge tilleggsskatt. Spørsmålet blir dermed på hvilket punkt i saksbehandlingen, og hvilket tidspunkt selvinkrimineringsvernet trer i kraft.

Det fremgår av Høyesterettsavgjørelsen i Bøhler-dommen at vernet som hovedregel vil oppstå når skattepliktig mottar varsel om at myndighetene vurderer å ilegge tilleggsskatt.⁸⁶ Det fremgår av skatteforvaltningsloven § 5-6 at før enkeltvedtak fattes, skal den vedtaket retter seg mot varsles. Varsel om at skatteetaten vurderer å ilegge tilleggsskatt skal som utgangspunkt utsendes når etaten har tatt stilling til de materielle spørsmålene i saken, og åpner for at skattepliktig skal ha en mulighet til å uttale seg før vedtaket utformes.⁸⁷ Tidspunktet er begrunnet med at det er dette tidspunktet skattepliktig normalt oppnår status

⁸⁵ Skatteforvaltningshåndboken 2020, s. 637

⁸⁶ Rt. 2000 s. 996 s. 1018

⁸⁷ Skatteforvaltningshåndboken 2018, kap. 4.8

som siktet. Dette bærer preg av straffeprosesslovens angivelse av siktede, hvor det etter denne lovens § 82 utledes at en anses som siktet når «påtalemyndigheten har erklært ham for siktet». Det er her likhet mellom påtalemyndighetenes avgjørelse, og skatteetatens. Det er på dette tidspunktet at mistenkte får status som siktet, at rettighetene etter et strafferettslig spor trer i kraft.

Hovedregelen om at varsel utløser selvinkrimineringsvernet er ikke absolutt, slik at vernet unntaksvis kan tre i kraft på et tidligere tidspunkt. En slik situasjon kan inntre dersom skattepliktiges situasjon er «vesentlig påvirket».⁸⁸ Ved vurdering av om det foreligger en slik situasjon må det foretas en konkret helhetsvurdering. Dette kan være aktuelt i tilfeller hvor det eksempelvis utføres en kontroll og det fremstår som trolig at det er aktuelt med vedtak om tilleggsskatt og vilkårene for dette trolig er innfridde til tross for at varsel enda ikke er sendt.

Det viktige med denne tidssettingen er at selvinkrimineringsvernet ikke vil stå til hinder for en effektiv behandling fra skatteetaten, og dermed skattepliktiges rettssikkerhet. Formålet til tilleggsskatt er å hindre skatteunndragelse, ettersom skatteetaten er avhengig av å få opplysninger rundt skattepliktiges økonomiske situasjon.

Likevel vil ikke effektivitetshensynet fra skatteetatens siden gå på bekostning av borgeres rettssikkerhet. Selvinkrimineringsvernet kan ikke begrenses for å lette med skatteetatens bevisinnhenting. Med andre ord utsettes ikke denne rettergangsgarantien ved at skattekontoret utsetter varsling om tilleggsskatt.

6.3.2 Bevissikring uten varsel

Det ble nylig tilføyd en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-15 som utvider skattemyndighetenes mulighet for stedlig kontroll. Etter bestemmelsen kan skattemyndighetene kan foreta bevissikring, og med dette sikre seg adgang til lokaler, eiendommer m.m. dersom det er «rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av § 14-3».⁸⁹ Ved en slik bevissikring er det naturligvis ikke noe krav til at skattepliktig har mottatt varsel, og spørsmålet blir om denne bestemmelsen også utløser selvinkrimineringsvernet.

⁸⁸ Skatteforvaltningshåndboken (2020), s. 637

⁸⁹ Tilføyd ved lov 20. desember 2018 nr. 110

Hvordan bestemmelsen forholder seg til selvinkrimineringsvernet kommer ikke eksplisitt frem i lovens § 10-15. Dersom man følger hovedregelen har det ikke blitt utsendt varsel, og følgelig vil ikke vernet tre i kraft. Spørsmålet blir om bevissikring kvalifiseres som unntakstilfelle og dermed om skattepliktiges situasjon blir «vesentlig påvirket».

Bakgrunnen for bevissikring er i tilfeller hvor skattemyndighetene med makt gjør beslag i skattepliktiges eiendeler for å få tilgang til informasjon som ellers ikke ville blitt gitt. I tilfeller hvor skatteetaten utfører bevissikring vil situasjonen fremstå som lignende når politi og påtalemyndighetene utfører samme handling, etter de straffeprosessuelle tvangsmidlene. Etter straffeprosessloven § 82 utledes det at en mistenkt får status som siktet, og med dette utløstes selvinkrimineringsvernet, når det er besluttet ransaking eller beslag. Dette trekker i retning av at skattepliktige burde ha de samme rettssikkerhetsgarantiene som etter det straffeprosessuelle sporet.

En slik forståelse støttes også av skatteforvaltningslovens forarbeid hvor det utledes at:

«Den skattepliktige som rammes av bevissikringen, skal ha de samme rettssikkerhetsgarantiene som når politiet fortar beslag etter straffeprosessloven.»⁹⁰

Ordlyden etter skatteforvaltningsloven § 14-15 utleder vilkåret om at bevissikring kan foreta dersom det er «rimelig grunn til å anta» at skattepliktig har oppgitt uriktig eller ufullstendige opplysninger til skatteetaten. Denne formuleringen har likhetstrekk med ordlyden i skatteforvaltningsloven § 5-6. om når varsel skal utsendes.

Etter en slik forståelse burde selvinkrimineringsvernet også tre i kraft dersom skatteetaten benytter seg av bevissikring.

⁹⁰ Prop. 1 LS 241: Skatter, avgifter og toll 2019, s. 241

7 Konsekvens av brudd på skattepliktiges rettergangsgarantier

I tilfeller hvor det foreligger brudd på skattepliktiges rettergangsgarantier, eksempelvis at bevis er inndratt i strid med selvinkrimineringsvernet, vil rettergangsprosessen ikke fremstå som rettferdig. Følgelig vil den anklagde motta en kompensasjon for å gjenreise rettssikkerheten. Dersom det foreligger brudd på rettergangsgarantier etter EMK, fremkommer det av EMK art. 13 at den krenkede har krav på en «effective remedy». Ordlyden peker på at myndighetene må gi den krenkede skattepliktige en oppreisning. Det fremkommer hverken av art. 13 eller av EMDs praksis hvilken form for oppreisning som skal gis, og konvensjonen overlater dette spørsmålet til nasjonale lovgivnings- og rettsmyndigheter.⁹¹

For tilleggsskattesaker foreligger det ikke noen internrettslig hjemmel for å oppfylle kravet etter EMK art. 13 «effective remedy», eller hjemmel for å kunne gi skattepliktig en strafferabatt. Etter reglene i skatteforvaltningsloven foreligger det klare satser for tilleggsskatten, og det foreligger ikke hjemmel for å gå lavere enn 20 %. Etter de internrettslige reglene må enten tilleggsskatten stå som den er, eller skattemyndighetene må la den bortfalle dersom det foreligger brudd på rettergangsgarantiene.

Derimot viser norsk praksis at for tilleggsskattesaker vil brudd på rettergangsgarantiene føre til nedsettelse av skattesatser, bortfall av saken, eller at bevis ikke kan fremlegges. Dette trekker i retning av at skattemyndighetene, gjennom Lex superior-prinsippet, tolker art. 13 til å gi hjemmel for reduksjon av tilleggsskattesatsen, uten internrettslig regel. I Rt. 2000 s. 996 gjaldt saken tilleggsskatt for to inntektsår. Høyesterett kom til at saksbehandlingstid på 11 år for det første året var for lang, og opphevet tilleggsskatt for det året. For det andre året var saksbehandlingstiden 8 år, og Høyesterett nedjusterte satsen fra 60 % til 30 %. I lagmannsrettssaken LB-2002-329 kom retten frem til at etter en saksbehandlingstid på åtte år førte til at satsen på tilleggsskatten ble satt ned fra 60 % til 30 %. Retten vurderte om tilleggsskatten skulle helt falle bort, men tok avstand fra dette på grunn av skatteunndragelsens grovhet.

⁹¹ Skatteforvaltningshåndboken (2020), s. 602

I saker vedrørende dobbeltstraff vil det føre til at den gjentakende straffeforfølgelse ikke vil kunne føre frem.⁹² Dersom det foreligger brudd på selvinkrimineringsvernet vil dette føre til saksbehandlingsfeil, og virkningen vil følge regulering etter § 5-10. Vedtaket vil dermed kun være gyldig dersom det «er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold».

Hvilken virkning art. 13 gir skattepliktig krav på, beror i stor grad på praksis hvor retten har tatt stilling til hvordan skattepliktig vil kunne oppreises i rettergangsprosessen. Det er imidlertid også nasjonal lovgivning å forholde seg til ved justering av satser. Vilkårene for ileggelse av skjerpert tilleggsskatt må være tilstede, og tiårsfristen for endring av fastsettingen etter skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd gjelder selv om satsen er nedsatt.⁹³

⁹² Rt. 2000 s. 966 (s. 1027)

⁹³ Skatteforvaltningshåndboken (2020), s. 602

8 Litteraturliste

8.1 Rettspraksis

Høyesterett

Rt. 1977 s. 1207

Rt. 1999 s.1269

Rt. 2000 s. 996

Rt. 2002 s. 557

Rt. 2004 s. 1074

Rt. 2010 s. 1121

Rt. 2010 s. 1613

Rt. 2011 s. 800

Rt. 2015 s. 844

Rt. 2015 s. 1029

Lagmannsrett

LB-2002-3128

Den europeiske menneskerettighetsdomstolen

Gradinger v. Austira (15963/90)

R.T. v. Switzerland (nr. 31982/96)

Engel mfl. v. Nederland (A-22-1997)

Franz Fischer v. Austria (37950/97)

Salduz v. Tykria (36391/02)

Zolotukhin v. Russland (nr. 14939/03)

A and B v. NORWAY (24130/11 og 29758/11)

McVICAR v. THE UNITED KINGDOM (46311/99)

Nenov v. Bulgaria (33738/02)

Quaranta v. Switzerland (12744/87)

Skatteklagenemnda

SKNS1-2019-45

8.2 Forarbeid

Proposisjoner

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

Prop. 1 LS 241: *Skatter, avgifter og toll 2019*

Ot.prp. nr. 66 (2001-2002) *Om lov om endringer i straffeprosessloven mv*

Prop. 62 L (2015–2016) *Endringer i forvaltningsloven mv.* (administrative sanksjoner mv.)

Ot.prp.nr. 91 (2003-2004)

Ot.prp.nr.3 (1998–1999) *Om lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven)*

Norges offentlige utredninger

NOU 2003: 7, *Tilleggsskatt m.m.*

NOU 20013:15, *Fra bot til bedring,*

Innstillinger

Innst. O. Nr. 51 (1998-99)

8.3 Bøker

Øyen, Ø.: *Straffeprosess*, Bergen 2014

Eckhoff, T; Smith, E: *Forvaltningsrett*, 10 utgave 2. opplag, Oslo 2017

Aall, J.: *Rettsstat og menneskerettigheter*, 4. utgave, Bergen 2015

Zimmer, F.: *Skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014

8.4 Artikler

Jussens venner (2014). Skoghøy, Jens Edvin; *Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven*

Lov og Rett 06/ 2019 (volum 58). Endresen, C; Aasbrenn, G: *Sakskostnader på dagsordenen i Høyesterett*

Commission Staff Working Document Impact Assessment, *Accompanying the Proposal for Measures on Legal Aid for Suspects or Accused Persons in Criminal Proceedings*, 27/11 2013

Berset, Anders; Kroknes, Veronica F.: *Høyere oppdagelsesrisiko, men ikke helt i mål med forenklinger og likere vilkår for næringslivet på skatteetates innovasjonsblogg*

8.5 Lovregister

Kongeriket Norges Grunnlov (lov av 17. mai 1814)

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

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

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

Lov om årsregnskap m.m. (regnskapsloven) (lov av 17. juni nr. 56)

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) (lov av 26. mars 1999 nr. 14)

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

Lov om straff (straffeloven) (lov av 20. mai 2005 nr. 28)

Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) (lov av 17. juni 2005 nr. 90)

Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) (lov av 27. mai 2016 nr. 14)

Lov om endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.) (lov av 27. mai 2016 nr. 15)

8.6 Konvensjoner

Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Roma. 4. November 1950

8.7 Rundskriv, instruksjer og forskrifter

Rundskriv G-1996-73

Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for overtredelse av ligningsloven kapittel 12, folketrygdloven § 24-4 femte ledd, merverdiavgiftsloven § 72 og investeringsavgiftsloven § 7 første ledd. FOR-2001-12-18-1671

Forskrift til lov om fri rettshjelp. FOR-2005-12-12-1443

Riksadvokatens rundskriv, *Nye retninglinjer om dobbelstraff – ordinær tilleggsatt sperrer for straffesak*, Ra 09-187 HPJ/amo 320, datert 3. april 2009

8.8 Annet

Skatteforvaltningshåndboken (2020)

Skatte-ABC (2019/2020)

Skatteforvaltningshåndboken (2018)

Ingolf Skaflem, Norsk lovkommentar: Straffeprosessloven § 100, note 559, Rettsdata

Christensen, Johan; Berg, Ole T.: *velferdsstat* i *Store norske leksikon* på snl.no. Hentet 26. april 2020 fra <https://snl.no/velferdsstat>

Statistikk vedrørende gjennomsnittlig lønnsinntekt. Hentet fra <https://www.ssb.no/arbeid-og-lonn/statistikker/lonnansatt> Oppdatert: 5/2 2020

<https://www.regjeringen.no/no/dep/jd/org/styre-rad-og-utval/tidsbegrensede-styrer-rad-og-utvalg/rettshjelpsutvalget/id2609190/> Lest: 16/4 2020

Respons Analyses undersøkelse i perioden 26. februar - 3. mars 2020 for Sparebank 1. Hentet fra <https://www.sparebank1.no/nb/bank/om-oss/nyheter/unge-gruer-seg-til-skattemeldingen.html>

Elden, John Christian. (2017, 31. desember). oppportunitetsprinsippet. I *Store norske leksikon*. Hentet 26. april 2020 fra <https://snl.no/oppportunitetsprinsippet>