

TILLEGGSSKATT OG MENNESKERETTIGHETENE

Kandidatnummer: 512

Leveringsfrist: 25.11.2008

Til sammen 14163 ord

24.11.2008

Innholdsfortegnelse

| | | |
|-----------------|--|------------------|
| <u>1</u> | <u>INNLEDNING</u> | <u>1</u> |
| 1.1 | Kort om tilleggsskatt | 1 |
| 1.1.1 | Tilleggsskattens historiske utvikling | 3 |
| 1.2 | Kort om EMK | 5 |
| 1.2.1 | Litt om tolkningen av EMK | 8 |
| 1.2.2 | Engel-kriteriene | 9 |
| 1.2.3 | Konsekvenser for tilleggsskatten? | 11 |
| <u>2</u> | <u>TILLEGGSSKATT I FORHOLD TIL DOBBELTSTRAFFORBUDET I EMK</u> | <u>13</u> |
| 2.1 | Utgangspunktet | 13 |
| 2.2 | Sentrale avgjørelser i norsk rett og EMD | 13 |
| 2.2.1 | Bendenoun | 13 |
| 2.2.2 | Plenumsdom 2000 | 14 |
| 2.2.3 | Dobbeltstraff I | 16 |
| 2.2.4 | Dobbeltstraff II | 17 |
| 2.2.5 | Sundtsaken | 17 |
| 2.2.6 | Nyere utvikling | 19 |
| <u>3</u> | <u>ANDRE KONSEKVENSER AV AT TILLEGGSSKATT ANSES SOM STRAFF ETTER EMK ART.6.</u> | <u>21</u> |
| 3.1 | Fra hvilket tidspunkt inntrer vernet? | 21 |
| 3.2 | Innen rimelig tid | 22 |
| 3.3 | Uskyldspresumpsjonen | 25 |
| 3.4 | Variierende bevisregler | 28 |
| 3.4.1 | straffeprosess | 28 |

| | | |
|-----------------|---|------------------|
| 3.4.2 | Sivilprosess | 29 |
| 3.4.3 | Ligningsloven | 29 |
| 3.4.4 | Bevisavskjæring | 29 |
| 3.4.5 | Bevisets styrke | 35 |
| 3.5 | Innsynsretten | 40 |
| 3.6 | Kravet til rettferdig rettergang | 41 |
| 3.7 | Vernet mot selvinkriminering | 43 |
| 3.8 | Innkorporering av tilleggsskatt i bot | 47 |
| <u>4</u> | <u>OPPSUMMERING</u> | <u>49</u> |
| <u>5</u> | <u>LITTERATURLISTE</u> | <u>50</u> |
| <u>6</u> | <u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u> | <u>A</u> |

1 Innledning

Oppgaven vil ta for seg tilleggsskatten i forhold til menneskerettighetene. Det har i de siste ti-femten årene kommet for dagen en rekke problemstillinger i forbindelse med at tilleggsskatten slik den praktiseres i Norge må regnes for straff etter den Europeiske Menneskerettighetskonvensjonens art. 6. Det vil bli lagt hovedvekt på en fremstilling av gjeldende rett, men også noen vurderinger rundt eventuelle konsekvenser dette vil kunne medføre på sikt, og også noen kommentarer i tilknytning til hensiktsmessigheten av noen avgjørelser.

1.1 Kort om tilleggsskatt

Tilleggsskatt er hjemlet i Ligningsloven¹, heretter Lignl

Ligningsloven gjelder etter § 1-1 for utligning av skatt og inntekt, og tonnasjeskatt, etter skatteloven, og trygdeavgift etter folketrygdloven.

I lovens kapittel 4 slås selvangivelses- og opplysningsplikten fast.

Paragraf 4-2 omhandler selvangivelsesplikten. Det følger av litra a at alle som har hatt skattepliktig inntekt eller formue det foregående året er pliktig til å levere selvangivelse.

Unntatt er de som er skattepliktige etter Skattelovens² §10-13, som omhandler utenlandske aksjonærer. Etter litra b gjelder også plikten for den som ligningsmyndigheten spesifikt pålegger det. Bakgrunnen for selvangivelsesplikten er at det formodentlig er skattyter selv som har best forutsetninger for å bringe alle relevante opplysninger for dagen. Systemet baserer seg til en viss grad på et tillitsforhold mellom skattyter og ligningsmyndigheter, med den reservasjon at den illojale skattyter løper en risiko ved å forsøke seg på skatteunndragelser av forskjellige slag, da vi har et godt utbygd sanksjonssystem mot den type virksomhet.

¹ lov av 13.06.1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning

² Lov av 26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt

Den generelle opplysningsplikten er nedfelt i § 4-1. Her fremgår det at den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 4, skal bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid. Han skal videre gjøre myndighetene oppmerksom på feil i skatteoppgjøret og ligningen som han er klar over. Dette innebærer altså en plikt til å gi alle relevante opplysninger, uavhengig av om de er til gunst eller ugunst for skattyter.

Brudd på disse pliktene medfører visse reaksjoner. Straffesanksjonene finner vi i Lignl kapittel 12, hvor det fremgår av § 12-1 at man kan straffes for skattesvik hvis man forsettlig eller grovt uaktsomt gir feil eller uriktige opplysninger til skattemyndighetene, dersom vedkommende forsto eller burde forstått at dette var egnet til å gi skatte- eller avgiftsmessige fordeler.

Tilleggsskatt ilegges også som en konsekvens av feil eller uriktige opplysninger. Reglene om dette finner vi Lignl kapittel 10. Det fremgår av § 10-2 at tilleggsskatt ilegges den som på en eller annen måte, skriftlig eller muntlig, gir ligningsmyndighetene feil eller uriktige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Tilleggsskatt ilegges også ved ikke innlevert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave.

Skattyter skal gis varsel om tilleggsskatt, med en passende frist til å uttale seg, etter § 10-2 nr. 5. Det oppstilles ingen formkrav til varselet, men dette foregår i praksis skriftlig.

Hva gjelder bevisregler, er det opp til ligningsmyndighetene å godtgjøre at uriktige eller ufullstendige opplysninger er gitt, mens bevisbyrden for at det foreligger unnskyldelige forhold er lagt på skattyter. Angående hva som kreves for at bevisbyrden skal anses oppfylt, uttales det i NOU 2003-7³ i kapittel 4.7.3.9 i siste avsnitt:

”I praksis er det antatt at prinsippet om sannsynlighetsovervekt skal leggestil grunn, uavhengig av om bevisbyrden påhviler skattyter eller ligningsmyndighetene. Dette gjelder

³ NOU 2003 nr. 7, Tilleggsskatt m.m.

også ved bruk av forhøyet sats. For ileggelse av tilleggsskatt er det etter gjeldende praksis følgelig alltid tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.”

Satsene for tilleggsskatt finner vi i Lignl § 10-4. Satsen er i utgangspunktet 30 %, men kan settes ned til 15 % eller opp til inntil 60 % etter omstendighetene. Hvilken sats som benyttes i de enkelte tilfellene, vil til dels være av avgjørende betydning i problemstillingene som skal behandle i denne avhandlingen.

Kravene for å sette tilleggsskatten opp til inntil 60 %, er at opplysningene er gitt ”forsettelig eller grovt uaktsomt” jf. § 10-4. Den ”vanlige” satsen på 30 % forutsetter bare at det rent faktisk er gitt uriktige eller ufullstendige avgjørelser, altså et rent objektivt krav. For å få satsen satt ned til 15 % er kravet at opplysningene er gitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre, eller gjelder forhold som lett kan sjekkes av ligningsmyndighetene.

Slik det fungerer i Norge, er tilleggsskatt definert som en administrativ sanksjon, og ilegges av ligningskontoret i den aktuelle kommune. Beregningsgrunnlaget er den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. I de tilfellene som faller inn under § 10-2 nr. 2, vil beregningsgrunnlaget være den samlede skatt som fastsettes ved ligningen.

1.1.1 Tilleggsskattens historiske utvikling

Historisk sett går tilleggsskatten tilbake til 1911, da vi først fikk sanksjoner for å gi uriktig eller ufullstendige opplysninger vedrørende ligningen. Det var ikke hjemmel til å ilegge tilleggsskatt for såkalt simpel uaktsomhet, det krevdes forsett eller grov uaktsomhet, da det var eksplisitt sagt at overtredelsen måtte være straffbar for å føre til tilleggsskatt. I 1950 ble reglene endret slik at også simpel uaktsomhet kunne føre til tilleggsskatt. Satsen for dette ble satt til inntil 50 %, mens det var anledning til å ilegge tilleggsskatt inntil 100 % for grov uaktsomhet eller forsett.

I forarbeidene til Ligningsloven ble det foreslått en endring på bakgrunn av at systemet ikke ble ansett som effektivt nok. Finansdepartementet uttalte at sanksjonen hadde for store likhetstrekk med straff, og det derfor var utvist forsiktighet med bruken av den. Det burde etter departementets syn legges mer vekt på å bøte på det offentliges utgifter forbundet med uriktige eller ufullstendige opplysninger. Forslaget gikk videre ut på at tilleggsskatt skulle

ilegges på tilnærmet objektiv grunnlag, dog ikke slik at det ble ilagt i de tilfeller hvor skattyters forhold var unnskyldelige. Men det ble gjort opp til skattyter å bevise de unnskyldelige forhold. Tanken var da at det skulle bli hyppigere straffeforfølgning av de mer alvorlige forseelsene, mens de mindre alvorlige skulle falle under et litt enklere tilleggsskattesystem. Faste satser, omtrent slik vi kjenner dem fra i dag, med unntak av den forhøyede sats på 60 %, ble også foreslått. Ligningsloven, med ovennevnte endringer i tilleggsskattesystemet ble vedtatt i 1980, men da man antok at påtalemyndigheten ikke hadde kapasitet til å håndtere den økningen i straffeforfølgninger som ville komme av dette, ble disse endringene ikke satt i kraft sammen med resten av loven.

Reglene om tilleggsskatt ble foreslått endret igjen i ot.prp nr.55 (1985-86)⁴, og da ble også forhøyet tilleggsskatt, slik vi kjenner den i dag, med krav om subjektiv skyld, foreslått. Den direkte bakgrunnen for dette forslaget, var at den nærmest kunne fungere som et substitutt i de saker påtalemyndigheten ikke hadde kapasitet til å forfølge, uten å komme på kant med de rettssikkerhetsgarantier som gjelder på strafferettens område. Departementet uttaler i den forbindelse i pkt.2.1 avsnitt 8 i proposisjonen:

”Departementet antar at en maksimumssats på 60 pst. vil sikre en tilstrekkelig administrativ reaksjon i de saker som politi og påtalemyndighet ikke har kapasitet til å behandle.”

Vi ser av dette at tilleggsskatt aldri har vært ansett som straff etter nasjonal rett, men at den har hatt en viss pønalt karakter.

⁴ Ot.prp nr. 55 (1985-86) Endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

1.2 Kort om EMK

Utgangspunktet for oppgaven finner vi i Europarådets konvensjon av 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og grunnleggende friheter, heretter EMK⁵. Denne konvensjonen ble ratifisert av Norge i 1952.

Konvensjonens stilling ble ytterligere styrket ved menneskerettsloven⁶ fra 1999. Lovens § 2 slår fast at de inkorporerte konvensjonene skal gjelde som norsk lov i den utstrekning de er bindende for Norge. Videre følger det av § 3 at bestemmelser i de nevnte konvensjoner skal gå foran ved eventuell motstrid med andre lover.

Det var ikke folkerettslig nødvendig med en slik lov, men meningen var at den skulle ha en forsterkende og opplysende effekt. Om formålet med loven står det å lese i forarbeidene på s. 166:

”Man ønsker å redusere den usikkerhet som til en viss grad har hersket om menneskerettighetskonvensjonenes rettslige stilling, øke kunnskapen om dem og signalisere menneskerettighetenes viktige plass i norsk retts- og samfunnsliv.”⁷

Jeg vil i det følgende gjøre rede for hvilke bestemmelser i EMK som vil være mest sentrale i denne avhandlingen. Først og fremst bør nevnes art. 6 nr. 1 hvor retten til rettferdig rettergang i straffesaker og borgerlige rettigheter og plikter er nedfelt. Den offisielle norske oversettelsen lyder slik:

”1. For å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov. Dommen skal avsis offentlig, men pressen og offentligheten kan bli utelukket fra hele eller deler av rettsforhandlingene av hensyn til moralen, den offentlige orden eller den nasjonale sikkerhet i et demokratisk samfunn, når

⁵ Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, 04.11.1950

⁶ Lov av 21.05.1999 nr. 3 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett

⁷ NOU-1993 nr. 18, Lovgivning om menneskerettigheter

hensynet til ungdom eller partenes privatliv krever det, eller i den utstrekning det etter rettens mening er strengt nødvendig under spesielle omstendigheter der offentlighet ville skade rettferdighetens interesser.”

I denne sammenheng vil det være av stor betydning hva som faller inn under begrepet ”criminal charge“, straffesiktelse. Det er antatt å være på det rene at saker om skatteforpliktelser faller utenom begrepet borgerlige rettigheter og plikter, ”civil rights and obligations”. Se om dette bl.a. i sundtsaken side 1009.⁸ Det har også vært oppe til behandling i storkammeret i ferazzinisaken⁹ hvor domstolen uttaler i avsnitt 29:

"It considers that tax disputes fall outside the scope of civil rights and obligations, despite the pecuniary effects which they necessarily produce for the taxpayer."

Er det en derimot en sak om en skatteforpliktelse som faller inn under begrepet ”criminal charge”, vil bestemmelsen få innvirkning på avgjørelsen. Er handlingen definert av konvensjonsstaten som straffbar, vil artikkelen nærmest automatisk få anvendelse. Er handlingen derimot etter nasjonal rett noe som ses på som en disiplinær eller administrativ forseelse, betyr ikke dette nødvendigvis at den faller utenfor artikkelens virkeområde; da vil det være en vurdering ut fra en rekke kriterier som jeg kommer nærmere inn på nedenfor.

I art. 6 nr. 2 slås det fast at tiltalte skal antas uskyldig inntil det motsatte er bevist, altså en såkalt uskyldspresumsjon. Den offisielle norske oversettelsen lyder som følger:

"2. Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven."

⁸ Rt. 2000 s. 996

⁹ Case of Ferrazzini vs. Italy Appl. No 44759/98

Dette prinsippet er sentralt i norsk strafferett. Ileggelse av tilleggsrett gjøres i Norge etter tilnærmet objektive kriterier, jf Lignl § 10-2, og man vil være på kollisjonskurs med uskyldspresumpsjonen all den tid tilleggsrett anses å være straff. Nærmere om dette under punkt 3.3

Videre slås det fast visse minimumsrettigheter for siktede i straffesaker. Jeg gjengir her den offisielle norske oversettelsen;

”3. Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal ha følgende minsterettigheter:
a. å bli underrettet straks, i et språk han forstår og i enkeltheter, om innholdet i og grunnen til siktelsen mot ham;
b. å få tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar;
c. å forsvare seg personlig eller med rettslig bistand etter eget valg eller, dersom han ikke har tilstrekkelige midler til å betale for rettslig bistand, å motta den vederlagsfritt når dette kreves i rettferdighetens interesse;
d. å avhøre eller la avhøre vitner som blir ført mot ham, og få innkalt og avhørt vitner på hans vegne under samme vilkår som vitner ført mot ham;
e. å ha vederlagsfri bistand av en tolk hvis han ikke kan forstå eller tale det språk som blir brukt i retten.”

De rettighetene som nevnes her er ikke ment å være uttømmende, de må ses i sammenheng med første ledd i bestemmelsen, ”retten til rettferdig rettergang”.

EMK tilleggsprotokoll 4 art. 7, hvor forbudet mot dobbeltstraff er nedfelt, vil også være av sentral betydning for denne avhandlingen. Forholdet til denne bestemmelsen har vært oppe i flere høyesterettsavgjørelser, hvorav de viktigste vil bli behandlet nedenfor i avsnitt 2.2

1.2.1 Litt om tolkningen av EMK

Som et utgangspunkt for tolkningen av EMK har Artikkelen 31-33 i Wienkonvensjonen om traktatrett fra 23.5 1969¹⁰ blitt brukt hyppig. Se blant annet *Golder vs. UK*¹¹, hvor det i avsnitt 29 står å lese følgende:

”...The Court is prepared to consider, as do the Government and the Commission, that it should be guided by Articles 31 to 33 of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties...”

I art. 31 1. sies det at “...The ordinary meaning...” skal være avgjørende, altså at man skal legge til grunn en vanlig forståelse av ordene og begrepene i den gjeldende traktat. Det vil si at man ikke legger til grunn konvensjonspartenes tolkninger, hvis denne kolliderer med vanlig forståelse av begrepet.

Videre kan det nevnes at det ikke legges veldig mye vekt på konvensjonens forarbeider i praksis¹². Dette har sammenheng med et prinsipp som har utviklet seg gjennom langvarig praksis, som går ut på at konvensjonen er ment å være i konstant utvikling, og må tolkes ut fra dagens premisser. Dette prinsippet nevnes ofte i EMDs avgjørelser. Se som et tilfeldig utvalgt eksempel *Mizzi vs. Malta*¹³ i 132. avsnitt, hvor det står å lese følgende

“In this connection, the Court observes that the Convention is a living instrument, to be interpreted in the light of present-day conditions”

Et annet viktig tolkningsmoment, er at konvensjonen skal sees på som en helhet. Med dette menes at de ulike bestemmelsene bør tolkes slik at konvensjonen som helhet får et fornuftig innhold.

¹⁰ The Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties Treaty Series, vol. 1155, p. 331

¹¹ Case of *Golder vs. The United Kingdom* Appl. No. 4451/70

¹² NOU 2003-7 art.9.1.3

¹³ Case of *Mizzi vs. Malta* Appl. No. 26111/02

Konvensjonen er ment å gi lik beskyttelse for rettssubjektene i alle stater som har ratifisert den. Derfor tolkes den autonomt, og ikke nødvendigvis i samsvar med det innhold nasjonal rett gir den.

1.2.2 Engel-kriteriene

Spesielt i relasjon til hva som er å regne som straff etter EMK art. 6 bør nevnes de såkalte Engel-kriteriene. Disse ble først nevnt i Engel vs. The Netherlands¹⁴, og har senere blitt allment akseptert som generelle retningslinjer i lignende saker, og nevnes hyppig i høyesterettsdommer vedrørende denne type saker.

1.2.2.1 Klassifisering etter nasjonal rett

Det første kriteriet er hvordan lovbruddet er klassifisert av nasjonal rett, og omhandles i avsnitt 82:

“In this connection, it is first necessary to know whether the provision(s) defining the offence charged belong, according to the legal system of the respondent State, to criminal law, disciplinary law or both concurrently”

Det vil ikke være av avgjørende betydning om nasjonal rett klassifiserer det som en administrativ avgjørelse, men det vil bli lagt vekt på hvis nasjonal rett klassifiserer det som en straffesak. Det finnes imidlertid eksempler på at EMD ikke finner at det foreligger en straffeanklage, selv om det gjør det etter nasjonal rett.

En sak fra 1984, Öztürk vs. Germany¹⁵, trekkes ofte frem som eksempel på at det ikke er avgjørende hva nasjonal rett sier. Her sies det i avsnitt 50:

“...what the Court must determine is whether or not the "regulatory offence" committed by the applicant was a "criminal" one within the meaning of that Article (art. 6).”

¹⁴ Case of Engel vs. The Netherlands Appl. No. 5100/71

¹⁵ Case of Öztürk vs. Germany Appl. No. 8544/79

Her gjøres det klart at det avgjørende er hvorvidt det må anses som en straffereaksjon innenfor meningen av EMK art. 6.

I samme dom trekkes det frem at lignende forseelser faller inn under strafferettens område i de fleste andre stater, og det ble tillagt en viss vekt.

1.2.2.2 Karakteren av lovbruddet

Videre i avsnitt 50 av Engel finner vi det neste kriteriet, selve karakteren av lovbruddet;

“The very nature of the offence is a factor of greater import”.

Også her gir Öztürk noen gode retningslinjer for hva som ligger i dette. Det vil være av betydning hvorvidt det er en regel som retter seg mot samtlige borgere, eller om det er noe som retter seg mot en særskilt gruppe med en spesiell status. Om dette sies det i dommen i avsnitt 53:

“It is a rule that is directed, not towards a given group possessing a special status - in the manner, for example, of disciplinary law -, but towards all citizens in their capacity as road-users; it prescribes conduct of a certain kind and makes the resultant requirement subject to a sanction that is punitive.”

Videre vil det være av ganske opplagt betydning hva som er formålet med sanksjonen. Er det å avstraffe og avskrekke, vil det helle mot å klassifisere det som straff. Dette behandles også, og blir lagt vekt på i Öztürk, også her i avsnitt 53;

“Indeed, the sanction ...seeks to punish as well as to deter”

1.2.2.3 Sanksjonens innhold og alvorlighet

Til slutt, også i det samme avsnittet i Engel, finner vi at det skal tas hensyn til sanksjonens innhold og alvorlighet for det aktuelle lovbruddet;

“...the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring...”

I Engel ble dette avgjørende. To av de fem tiltalte ble ilagt svært korte eller begrensede frihetsberøvelser, og domstolen kom frem til at dette ikke var en alvorlig nok sanksjon til å kalle det straff. De tre andre ble ilagt flere måneders frihetsberøvelse, og dette var ifølge domstolen alvorlig nok til at det falt under straffebegrepet i EMK art.6.

1.2.3 Konsekvenser for tilleggsskatten?

Som vi ser av ovenstående kapitler, er det en rekke forhold ved EMK som kan ha innvirkning på tilleggsskattereglene i Norge. I dette avsnittet vil jeg kort nevne de mest aktuelle. De ulike problemstillingene vil deretter bli behandlet senere i avhandlingen.

Som nevnt vil det såkalte dobbeltstraffforbudet i EMK være sentralt i forhold til tilleggsskattereglene.

Alle rettssikkerhetsgarantiene som oppstilles i EMK art. 6 vil i prinsippet gjelde vedrørende tilleggsskatt, men som vi etter hvert vil se, modifiseres dette på noen områder.

I konvensjonens Art. 6 nr.1, oppstilles det bl.a. et krav om at avgjørelsen må avgjøres innen rimelig tid, og det vil skape problemer i en del saker vedrørende tilleggsskatt, da den administrative behandlingen av denne ofte tar meget lang tid.

Videre er det nedfelt et krav om rettferdig rettergang, ”fair trial”. I dette ligger det implisitt et krav om tilgang til domstolene. Også et vern mot selvinkriminering står sentralt i denne bestemmelsen. Det er ikke uttrykkelig nevnt, men følger av festnet praksis etter EMDs behandling av denne artikkelen.

Også den såkalte uskyldspresumpsjonen som er nedfelt i EMK art. 6 nr. 2 vil reise relevante problemstillinger relatert til tilleggsskatt.

EMK art 6 nr. 3 oppstiller visse minimumsrettigheter i straffesaker, og også her finner vi flere ting som er relevant i forbindelse med tilleggsskatten. Det vil først og fremst være retten til å bli underrettet om straffesiktelsen og å få tid til å forberede sitt forsvar som vil kunne få konsekvenser for tilleggsskatteregelen i Norge.

Det følger av konvensjonens ordlyd at en straffeanklage skal avgjøres av en domstol. I Den forbindelse reiser det seg spørsmål om tilleggsskatt kan ilegges administrativt i første omgang, eller om det må rett til domstolsapparatet.

Foreløpig har vi sett på eventuelle konsekvenser av rettssikkerhetsgarantier som følger direkte av EMK. Et annet spørsmål som følger i kjølvannet av dette, er hvilken betydning rettssikkerhetsbeskyttelsesreglene som gjelder i norsk strafferett vil kunne få anvendelse på tilleggsskattereglene. En videre konsekvens av det vil være hvorvidt dette skaper skjevheter i forhold til andre typer saker på skatterettens område, som er beslektet med tilleggsskatt, men ikke nyter de samme "rettighetene" som strafferelativiseringen av tilleggsskatt har medført.

I forbindelse med reglene rundt bevisføring, bevisavskjæring og bevisets styrke, har det vært en viss, om enn noe treg, utvikling i norsk rettspraksis de siste årene. Dette vil bli nærmere behandlet i avsnitt 3.4

2 Tilleggsskatt i forhold til dobbeltstraffforbudet i EMK

I det følgende avsnittet vil jeg ta for meg utviklingen i norsk rett vedrørende tilleggsskatten og forbudet mot dobbeltstraff i EMK.

2.1 Utgangspunktet

Det oppstilles i EMK protokoll 4 art.7 et generelt forbud mot dobbeltstraff. I dette ligger enkelt sagt at ingen skal bli straffeforfulgt flere ganger for den samme forseelsen. I den forbindelse er det av avgjørende betydning å avgjøre hvorvidt tilleggsskatt er som straff å regne etter EMK art. 6. Dette vil bli gått nærmere inn på nedenfor.

2.2 Sentrale avgjørelser i norsk rett og EMD

Spørsmålet har vært oppe i flere norske høyesterettsdommer, og en mengde avgjørelser i EMD om tilnærmet like forhold. I det følgende skal jeg ta for meg de viktigste og se litt på begrunnelsen for utfallet av disse. Dommene er også sentrale i forhold til en del andre problemstillinger som oppstår rundt tilleggsskatten, og vil bli referert til under behandlingen av disse.

2.2.1 Bendenoun

Bendenoun-dommen¹⁶ er en hyppig referert dom i forbindelse med tilleggsskatteproblematikken i norsk rett.

Bendenoun var en fransk mynthalder, som havnet i klammeri med franske skattemyndigheter. Han ble ilagt straffeskatt på 100%, den høyeste satsen, som gjaldt for de tilfeller hvor skattyter hadde gjort seg skyldig i svikaktig atferd. Domstolen kom til at sanksjonen var å anse som straff, og at EMK art.6 kom til anvendelse, selv om den i dette konkrete tilfellet ikke var krenket.

Domstolen argumenterer overbevisende for at dette må sies å falle inn under straffebegrepet, og sier i avsnitt 47:

¹⁶ Case of Bendenoun vs. France Appl. No. 12547/86

"... That provision covers all citizens in their capacity as taxpayers, and not a given group with a particular status. It lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance.

Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter reoffending.

Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive.

Lastly, in the instant case the surcharges were very substantial,(...) and if he failed to pay, he was liable to be committed to prison by the criminal courts"

Domstolen la som vi ser i første rekke vekt på at sanksjonen gjaldt alle franske borgere i kapasitet av skattebetalere, og at hensikten med sanksjonene først og fremst var en straff for den anklagede, med mål om å avskrekke andre fra å gjøre lignende ting. Det ble også lagt vekt på at det i denne sammenheng var snakk om et relativt høyt beløp. Den franske stat anførte at straffeskatten var en administrativ sanksjon, og at EMK derfor ikke kunne få anvendelse. Domstolen tok ikke hensyn til dette på bakgrunn av prinsippet om at konvensjonen skal tolkes autonomt.

Saken gjelder franske straffeskattregler, og de skiller seg naturlig nok noe fra norske, især med tanke på den høye prosentsetningen. Likevel er prinsippene såpass like at dommen har hatt stor gjennomslagskraft ved norske domstoler, og Høyesterett har lagt betydelig vekt på vurderingene EMD har foretatt i forhold til om det var snakk om en straffesiktelse eller ikke.

2.2.2 Plenumsdom 2000

Bøhlerdommen¹⁷ er den første i en rekke av plenumsavgjørelser som ble avsagt i Høyesterett på begynnelsen av 2000-tallet.

¹⁷ Rt. 2000 s. 996

Det sentrale i denne sammenheng er problemstillingen hvorvidt tilleggsskatt må sies å være straff, "criminal charge" etter EMK art. 6, og at man dermed nyter beskyttelse av EMK art. 6 nr. 1 sitt påbud om at en straffesiktelse skal behandles innen rimelig tid. I denne saken var det i utgangspunktet snakk om forhøyet tilleggsskatt, på 60 %. Saksbehandlingstiden for de to aktuelle ligningene var 11 og 8 år.

Retten er her ikke i tvil om at ilegging av forhøyd tilleggsskatt er straff etter EMK art.6, og viser i den forbindelse til at vår karakteristikkk av tilleggsskatt som en administrativ forføyning ikke har noen reell betydning i denne sammenheng, da konvensjonen skal tolkes autonomt av konvensjonspartene. Det vises også til Engel-kriteriene, nærmere bestemt overtredelsens karakter, og sanksjonens innhold og alvor. Det vises til at gjerningsbeskrivelsen var lik for straff og ileggelse av tilleggsskatt, og at tilleggsskattens innhold ikke skilte seg vesentlig fra en straffereaksjon, med unntak av det ikke var mulighet for subsidiær fengselstraff.

Høyesterett viser også til at forarbeidene til en lovendring som kom i 1986 viser at forhøyd tilleggsskatt ble innført delvis på grunn av kapasitetsproblemer ved ordinær straffeforfølgning.¹⁸ Det det siktes til her er nok følgende uttalelser i proposisjonen;

"Departementet antar at en maksimumssats på 60 pst. vil sikre en tilstrekkelig administrativ reaksjon i de saker som politi og påtalemyndighet ikke har kapasitet til å behandle.", på side 2, og

"Departementet mener at utviklingen i tiden etter ligningslovens vedtakelse, med fortsatt stigning i andre typer lovovertridelser, viser at det er nødvendig at ligningsmyndighetene fortsatt selv endelig avgjør en betydelig andel overtridelser av skattelovgivningen. Det er da nødvendig at ligningsmyndighetene har hensiktsmessige reaksjonsmidler til rådighet." på side 3.

Dette viser at sanksjonen har klare likhetstrekk med straff.

¹⁸ Ot.prp.nr.55 (1985-86) s. 3

Det knyttes også noen bemerkninger til hvorvidt EMK art.6 nr.1 får anvendelse på ordinær tilleggsatt, og den nedsatte varianten. Førstvoterende går i et obiter dictum langt i å antyde at det ikke er tilfelle, med begrunnelsen at ordinær tilleggsatt ilegges på nærmest objektivt grunnlag, og at formålene er andre. Det erstatningsrettslige står her sterkere enn tilfellet er for den forhøyede tilleggsatt.

Retten går også inn på forbudet mot dobbeltstraff i EMK protokoll 7 art. 4. Som et obiter dictum hevder førstvoterende at denne bestemmelsen ikke er til hinder for at straffesak reises i etterkant av at en administrativ sanksjon er blitt ilagt, selv om denne er å anse som straff etter EMK art. 6. Se for øvrig om dette i punkt 2.2.3 vedrørende dobbeltstraff. Høyesterett uttaler på siste side;

”Dersom EMK Protokoll 7 artikkel 4 må forstås slik at den inneholder et absolutt forbud mot illeggelse av etterfølgende reaksjoner som må anses som straff etter artikkel 6 nr. 1, vil rettskraftig dom i straffesak kunne stenge for senere illeggelse av forhøyd tilleggsatt for samme straffbare handling.”

Det tas ikke stilling til dette spørsmålet i denne dommen, fordi man har kommet frem til et resultat på annet grunnlag.

Som en oppsummering kan vi si at Høyesterett kommer frem til at forhøyd tilleggsatt er som straff å regne etter EMK. Det såkalte rekkefølgeprinsippet blir slått fast i et obiter dictum; altså at straffesak vil sperre for senere illeggelse av tilleggsatt, men ikke motsatt.

2.2.3 Dobbeltstraff I

I dobbeltstraff I-saken¹⁹ dreier det seg om EMK protokoll 7 art.4 verner mot strafferettslig forfølgning av et forhold det allerede er ilagt forhøyd tilleggsatt for. Saken omhandlet to ledere i et norsk selskap, som hadde hatt gevinst på opsjoner i morselskapet uten å oppgi disse til ligningsmyndighetene. De ble ilagt 60 % tilleggsatt, og klaget på ligningen.

¹⁹ Rt. 2002 s. 557

Under klagebehandlingen ble begge siktet for den samme overtredelsen, og reagerte sporenstreks med å trekke tilbake klagen, med det formål å få tilleggsskattesaken endelig avgjort, og eventuelt få beskyttelse av EMKs forbud mot dobbeltstraff. Kjennelsen blir avsagt med dissens 8-5. Flertallet finner at muligheten til strafferettslig forfølgning ikke er til stede. Det ble lagt vekt på at gjerningsbeskrivelsen for ileggelse av forhøyd tilleggsskatt etter Lignl §§ 10-2 og 10-4 er like de man finner i bestemmelsen om straff i § 12-1 nr. 1 litra a.

Her går man altså bort fra obiter dictumet i plenumsdom 2000 som sa at ilagt tilleggsskatt ikke sperrer for etterfølgende straffesak.

2.2.4 Dobbeltstraff II

I dobbeltstraff II-saken²⁰ er spørsmålet om en rettskraftig straffedom var til hinder for ileggelse av forhøyd tilleggsskatt for de samme årene som var omfattet av straffesaken. Dommen er enstemmig. Førstvoterende slår fast at det ikke får noen betydning at vedtak om tilleggsskatt er fattet i første instans på et tidligere tidspunkt enn dommen ble rettskraftig. Det slås også fast at det dreier seg om det samme straffbare forhold. A slipper etter dette å betale tilleggsskatt.

2.2.5 Sundtsaken

I Sundtsaken²¹ kommer det på spissen hvorvidt ordinær tilleggsskatt, som det her er snakk om, faller in under ”criminal charge” begrepet. Førstvoterende går inn på Engelkriteriene, først og fremst at karakteren av lovbruddet tilsier at det er en straffereaksjon. Det vises også til bendenoudommen, og Høyesteretts flertall konkluderer med at også ordinær tilleggsskatt går inn under ”criminal charge” begrepet i EMK. Det uttales i den forbindelse

²⁰ Rt. 2002 s. 497

²¹ Rt. 2002 s. 509

”Saka her må avgjerast etter ei totalvurdering ut frå det andre og det tredje kriteriet slik desse er utvikla av EMD. Karakteren av lovbrotet talar etter mitt syn med ei viss vekt for at det er tale om ei straffeskuldning i den meininga EMK artikkel 6 nr. 1 nyttar omgrepet. Ikkje minst må den nære samanhengen med forhøgd tilleggsskatt og med vanleg straff som har same objektive gjerningsinnhald, her vere tungtvegande. I og med at tilleggsskatten kan føre til ei stor økonomisk utteljing, må det også kunne seiast at det momentet som går på sanksjonen i seg sjølv peikar i same retninga. Det kan ikkje vere avgjerande at det ikkje er høve til fengsel, heller ikkje subsidiært ved manglande betaling av tilleggsskatten. Konklusjonen på mi vurdering er at bruk av ordinær tilleggsskatt fell inn under verkeområdet for EMK artikkel 6 nr. 1.”

Mindretallet la mer vekt på effektiviteten i ligningsforvaltningen, og trekker frem at konsekvensene ved at ordinær tilleggsskatt anses som straff vil være meget i stor i forhold til den forhøyede. Som et eksempel opplyser de om at det i 1999 ble ilagt ordinær tilleggsskatt i 25.000 saker, mot ca 900 saker om forhøyd tilleggsskatt. Mindretallet er bekymret for konsekvensene dette vil medføre, og uttaler på side 529:

”De vesentligste virkningene av å se tilleggsskatten som en « criminal charge », er antakelig at reglene om avskjæring i domstolene av opplysninger som skattyter har forsømt å gi under ligningsbehandlingen, ikke kan anvendes, og at skattyter kan nekte å gi opplysninger til ligningsmyndighetene under henvisning til retten til å hindre selvinkriminering. Skattyter vil også ha de rettigheter som fremgår av EMK artikkel 6 nr. 3; av reell betydning er først og fremst kravet på rettshjelp, eventuelt på det offentliges regning. Et vesentlig, men uoversiktlig spørsmål vil være hvilke konsekvenser dette, eventuelt på noe lengre sikt, vil ha for den ordinære ligningsbehandling. Etter alt å dømme vil det kunne bli en « smittevirkning » som innebærer at rettigheter skattyter har for tilleggsskattens vedkommende, vil kunne komme ham til gode også ved ligningen. Hensynet til lik behandling av skattyterne vil da kunne tilsa at dette må gjelde ved ligningsbehandling der det ikke er tale om å ilegge tilleggsskatt. I forhold til någjeldende regler vil for øvrig en ytterligere virkning av å anse ordinær tilleggsskatt som « criminal charge » kunne

bli at dobbeltstraffforbudet i Protokoll 7 artikkel 4 hindrer bruk av ordinær tilleggs katt ved siden av straff selv ved de groveste skattunndragelser, jf. Høyesteretts dom av 3. mai 2002 i sak nr. 2001/1527”

Mindretallet konkluderer med at spørsmålet må anses tvilsomt. I etterpåklokskaps oppklarende lys kan vi vel si at mindretallet var inne på noe, når de er bekymret for hvilke konsekvenser dette medfører på sikt for skattesaker.

Som vi ser ut fra de ovennevnte høyesterettsavgjørelser, er det etter dette klart at både den forhøyede og den ordinære tilleggs katten er som straff å regne etter EMK, og det ikke er anledning til straffeforfølging i saker hvor det er ilagt tilleggs katt, og motsatt.

2.2.6 Nyere utvikling

En svensk sak om tilleggs katt og straff, rosenquistsaken²², var oppe for EMD sitt storkammer den 14. september 2004. Saksforholdet gjaldt at Nils-Inge Rosenquist ikke hadde levert selvangivelse for 1991, og ble skjønnsignet og ilagt tilleggs katt. Senere ble han tiltalt og dømt for skattesvik. EMD avviste saken med begrunnelsen at straff og tilleggs katt ikke ble ilagt for den samme straffbare handlingen. Det ble lagt vekt på at tilleggs katten blir ilagt etter objektive kriterier, og ikke krever noen form for subjektiv skyld. I straffesaken var subjektiv skyld fremtredende.

” In other words, culpable intent or gross neglect, which was not a condition for a tax surcharge, was an essential condition for criminal conviction for (aggravated) tax fraud under section 2 and 4 of the Tax Offences Act. It served not only a deterrent but also a penal purpose”

²² Case of Rosenquist vs. Sweden Appl. No. 60619/00

I dom avsagt ved Oslo Tingrett 17. januar 2006²³, blir rosenquistsaken i stor grad utslagsgivende for resultatet. A er tiltalt for en rekke overtredelser. Forsvarer påstår saken avvist for deler av tiltalepunktene for årene 1996-2001, da tiltalte er ilagt 30 % tilleggsskatt for disse årene. Tingretten viser til Rosenquistsaken, og uttaler i den forbindelse

”Tingretten har den oppfatning at den norske tilleggsskatten på 30 prosent og de norske straffebestemmelsene, på alle punkter som EMD i Rosenquistsaken anså som vesentlige, er så like det svenske systemet, at dersom tiltalte straffes etter tiltalen, vil EMD akseptere det. Det vises til ligningsloven § 10-2 jf nr I og § 10-4 nr. 1 første punktum hvoretter slik tilleggsskatt ilegges uten hensyn til subjektiv skyld, og § 10-3 bokstav b om subjektive unnskyldningsgrunner. De formålsbetraktninger EMD i Rosenquistsaken anstilte på henholdsvis tilleggsskatt og straff, må antas å tilsvare forholdet i norsk rett, jf. For eksempel det som er uttalt i Rt. 2002 557 på annen halvdel av side 564”

Tingretten uttaler videre at de:

”...antar at Høyesterett vil gå tilbake på sin uttalelse i Rt. 2004 645 avsnitt 8, og legge seg på det standpunkt som er kommet frem i Rosenquistavgjørelsen. Særlig gjelder dette fordi uttalelsen ikke har vært bestemmende for noen avgjørelse av høyesterett.”

Saken ble anket direkte til Høyesterett, som avgjorde den i plenum²⁴. Høyesterett kom til samme resultat som tingretten, under dissens 14-1, på bakgrunn av at sakene ikke gjaldt de samme straffbare forhold, slik som også var forholdet i Rosenquistsaken.

²³ Utv.. 2006 s 592

²⁴ Rt. 2006 s. 1409

3 Andre konsekvenser av at tilleggsskatt anses som straff etter EMK art.6.

Etter plenumsdommene i 2000 og 2002, ble det ansett å være på det rene at tilleggsskatt må anses som straff etter EMK. Det var først og fremst i relasjon til forbudet mot dobbeltstraff dette opprinnelig kom opp, men all den tid det anses som straff, vil ”tiltalt” nyte beskyttelse av de andre rettssikkerhetsgarantiene som følger av EMK. Jeg vil i denne delen av avhandlingen komme inn på noen av disse temaene.

3.1 Fra hvilket tidspunkt inntre vernet?

Det vil være av stor praktisk betydning når disse rettighetene inntre. Et naturlig skjæringspunkt er det tidspunktet man må anses for å være siktet i konvensjonens forstand. Nok en gang gjelder prinsippet om at begrepet må tolkes autonomt, og nasjonale begreper som tiltale og formelle siktelsener er uten betydning i den forstand at det faktisk at man ikke er tiltalt etter nasjonal rett ikke medfører at rettighetene ikke har trådd i kraft. Er man derimot tiltalt etter nasjonal rett, vil som regel dette være utslagsgivende.

I plenumsdom 2000 er problemet oppe til drøfting i forbindelse med når ”rimelig tid” fristen begynte å løpe. Her antok Høyesterett at varsel om tilleggsskatt var den utslagsgivende straffeanklagen. Det var imidlertid ikke ansett som nok i seg selv, men bakenforliggende hensyn, bl.a. at han tidligere hadde vært domfelt for noen av overtredelsene, ble sammen med brevet som inneholdt varselet ansett som nok til at han måtte anses som siktet i konvensjonens forstand.

Hva gjelder praksis fra EMD bør det nevnes at det i *Neumeister vs. Austria*²⁵ fremheves at charged-begrepet må forstås ”within the meaning of the convention”, og dette er et prinsipp som ofte blir gjentatt i EMDs avgjørelser.

²⁵ Case of Neumeister vs. Austria Appl. No. 1936/63 avsnitt 18

Jørgen Aall belyser problemstillingen i verket ”Rettergang og menneskerettigheter”²⁶. Han fremhever bl.a. Deweer vs. Belgium²⁷ som et sentralt tolkningsbidrag. Her sies det i avsnitt 44:

”The prominent place held in a democratic society by the right to a fair trial...prompts the court to prefer a ”substantive” rather than a ”formal” concept of the ”charge” contemplated by Article 6(1).”

Med dette legges det føringer på konvensjonsorganene i den forstand at det forventes en inngående prøving av om personen må anses som anklaget. Dette med bakgrunn i den viktige stillingen retten ril rettferdig rettergang har i et demokratisk samfunn.

I Deewer var det ikke tatt ut noen formell tiltale eller siktelse, eller noen underretning til anklagede om at ville bli gjenstand for en straffeforølgning. Likevel kom EMD til at han var å anse som tiltalt, og henviste til en hyppig brukt formulering; ”the situation of the suspect has been substantially affected”. Vi ser av dette at hvor inngripende anklagedes situasjon er påvirket p.g.a. etterforskningen er av sentral betydning for hvorvidt vedkommende skal anses som siktet etter konvensjonen.

Aall konkluderer på side 108 med følgende påstand:

”På bakgrunn av praksis kan det hevdes at terskelen for inntreden av artikkel 6-rettigheter ikke har vært høy”

3.2 Innen rimelig tid

Det følger av EMK art. 6 nr.1 at man har krav på en rettferdig rettergang inne rimelig tid, ”reasonable time”. Som en følge av at tilleggsskatt er straff, vil dette også måtte gjelde på saker om tilleggsskatt.

²⁶ Aall, Jørgen, Rettergang og menneskerettigheter, 1995

²⁷ Case of Deweer vs. Belgium Appl. No. 6903/75

Hva gjelder praksis vedrørende dette temaet fra EMD, kan trekkes frem en sak fra 1998; *Hozee vs. Nederland*²⁸, som et tilfeldig valgt eksempel. Her går man inn på hva som skal til for at det vil dreie seg om urimelig tid. Jeg skal ikke gå inn på hva som konkret er relevant i denne saken, men retten sier i generelle vendinger i avsnitt 50:

“The Court notes that the reasonableness of the length of the impugned proceedings must be assessed in the light of the particular circumstances of the case and with regard to the criteria laid down in its case-law, in particular the complexity of the case, and the conduct of the applicant and of the relevant authorities”

Denne formuleringen går igjen i en rekke avgjørelser fra EMD omhandlende slike saker.

Ut fra dette kan vi trekke at man må ta stilling til omstendighetene i den aktuelle sak, herunder hvor komplisert saken er og oppførselen til tiltalte og de relevante myndighetene. Det vil altså være av betydning om tiltalte har bidratt til å forlenge behandlingen, ved å ”trenere” saken på forskjellige måter.

Å finne noen klare retningslinjer utover dette for hva som må anses for urimelig tid etter EMDs syn, er vanskelig. Det er et stort antall saker, og saksforholdene er svært forskjellige, og resultatene tilsvarende. Etter omstendighetene kan 2 år være urimelig lang tid, mens 10 år kan være innenfor grensene.

Problemstillingen var oppe i en kjennelse fra Høyesterett fra 2004²⁹. En del av saken dreide seg om erstatning etter for lang saksbehandlingstid, og dermed brudd på EMK art.6 nr1 om avgjørelse inne rimelig tid. Høyesterett viser til *Hozee*, og gjør det klart at det må foretas en konkret avveining i hvert enkelt tilfelle. Saken det her dreier seg om, varte i over ti år, og Høyesterett uttaler i den forbindelse i avsnitt 76:

²⁸ Case of *Hozee vs. The Netherlands* Appl. No. 81/1997/865/1076

²⁹ Rt. 2004 s. 1868

”Samlet varte den i 10 år og 1 måned. Dette er etter mitt syn så lang tid at tidsforløpet krever en særskilt forklaring”

Som vi ser er ikke det faktum at det har gått så vidt lang tid som ti år, i seg selv nok til at kravet om urimelig tid er oppfylt, etter Høyesteretts mening. Førstvoterende følger opp med en redegjørelse for saksgangen, som har tatt så lang tid delvis på grunn av at man har avventet prinsippavgjørelser fra Høyesterett, og konkluderer med at det ikke er noe som tilsier en så lang saksgang, og at tiltalte ikke er å bebreide.

Det er vanskelig å trekke noe generelt ut av denne avgjørelsen, men vi ser i hvert fall at Høyesterett stille noenlunde strenge krav til tidsbruken.

Også i Bøhlerdommen³⁰ kommer dette spørsmålet opp. Her gjaldt det saksbehandlingstiden for to forskjellige ligninger, som var på henholdsvis 8 og 11 år. Høyesterett kommer her frem til at kravet om behandling innen rimelig tid ikke er overholdt. Også her er det vanskelig å trekke noen generelle slutninger, men Høyesterett går igjen inn på at det må legges vekt på de forskjellige parters opptreden i saksgangen.

Da det på grunn av til dels store forskjeller i saksfaktum mellom de forskjellige sakene som er oppe for EMD, og også naturlig nok store forskjeller i sakene fra EMD og norsk rettsvesen, vil det i praksis være liten hjelp for norske domstoler å hente fra europeisk praksis. Det vil da i stor grad være opp til norske domstoler å ”lage retningslinjer” for hvor denne grensen skal gå. Likevel vil det selvfølgelig gå en grense også her, og det kan godt tenkes at brudd på EMKs krav om behandling innen rimelig tid foreligger selv om norske domstoler ikke kommer til det resultatet.

³⁰ Rt. 2000 s. 996

3.3 Uskyldspresumpsjonen

Uskyldspresumpsjonen finner vi eksplisitt uttrykt i EMK art. 6 nr. 2-2. Det innebærer at alle skal antas uskyldig inntil det motsatte er bevist. I Barberà m.fl. vs. Spain³¹, kommer EMD med en generell beskrivelse av hva som ligger i uskyldspresumpsjonen i EMK art. 6 nr. 2. I avsnitt 77 står det å lese:

“Paragraph 2 (art. 6-2) embodies the principle of the presumption of innocence. It requires, inter alia, that when carrying out their duties, the members of a court should not start with the preconceived idea that the accused has committed the offence charged; the burden of proof is on the prosecution, and any doubt should benefit the accused. It also follows that it is for the prosecution to inform the accused of the case that will be made against him, so that he may prepare and present his defence accordingly, and to adduce evidence sufficient to convict him.”

Som vi ser skal dommerne ikke starte med presumpsjonen om at tiltalte er skyldig, og aktoratet har bevisbyrden. Tiltalte skal også informeres om saken mot ham, slik at han kan forberede seg tilsvarende.

Høyesterett behandler temaet til en viss grad i en dom fra 2006³². De går også inn på i hvilken grad et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon gjør seg gjeldende.

I denne dommen er det sentrale temaet, i hvert fall i relasjon til denne avhandlingen, hvorvidt man skal benytte det såkalte brutto- eller nettoprinsippet ved fastsettelsen av tilleggsskatt i forbindelse med en tidfestningsfeil. Skattyterne i denne saken hadde unnlatt å

³¹ Case of Barberà, Messegué and Jabardo vs. Spain Appl. No 10590/83

³² Rt. 2006 s. 333

oppgi et tilleggsvederlag de hadde fått i forbindelse med aksjesalg i det aktuelle års ligning. Spørsmålet var således om tilleggs-skatten skulle beregnes etter den skatt de skulle ha betalt for tilleggsvederlaget i 2001(bruttometoden), eller av den fortjenesten de eventuelt ville hatt ved at den ble beskattet for det neste året(nettometoden). Man legger her tilsynelatende til grunn at skattyterne ville oppgi beløpet på neste års ligning. I kroner og øre er det på det rene at forskjellen ville blitt meget stor, da det dreide seg om et beløp på 40 millioner, hvis skattefordeler ved ikke å oppgi det isolert sett, åpenbart ville blitt store, mens fordelene ved å først oppgi de året etter, ville blitt marginale i forhold.

Problemstillingen vedrørende brutto eller nettometoden har vært oppe til behandling tidligere, og Høyesterett går inn på tidligere avgjørelser for å få på det rene gjeldende rettstilstand vedrørende dette.

Høyesterett henviser til Bøhn-dommen³³, hvor førstvoterende på side 1287 uttaler

”...Jeg finner det vanskelig å oppfatte lovbestemmelsen på annen måte enn at hvert års ligning må vurderes for seg. En annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere. Noe rettslig grunnlag for å særbehandle tilfelle hvor skattyteren rent faktisk har foretatt en inntektsføring i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan jeg ikke se foreligger.”

Dette ble etter dette fast ligningspraksis, og er også nedfelt i Lignings-ABC 2005 s. 1110.

Videre henviser høyesterett til en av plenumsdommene, og sier om dette i avsnitt 58:

”I plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 konkluderte flertallet i Høyesterett med at ordinær tilleggs-skatt etter ligningsloven § 10-2 er å anse som straff - criminal charge - etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon står da sentralt.”

³³ Rt. 1995 s. 1278

I det påfølgende avsnittet følger de opp med å si at bruttometoden etter dette lett vil kunne bli en uforholdsmessig reaksjon, vel og merke der det er tale om en reel tidfestingsfeil, og ikke skattesvik. For skattesvik vil det formodentlig forholde seg annerledes.

Det antydes også i avsnitt 64 at om man velger bruttometoden ut fra et effektivitetshensyn, vil man kunne komme på kant med uskyldspresumpsjonen i EMK art. 6 nr. 2. Noen nærmere forklaring på dette utsagnet kommer ikke Høyesterett med i denne sammenhengen. Det er nærliggende å anta at det Høyesterett legger i dette, er at ved å kategorisk velge den meget strenge sanksjonsformen bruttometoden etter omstendighetene vil utgjøre, helt uten vurdering av subjektiv skyld, tar man det for gitt at anklagede er ”skyldig” i bevisst skattesvik.

Videre i avsnitt 65 sies det at det legges stor vekt på at tilleggsskatt er å anse som straff etter praksis i EMD og høyesterett. På bakgrunn av dette kommer Høyesterett frem til at :

”...tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden”

Avgjørelsen er kritisert i artikkelen ”Den Europeiske menneskerettsdomstol vår øverste straffutmålingsinstans? En kommentar til RT.2006 side 333” av Ola Rambjør Heide³⁴. Hans hovedankepunkt synes å være at man ikke kan finne noen klare holdepunkter for at det, som Høyesterett hevder, kan utledes et krav om forholdsmessighet mellom handlingen og reaksjonen på bakgrunn av det faktum at tilleggsskatt anses som straff etter EMK.

Videre angriper han bruken av uskyldspresumpsjonen i Høyesteretts argumentering, på bakgrunn av at den ikke har noe å gjøre med utmålingen av tilleggsskatten å gjøre. Dette kan man for så vidt gi ham rett i, da det ikke er noen direkte sammenheng mellom skyld og hvilken metode man benytter. Likevel kan man vel hevde at ved å velge den strengeste sanksjonsformen, all den tid man må velge en metode, øker den pønale karakteren. Uskyldspresumpsjonen vil man kunne komme på kant med i og med at tilleggsskatt regnes som straff, men man kommer altså, etter Høyesteretts mening, på kant med den i større grad ved konsekvent bruk av bruttometoden.

³⁴ Lov og Rett 2007 Nr.09

At selve det materielle resultatet i saken er rettferdig, isolert sett, kan det vel neppe herske særlig tvil om. Og den konsekvente bruken av bruttometoden i denne typen saker, som var vanlig tidligere, har også vært gjenstand for en god del kritikk, uavhengig av menneskerettighetene. Det kan imidlertid være grunn til å stille spørsmålstegn ved Høyesteretts argumentering, for det utrenede øye kan det virke som en litt ad hoc preget avgjørelse. Et så rettferdig resultat som mulig er alltid å foretrekke, og det kan her synes som at Høyesterett bøter på en svakhet i systemet ved å ”presse” saken inn i en menneskerettighetskontekst.

Man vil her få en situasjon hvor valget av metode vil bero på en vurdering av hvorvidt det dreier seg om en unnskyldelig feil, eller bevisst spekulering, og hvorvidt resultatet fremstår som en uforholdsmessig reaksjon i forhold til hva som er gjort. Dette er vanskelig å få klarhet i, og kan nok føre til noen urimelige resultater.

3.4 Varierende bevisregler

Som en konsekvens av at tilleggsskatt er straff etter EMK, har det oppstått visse problemstillinger i forbindelse med bevisbehandlingen i skattesaker. Disse vil bli gjort rede for i det følgende.

3.4.1 straffeprosess

I norsk straffeprosess opererer vi med et prinsipp om at enhver tvil skal komme tiltalte til gode. Videre er det påtalemyndigheten som har bevisbyrden. Bakgrunnen for dette er at man tradisjonelt har sett på det som viktig at tiltalte i en straffesak har gode rettssikkerhetsgarantier. I forbindelse med alle rettslige inngrep, vil det være ønskelig å treffe riktigst mulig avgjørelser med minst mulig ressursbruk. Det vil alltid være en avveining i forhold til effektivitet og ”rettferdighet”. Straff anses som en meget alvorlig

sanksjon, og man har derfor i norsk straffeprosess et krav om at det skal være bevist over enhver rimelig tvil at tiltalte er skyldig. Dette bidrar også til å skape tillit til rettssystemet. Bevisbyrdereglene er i all hovedsak uskrevne, og gjelder som sedvanerettslige prinsipper i norsk rett.

3.4.2 Sivilprosess

Vi har ingen alminnelig regel om beviskrav i sivilprosessen, de blir utledet i tilknytning til de enkelte bestemmelser, på bakgrunn rettspraksis, og i noen grad juridisk teori og såkalte reelle hensyn. I noen forhold gis det også egne lovbestemmelser vedrørende beviskrav.

3.4.3 Ligningsloven

Det finnes ingen bevisbyrderegler i ligningsloven, men i forbindelse til § 8-1 er det uttalt i forarbeidene at ligningsmyndighetene ”*må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige*”³⁵, som kan tas til inntekt for at man i utgangspunktet har med ”simpel sannsynlighetsovervekt” å gjøre, altså 51%.

Problemstillingen vil bli ytterligere behandlet i avsnitt 3.4.5.

3.4.4 Bevisavskjæring

Som et utgangspunkt har vi fri bevisførsel i Norge. Såkalt bevisavskjæring krever en klar hjemmel. Bevisavskjæring innebærer at nye opplysninger ikke kan fremmes etter at rettssaken er i gang.

3.4.4.1 Litt om bevisavskjæring i skatteretten

³⁵ Ot.prp.nr. 29 (1978-79) på s. 100

I Skattesaker har det utviklet seg en ulovfestet bevisavskjæringsregel, som gjelder opplysninger skattyter burde ha kommet med til ligningsmyndighetene under behandlingen der.

Jeg kommer i det følgende inn på noen avgjørelser i Høyesterett vedrørende bevisavskjæringsregelen på skatterettens område.

Dahle-saken³⁶ omhandler en sjømann som meldte flytting til USA, og således ble fritatt for den hjemmlige skatteplikten. Han tok senere hyre på skip, noe som gjenninfører skatteplikt til Norge. Han kom først i lagmannsretten med dokumentasjon om at han var bosatt og skattepliktig på Fillipinene. Dette ble sett bort fra av Høyesterett på bakgrunn av at han hadde kommet for sent med opplysningene

I denne saken uttaler førstvoterende følgende:

”Også ved avgjørelser av om lovbestemte vilkår for skatteplikt, rett til fradrag m.v. er til stede, må hovedregelen være at skattyteren er avskåret fra ved prøving av vedtakene å påberope seg nye faktiske opplysninger”

Denne avgjørelsen har blitt sett på som utslagsgivende for den ulovfestede bevisavskjæringsregelen i skatteretten.

I Agipdommen³⁷ går Høyesterett igjen inn på bevisavskjæringsreglene i skatteretten. Her knesettes det ”oppfordringsprinsipp”, som går ut på at det vil være relevant i behandlingen av om bevisene kan avskjæres, hvorvidt skattyter har blitt gitt en ”oppfordring” til å komme med disse tidligere. Det går ikke veldig konkret inn på hva disse oppfordringene skal bestå i, men det gjøres klart at det ikke nødvendigvis trenger å være en oppfordring i ordets rent språklige betydning. Det kan etter omstendighetene innfortolkes en slik oppfordring i det faktum at det vil være til skattyters eget beste å komme de relevante opplysningene på et tidligst mulig tidspunkt.

³⁶Rt. 1988 s. 539

³⁷ Rt. 2001 s. 1265

Vi ser av de ovenstående eksemplene at det har vært en tradisjon, i hvert fall i noen utstrekning, for å avskjære bevis i skattesaker.

3.4.4.2 Endrede regler vedrørende tilleggsskatt

I og med strafferelativiseringen av tilleggsskatten, er en av konsekvensene at bevisavskjæringsreglene slik de er blitt praktisert i tilleggsskattesaker kan komme på kant med rettssikkerhetsgarantier i norsk strafferett og EMK. På norsk strafferetts område praktiseres det som nevnt fri bevisførsel.

Denne problemstillingen kommer på spissen første gang i sundtsaken³⁸. Her gjelder det spørsmål om bevisføring i en sak om overprøving av ligningsvedtak. Byretten og lagmannsretten hadde nektet enkelte bevis ført. Spørsmålet er først og fremst om det dreier seg om en straffesiktelse etter EMK art. 6, og man således nyter beskyttelse av de rettssikkerhetsgarantier som følger av dette. Det er dissens 9-4 i saken. Førstvoterende, talsmann for flertallet, begynner med å gjøre det klart at skattesaker som hovedregel ikke faller inn under beskyttelsesområdet til EMK art. 6.

Flertallet konkluderer med at også ordinær tilleggsskatt er å regne som straff etter EMK, se avsnitt 2.2.4 i denne avhandlingen.

På bakgrunn av dette faller muligheten til bevisavskjæring bort for den delen som gjelder tilleggsskatt.

Etter dette blir det sentrale hvorvidt dette får noen konsekvenser for bevisavskjæringen vedrørende endringsligningen, og om denne ”står seg”. Om dette uttaler førstvoterende på side 522 nest siste avsnitt i dommen:

³⁸ Rt. 2002 s. 509

”Etter mitt syn kan dette ikkje føre til at omfanget av retten til bevisføring som gjeld ved prøving av straffeskuldingar etter artikkel 6, smittar over på prøvinga av endringslikninga.”

Førstvoterende argumenterer altså her for et system som vil gi forskjellige rettigheter avhengig av om det dreier seg om tilleggsskatt eller en skattesak av en annen karakter.

I en sak for Høyesterett fra 2004³⁹ om gjenopptakelse av en lagmannsrettsdom vedrørende overprøving av et vedtak i overligningsnemda på grunn av nye fremlagte bevis, blir dette standpunktet styrket. Vedtaket i overligningsnemda dreide seg om et vedtak om etterligning og tilleggsskatt, og de hadde stadfestet ligningsnemdas vedtak. Her vises det i relasjon til den delen som gjelder etterligningen, at slike saker ikke nyter beskyttelse av EMK art.6 på samme måte som tilleggsskatt, og det vises i den forbindelse til sundtsaken. Videre henvises det til ”oppfordringsprinsippet”⁴⁰, og det godgjøres i den forbindelse at A har hatt en oppfordring til å komme med opplysningene tidligere. Dermed blir ikke saken gjenopptatt hva gjelder etterligningen, med begrunnelse i bevisavskjæringsregelen.

Som en konsekvens av dette, står man etter dette i en situasjon hvor man vil ha fri bevisbedømmelse i relasjon til tilleggsskatten, mens man i relasjon til selve ligningen vil måtte kunne finne seg i å få sine bevis avskjært. Retten vil med andre ord kunne være nødt til å legge forskjellige faktum til grunn vedrørende noe som i utgangspunktet er det samme. Paradoksalt nok kan dette gi seg utslag i at en som bare har begått en liten glipp, vil stille svakere enn ”kjeltringen” som bevisst har forsøkt å lure systemet, og har blitt ilagt tilleggsskatt.

Man kan spørre seg om dette er en heldig situasjon. Det vil nok i hvert fall i beste fall fremstå som rart for ”mannen i gata”, selv om jurister nok i noe større grad er vant til slike løsninger. Det mest kjente eksempelet på tilsvarende situasjoner vil være Birgitte Tengs-saken, hvor den dreptes fetter blir dømt til å betale erstatning, men ikke blir dømt i

³⁹ Rt. 2004 s. 889

⁴⁰ Se ovenfor under ”agipdommen” i avsnitt 3.4.4.1

straffesaken. Dette har som kjent sitt utspring i forskjellige krav til sikkerheten rundt skyldspørsmålet i erstatningssaker og straffesaker. Denne saken skapte en del debatt i media, men mitt inntrykk er at jurister stort sett har forståelse for at systemet må være slik, selv om det i noen tilfeller kan gi seg litt rare utslag. Det har tross alt gode grunner for seg at tiltalte blir frikjent i straffesaker, med mindre han er skyldig hevet over enhver rimelig tvil, og at man noe lettere kan bli dømt til erstatning, da dette ikke antas å være en like inngripende sanksjon. Disse reglene er godt gjennomtenkte, og har vært praktisert i lang tid. I spørsmålet om forskjellige bevisregler i skattesaker forholder det seg annerledes, da det i større grad vil være basert på tilfeldigheter hvilke bevisregler som gjelder. Videre kommer dette som et resultat av et ”pålegg” fra EMK etter at de norske reglene er utformet, og det har ikke blitt hensyntatt i utformingen av disse.

Tilleggsskatteutvalget tar opp temaet, men foreslår ingen endringer⁴¹:

”Etter utvalgets syn kan det reises innvendinger mot slike regler om ulik adgang til bevisføring som kan ha den konsekvens at domstolene i samme sak legger forskjellig faktum til grunn for henholdsvis tilleggsskatten og den øvrige ligningen. Utvalget vil likevel ikke foreslå noen endring av reglene om avskjæring av nye opplysninger og nye bevis i forhold til den øvrige ligningen. En utvidet rett for skattyter til å fremlegge nye opplysninger med virkning for ligningen, vil kunne føre til en uthuling av opplysningsplikten etter ligningsloven. En ubegrenset adgang til å legge fram nye opplysninger med konsekvenser for ligningen, vil dessuten kunne føre til at domstolene langt på vei blir en overligningsinstans. I dette perspektiv er det utvalgets vurdering at den begrensede adgang for skattyter til å fremkomme med nye opplysninger i forhold til den øvrige ligningen, bør videreføres.”

Som vi ser av sitatet ovenfor, er tilleggsskatteutvalget ikke spesielt fornøyd med den gjeldende løsningen, men har ikke noe godt alternativ. De finner tydeligvis fordelene ved å

⁴¹ NOU 2003-7 pkt 13.4

praktisere en bevisavskjæringsregel i vanlige skattesaker som mer tungtveiende enn ulempen ved å ha et system med forskjellige løsninger avhengig av type sak.

Hva som er den ”riktige” løsningen her, er vanskelig å si. Bevisavskjæringsregelen har en del for seg på det område det her er snakk om, i og med at det er snakk om et enormt antall saker, og man har et sterkt behov for å ha et effektivt system. På den annen side gir det helt klart en dårlig signaleffekt at domstollen i visse tilfeller vil være nødt til å opprettholde forvaltningsavgjørelser som helt klart er gale materielt sett, bare fordi bevisene ikke kan hensyntas i den delen av saken.

Uten bevisavskjæringsregelen vil den svikaktige skattyter ha en mulighet til å gamble litt ved å unnlate å levere selvangivelse, holde tilbake enkelte opplysninger eller bevisst gi opplysninger som er ”litt på kanten”.

Som et eksempel på det siste, kan vi se til en nylig avsagt dom i Oslo Tingrett⁴². Saken gjaldt avskrivningsregler vedrørende en oljeinstallasjon i Venezuela, deleid av Statoil, som også var saksøker i saken. Saksøkte var Staten. Etter skatteloven §14-40 kan driftsmidler avskrives etter nærmere bestemte satser. Hvilke satser som benyttes avgjøres av hvilken kategori de faller inn under, og satsene varierer en god del, og vil gi store økonomiske utslag der det er snakk om høye summer i utgangspunktet. Statoil leverte i flere år in selvangivelse hvor installasjonen ble plassert i gruppe d, som ga 20 % avskrivning. Etter litt om og men, fattet overligningsnemda vedtak om at installasjonene skulle avskrives under gruppe h, som bare gav en 4 % avskrivning. Jeg går ikke inn på de tekniske detaljene her, men for retten ble det en avveining av hvorvidt installasjonen var nærmest å falle inn under gruppe d eller h, og den kom til at den var nærmest å falle inn under h, og overligningsnemdas vedtak ble opprettholdt. Dommen er anket. Uten at jeg kan påberope meg å kjenne bakgrunnen for Statoils vurderinger her, er det vel sannsynlig at de var klar over at det i beste fall var tvilsomt å legge installasjonen under gruppe d, men prøvde seg allikevel, og kom unna med en god stund. Dette er også poenget med eksempelet; at den type spekulering forekommer.

⁴² UTV.. 2008 s. 692

Skjønns ligninger kan slå begge veier for skattyter, og i de tilfellene han eller hun tjener på den, vil de formodentlig gni seg i hendene. For de tilfeller de blir skjønnsignet for høyt, kan man komme trekkende med beviser i etterkant, og muligens få denne endret.

Bevisavskjæringsregelen kan derfor antas å ha en viss preventiv effekt.

Reglene om bevisavskjæring har vært kritisert, bl.a.. med bakgrunn i rettsikkerhetshensyn. I artikkelen ”bevisavskjæring i skattesaker” av Olav E. Klingenberg⁴³, kritiserer forfatteren løsningen som er valgt av Høyesterett og hevder tørrvittig at den fordrer schizofreni hos dommerstanden. Han erkjenner på bakgrunn av rettspraksis at det eksisterer en bevisavskjæringsregel i skattesaker, og etterlyser en lovendring for å fjerne denne.

3.4.5 Bevisets styrke

Et spørsmål som kan oppstå er om strafferelativiseringen av tilleggsskatten kan ha noen konsekvenser for hvilke krav man stiller til bevisets styrke.

Tilleggsskatteutvalget behandler kravet til bevisets styrke i NOU 2003:7 pkt. 9.5.3. De viser i den forbindelse til at EMD tradisjonelt ikke har lagt føringer på hvordan nasjonale domstoler vurderer bevisene, verken i straffe- eller sivile saker. Konkret vises det til Garcia Ruiz vs. Spain⁴⁴, hvor det i avsnitt 24 står å lese:

“Moreover, while Article 6 of the Convention guarantees the right to a fair hearing, it does not lay down any rules on the admissibility of evidence or the way it should be assessed, which are therefore primarily matters for regulation by national law and the national courts”

Her ser vi altså at EMD ikke oppfatter det slik at EMK art. 6 gir noen regler for bevis eller hvordan disse skal bli vurdert av nasjonale domstoler. Man aner likevel at det gjelder visse minstekrav jf. ”primarily”; hovedsakelig på norsk.

⁴³ Skatterett 2002 NR.03

⁴⁴ Case of García Ruiz vs. Spain Appl. No. 30544/96

Praksis ved norske domstoler viser at man tradisjonelt har lagt til grunn en alminnelig sansynlighetsovervekt, noe man til en viss grad kan si har hatt støtte i forarbeidene til ligninsloven, jf. avsnitt 3.4.2 ovenfor. Tilleggsskatteutvalget støtter denne oppfatningen, og de konkluderer kategorisk med at:

”For ileggelse av tilleggsskatt er det etter gjeldende praksis følgelig alltid tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt”⁴⁵

Dette synet har vært praktisert i domstolene også i tiden etter plenumsdommene, men det har vel lenge ligget i kortene at strafferelativiseringen av tilleggsskatten kunne komme til å få konsekvenser for dette synet.

Spørsmålet kom med tiden opp for Høyesterett, og vi viser først til en dom fra 2007⁴⁶. Her dreide det seg om hvorvidt inndragning av fangst etter saltvannsfiskeloven skal anses som straff etter EMK. I så tilfelle var det spørsmål om EMK art. 6 stiller krav til bevisets styrke for å ilegge en sanksjon som har karakter av straff etter EMK. Inndragning av fangst har lite likhetstrekk med tilleggsskatt, men all den tid det anses som en straffereaksjon etter EMK, vil spørsmålet vedrørende beviskravene ha direkte relevans i forhold til tilleggsskatt, da denne siden av saken vil være lik.

Dommen blir avsagt med dissens 3-2, og flertallet, anført av førstvoterende, kommer til at det stilles krav til bevisets styrke. Argumentasjonen er lang og grundig, om enn noe svevende. I avsnitt 51 av dommen, innfortolker førstvoterende et beviskrav i konvensjonsteksten, sammenholdt med bestemmelsen formål, som må sies å være banebrytende:

”Selv om ordlyden i artikkel 6 nr. 2 ikke gir noe klart svar, er det etter min mening mest naturlig å forstå den slik at bestemmelsen oppstiller et beviskrav ("until proved guilty"). I samme retning peker bestemmelsens formål: At påtalemyndigheten har bevisbyrden, og at

⁴⁵ NOU 2003-7 pkt. 4.7.3.9

⁴⁶ Rt. 2007 s. 1217

det opereres med et strengt beviskrav, er viktige elementer for å forhindre at uskyldige blir straffet”

Det vises videre til en lang rekke avgjørelser fra EMD, til støtte for konklusjonen. Han viser i første rekke til en sak fra 1988⁴⁷ hvor EMD i plenum berører problemet. Her sier EMD først at det er opp til de enkelte konvensjonsstater å bedømme bevisene og deres relevans innenfor de rammene kravet til rettførdig rettergang gir. Førstvoterende siterer fra avsnitt 77 i dommen:

"Paragraph 2 (art. 6-2) embodies the principle of the presumption of innocence. It requires, inter alia, that when carrying out their duties, the members of a court should not start with the preconceived idea that the accused has committed the offence charged; the burden of proof is on the prosecution, and any doubt should benefit the accused."

Førstvoterende oppfatter denne uttalelsen dit hen at det ikke bare angir hvem som har bevisbyrden, men at det også oppstiller et krav til bevisets styrke; enhver tvil skal komme tiltalte til gode.

Førstvoterende vider videre til ytterligere praksis fra EMD, og konkluderer med at det må stilles krav til bevisets styrke. I konklusjonen tar han også til sin støtte en uttalelse fra en eldre kjennelse fra Høyesterett:

*"Prinsippet om at rimelig tvil skal komme tiltalte til gode er et gammelt og grunnleggende rettsikkerhetsideal. Dette er blant annet kommet til uttrykk i Den europeiske menneskerettighetskonvensjon artikkel 6 nr 2 hvor det er fastslått at enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal "antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven" ("uskyldspresumsjonen")"*⁴⁸

⁴⁷ Case of Barbera m.fl vs. Spain Appl. No. 10590/83

⁴⁸ Rt. 1998 s. 1945

Saken dreier seg beslag av hasj. Som det fremgår av sitatet dreier det seg ikke i denne saken om man kommer på kant med EMK, det nevnes bare i forbifarten som et generelt rettsikkerhetsideal. Det gir likevel uttrykk for at Høyesterett her antar at EMK art. 6 nr. 2 gir føringer på bevisets styrke.

Etter dette går førstvoterende videre til å avgjøre hvor strengt beviskravet er. Det vises til at beviskravet i mesteparten av EMDs praksis vedrørende art. 6 nr. 2 er et krav om at enhver tvil skal komme tiltalte til gode; *any doubt should benefit the accused*. Dette må likevel modereres, og det vises til *Geering vs. The Netherlands*⁴⁹, hvor det stilles krav til bevis utover rimelig tvil; *beyond a reasonable doubt*. Modereringen beror på en oppfatning om at sakens art vil være av betydning, i særlig grad gjelder dette saker som ikke er klassifisert som straff etter nasjonal rett, men som blir betraktet som straff etter EMK art. 6. Førstvoterende viser her til en plenumssak fra EMD⁵⁰ vedrørende tilleggs�katt. Det siteres fra dommen. I sitatet gjøres det klart at i og med at en rekke i utgangspunktet administrative sanksjoner faller inn under EMKs straffebegrep og at disse er av ”*different weight*”, kan ikke uten videre alle rettsikkerhetsgarantier som EMK art. 6 oppstiller gjelde i samme grad for forhold som faller utenfor den tradisjonelle strafferetten. Førstvoterende sier i den forbindelse i avsnitt 65:

”Denne uttalelsen viser etter min mening at de rettssikkerhetsgarantier som EMK artikkel 6 sikrer i straffesaker, ikke kan håndheves like strengt for sanksjoner som faller utenfor den tradisjonelle strafferett, men som likevel blir betraktet som straff etter EMK artikkel 6. Dette må også gjelde for beviskravet i artikkel 6 nr. 2. Avhengig av hvor inngripende en forvaltningssanksjon er, vil kvalifisert sannsynlighetsovervekt etter omstendighetene kunne tilfredsstillende kravet om at rimelig tvil skal komme tiltalte til gode. Avgjørende må være hva det overordnede krav til rettferdig rettergang tilsier. Ved denne vurdering må det blant annet tas hensyn til hva en effektiv rettshåndhevelse krever, og hvilke muligheter den anklagede har til å føre motbevis.”

⁴⁹ Case of *Geerings vs. The Netherlands* Appl. No. 30810/03

⁵⁰ Case of *Jussila vs. Finland* Appl. No. 73053/01

Vi ser her at det ganske kategorisk at det gjelder et beviskrav, og at dette til en viss grad må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

Dette må etter førstvoterendes syn også gjelde for beviskravet i EMK art. 6 nr. 2, og det konkluderes med at lagmannsrettens krav om klar sannsynlighetsovervekt er riktig.

I kjølvannet av denne dommen, ble det avsagt en dom som omhandlet et lignende tema i Oslo Tingrett⁵¹. Saken omhandlet en lege som ikke hadde levert selvangivelse for 1998, og etter bokettersyn hvor det ble avdekket feil ved regnskapet, ble han skjønnslignet for årene 1994-1999. Inntekten ble øket med drøyt 3 millioner, og legen ble ilagt tilleggsskatt, hovedsakelig med 60% men også noe med 30%. Retten viser til dommen i rettstidende 2007 s. 1217, og viser til vurderingen foretatt i den dommen da de siere de er ev den oppfatning at EMK stiller et krav til bevisets styrke. Etter dette blir det en vurdering av om beviskravet er tilfredsstilt, og retten kommer til at det ikke er i det i relasjon til den forhøyde tilleggsskatt, som må settes ned til de ordinære 30 %. Dommen er anket.

Det ble 29.10.2008 avsagt en dom av Høyesterett i plenum⁵² som omhandler hvilke krav til bevisets styrke som gjelder ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt. Et flertall på seks av elleve dommere kom til at EMK art. 6 nr.2 stiller strengere krav til bevisets styrke enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Det ble i stor grad vist til Rt. 2007 s. 1217, og støttet seg, etter en omfattende gjennomgang av rettskildematerialet en gang til, i stor grad til standpunktene som kom frem i denne dommen.

Et flertall på 6 kom også til at det følger av norsk rett at det stilles et strengere beviskrav, men det er litt på siden av hva denne oppgaven omhandler.

Mindretallet mente det ikke fulgte et strengere beviskrav fra EMK art.6 nr.2, og mente videre at det var opp til lovgiver å endre rettstilstanden.

⁵¹ Utv. 2007 s. 1795

⁵² HR-2008-01861-S

3.5 Innsynsretten

I norsk strafferett står det såkalte kontradiksjonsprinsippet sterkt. Dette innebærer at partene må ha en mulighet til å kommentere og imøtegå det den andre part legger frem. En forutsetning for dette blir naturligvis at man har innsynsrett i de dokumenter motparten fremlegger for retten. Som tidligere nevnt, må man anses som siktet i det øyeblikk man mottar varsel om tilleggsskatt. Det vil vel også være naturlig å operere med dette tidspunktet som et skjæringspunkt for når innsynsretten inntreffer.

Ligningsloven § 3-4 gir reglene vedrørende innsynsrett i skattesaker. Hovedregelen i Lignl §3-4 nr.1, gir skattyter rett til innsyn i dokumenter som angår hans ligning. Det oppstilles imidlertid noen unntak i paragrafens nr. 2, som kan skape problemer vedrørende tilleggsskatten.

I og med at tilleggsskatt er straff etter EMK, vil det være naturlig å se på reglene om innsyn i straffesaker. Dette er regulert i straffeprosessloven. Det fremgår av straffeprosessloven⁵³, strprl. § 242 at sakens parter skal gis innsyn i sakens dokumenter under etterforskningen,

”såfremt det kan skje uten skade eller fare for etterforskningens øyemed eller for tredjemann”.

Det ligger her en begrensning i innsynsretten under etterforskningen, som kan sammenlignes med saksbehandlingen før vedtak er fattet i skattesaker. Strprl. § 264 slår fast den klare hovedregel at siktede har rett til fullt innsyn etter at det er reist tiltale.

Tilleggsskatteutvalget knytter noen bemerkninger til dette:

”Hvilke krav som mer generelt stilles til innsyn i saksdokumenter under den rettslige overprøvingen eller under ligningsmyndighetens behandling av saken, er vel mer uavklart. Det synes dog å følge av Bendenoun – hvor nettopp innsyn i skattemyndighetenes saksdokumenter var det underliggende menneskerettsproblem – at det ikke kan utelukkes at

⁵³ Lov av 22.05.1981 nr. 25 Lov om rettergangsmåten i straffesaker

kravet til kontradiksjon etter omstendighetene medfører plikt til å fremlegge saksdokumenter fra forvaltnings-saken.”⁵⁴

Som vi ser kan dette medføre at ligningsmyndighetene noen ganger kan være pliktige til å gi innsyn i dokumenter fra saksbehandlingen. Dette følger også av Bendenoun⁵⁵, men det fremgår også av denne dommen at et eventuelt innsyn må begrunnes. I denne saken ble det ikke funnet at EMK var krenket på bakgrunn av at det ikke var gitt innsyn, da det ikke var noen god grunn for å få innsyn i de aktuelle dokumentene.

3.6 Kravet til rettferdig rettergang

Dette kravets ordlyd er i utgangspunktet litt vag, og representerer en slags ”samlebetegnelse”, og vil etter omstendigheten kunne inneholde forskjellige ting.

Én sentral rettighet som er innfortolket i kravet til rettferdig rettergang, er kravet til domstolsbehandling. I en svensk sak som var oppe for EMD i 2002, Västberga Taxi⁵⁶, behandles dette spørsmålet. Et av tvistepunktene i denne saken var hvorvidt tiltalte hadde hatt en effektiv tilgang til domstolene, for å få prøvet vedtaket om tillegsskatt. I avsnitt 92 sies det generelt om problemstillingen:

“The Court reiterates that Article 6 § 1 of the Convention embodies the “right to a court” – of which the right of access is one aspect – as a constituent element of the right to a fair trial. This right is not absolute, but may be subject to limitations permitted by implication. However, these limitations must not restrict or reduce a person's access in such a way or to such an extent that the very essence of the right is impaired. Furthermore, they will not be compatible with Article 6 § 1 if they do not pursue a legitimate aim or if there is not a

⁵⁴ NOU 2003-7 pkt. 9.4.2.2

⁵⁵ Case of Bendenoun vs. France Appl. No. 12547/86

⁵⁶ Västberga Taxi vs. Sweden Appl. No. 36985/97

reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim sought to be achieved”

Her slås det altså fast at retten til tilgang til en domstol ligger implisitt i rettferdig rettergang begrepet. Det modifiseres noe ved at det sies at retten ikke nødvendigvis er absolutt, men at begrensningene ikke må begrense eller redusere en persons tilgang på en slik måte eller til en så stor grad at selve essensen i rettigheten blir svekket.

I avsnitt 93 går de konkret inn på behandlingen av tilleggsskattesaker i et administrativt system:

“The tax authorities are administrative bodies which cannot be considered to satisfy the requirements of Article 6 § 1 of the Convention. The Court considers, however, that Contracting States must be free to empower tax authorities to impose sanctions like tax surcharges even if they come to large amounts. Such a system is not incompatible with Article 6 § 1 so long as the taxpayer can bring any such decision affecting him before a judicial body that has full jurisdiction, including the power to quash in all respects, on questions of fact and law, the challenged decision...”

Her fastlås det naturlig nok at skattemyndigheter i utgangspunktet ikke tilfredsstillere kravene EMK art. 6 nr. 1 stiller til en domstol. Det åpnes likevel for at skattemyndigheter kan ilegge slike sanksjoner, så lenge skattebetaleren kan bringe saken sin inn for et beslutningsorgan som har kompetanse til å prøve alle sider ved saken, og oppheve vedtaket. Denne dommen gjelder et svensk taxi-selskap, men sitatene er så vidt generelle at de har vært antatt å få konsekvenser for alle konvensjonsstatene, selvfølgelig med de forbehold som nevnes.

En svært viktig konsekvens av dette er at systemet med administrativ ileggelse av tilleggsskatt ikke er konvensjonsstridig, selv om det rent intuitivt kan fremstå slik.

I denne saken kom EMD til at klageren ikke var gitt en *effektiv* tilgang til domstolen fordi saksbehandlingen tok for lang tid. Det er altså ikke nok at domstolen har kompetanse til å avgjøre saken, man må også få en effektiv tilgang til den, og den lange saksbehandlingstiden slike saker ofte har i den administrative behandlingen kan ofte gjøre at dette kravet ikke er tilfredsstillt.

3.7 Vernet mot selvinkriminering

Vernet mot selvinkriminering står sentralt i norsk straffeprosess. Det følger direkte av strprl. § 90, hvor det godtgjøres at siktede skal informeres første gang han møter for retten, om at han ikke har plikt til å forklare seg, og § 232 hvor han skal informeres om samme under avhør. Videre fritar strl⁵⁷. § 167 for straffansvar ved falsk forklaring.

Et vern mot selvinkriminering finner vi også i EMK, selv om dette ikke er uttrykkelig sagt.

Det følger av festnet praksis av EMK art. 6 nr. 1 vedrørende kravet til rettferdig rettergang.

Som et eksempel kan vi trekke frem en sak fra EMD, *JB vs. Switzerland*⁵⁸, hvor det i avsnitt 64 står å lese følgende:

“Although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention, the right to remain silent and the privilege against self-incrimination are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6 § 1”

Sitatet går igjen i svært mange saker om dette teamet i EMD, og innebærer at EMD i klare ordelag tolker et vern mot selvinkriminering inn i art.6

Skattyter har etter norsk rett en opplysnings- og selvangivelsesplikt etter Lignl kap. 4, og brudd på disse kan medføre sanksjoner, bl. a tilleggsskatt, som gjør at man nyter beskyttelse av rettssikkerhetsgarantiene i EMK.

⁵⁷ Lov av 22.05.1902 Almindelig borgerlig Straffelov

⁵⁸ Case of *JB vs. Switzerland*, appl. No. 31827/96

Som en illustrasjon kan vi nok en gang hente hjelp fra JB vs. Switzerland. Saken er fra Sveits, og de internrettslige reglene skiller seg fra de norske, men man kan likevel trekke frem spesielt en generell uttalelse, fra avsnitt 66 i dommen:

“Thus, it appears that the authorities were attempting to compel the applicant to submit documents which would have provided information as to his income with a view to the assessment of his taxes.(...) While it is not for the Court to speculate as to what the nature of such information would have been, the applicant could not exclude that, if it transpired from these documents that he had received additional income which had not been taxed, he might be charged with the offence of tax evasion.”

Uten å gå inn på det konkrete faktum i dommen, nøyer jeg meg her med å si at retten kom til at tiltalte var beskyttet av vernet mot selvinkriminering på bakgrunn av at det ikke kunne utelukkes at det kunne fremkomme ikke-beskattede inntekter fra disse dokumentene som kunne føre til en straffesiktelse. Tilleggsskatteutvalget antar at

”forbudet mot selvinkriminering vil gjelde under ligningsmyndighetenes behandling av en sak om endring hvor det også er varslet om ileggelse av tilleggsskatt slik at det foreligger en straffesiktelse i konvensjonens forstand”⁵⁹

I og med det faktum at det etter JB vs. Switzerland må kunne utelukkes at opplysningene ikke kan føre til noen siktelse, vil man kunne få en slags smitteeffekt i forbindelse med avgjørelse av endringsligning, da det følger en svært sammensatt prosess i forhold til tilleggsskatten. Det vil være vanskelig å avgjøre i de enkelte tilfellen hvorvidt opplysningene vil kunne føre til tilleggsskatt.

Spørsmålet videre blir således hvilke opplysninger man er vernet mot å oppgi? Retten innebærer at man ikke kan tvinges til å avgi forklaring som kan bidra til straffesiktelse. Det

⁵⁹ NOU 2003-7 pkt. 9.4.3.1 nesten nederst

er likevel på det rene at skattyter ikke kan nekte å gi enhver form for informasjon, og hevde seg beskyttet av selvinkrimineringsvernet.

Det skilles også etter EMDs praksis mellom bevis som finnes uavhengig av den siktedes vilje, og fremtvungne opplysninger. En belysende dom vedrørende dette er Saunders⁶⁰, hvor det sies i avsnitt 69:

“The right not to incriminate oneself is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent. As commonly understood in the legal systems of the Contracting Parties to the Convention and elsewhere, it does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect such as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant(...)”

Her ser vi altså at det kan tas beslag i dokumenter og lignende uten at man kommer på kant med selvinkrimineringsvernet. Så lenge disse eksisterer uavhengig av siktedes vilje.

Begrepet ” *methods of coercion or oppression in defiance of the will of the “person charged”*”, går igjen i en rekke saker fra EMD, og kan sies å være nærmest en definisjon på hva som ikke er tillatt. På norsk har vi ofte brukt begrepet konvensjonsstridig press. Tilleggsskatt utvalget behandler spørsmålet i NOU 2003-7 i pkt. 9.4.3.6, hvor enkelte eksempler fra EMDs praksis nevnes. Det er vanskelig å oppstille noen konkrete retningslinjer for hva som vil falle inn under konvensjonsstridig press, og ikke. Det antydes at alvorligheten av trusselen spiller en rolle, det er med andre ord ikke tilstrekkelig at det trues med en straffereaksjon, denne må også være av en viss alvorlighet. Det vises i den forbindelse til Allen⁶¹, hvor klageren hadde blitt forespeilet en bot på £300 hvis han ikke oppga opplysningene skattemyndigheten var ute etter. Klageren hevdet det innebar at retten til å ikke inkriminere seg selv ikke ble tatt hensyn til. Retten viste her til Saunders, og

⁶⁰ Case of Saunders vs. UK Appl. No. 19187/91

⁶¹ Case of Allen vs. UK avvisningsavgjørelse

poengterte den store forskjellen i sanksjonens alvorlighet. Blant annet på denne bakgrunn ble saken avvist.

I Allen hadde også klageren blitt opplyst at graden av samarbeid fra hans side ville være et moment i vurderingen av om han skulle bli tiltalt for skattesvik. Heller ikke dette fant retten at var konvensjonsstridig press.

Det fremgår også av praksis fra EMD at det til en viss grad er anledning til å trekke slutninger på bakgrunn av tiltaltes taushet, samt informere tiltalte om at dette kan bli gjort. Illustrerende i så måte er Murray⁶², hvor tiltalte kategorisk nektet å gi forklaring. Han ble gjentatte ganger informert om at hans taushet til en viss grad kunne bli brukt mot ham. Retten sier i avsnitt 47 at det er klart at en person ikke kan dømmes utelukkende på bakgrunn av at han har forholdt seg taus, men at det er tilsvarende klart i et gitt tilfelle vil det være greit å til en viss grad tillegge det vekt. Retten går ikke nærmere inn på hvor grensen skal dras mellom disse ekstremitetene, men gjør det altså klart at:

“It cannot be said therefore that an accused's decision to remain silent throughout criminal proceedings should necessarily have no implications when the trial court seeks to evaluate the evidence against him.”

Hva gjelder norsk praksis på området, er det relativt lite å hente, men et par eksempler bør nevnes.

Problemstillingen behandles ikke konkret, men nevnes så vidt i Bøhler-dommen, hvor det antydes på side 1016 at selvinkrimineringsforbudet kan få konsekvenser for skattemyndighetenes behandling av ligningen i de tilfeller tilleggsskatt kan være aktuelt. I en relativt ny avgjørelse fra Oslo tingrett⁶³ blir retten til ikke å inkriminere seg selv påberopt. Anklagede blir ilagt tilleggsskatt på 45% i forbindelse med ikke innlevert selvangivelse. Han hevder her at det ville være i stris med selvinkrimineringsbestemmelsen i EMK hvis han måtte oppgi opplysninger for å unngå at klageretten skulle

⁶² Case of John Murray vs. UK Appl. No. 18731/91

⁶³ Utv. 2007 s. 1483

gå tapt. Altså at han ble pålagt å gi opplysninger som i prinsippet kunne bidra til hans egen domfellelse under en implisitt trussel om å miste klageretten. Retten uttaler om dette:

”Retten mener at det ikke kan trekkes en slik konsekvens av at tilleggsskatt er å anse som straffanklage. En ting er at Aamodt i relasjon til EMK ikke kunne pålegges å gi opplysninger som kunne brukes mot ham i forbindelse med fastsettelse av tilleggsskatten. Men det forhold at adgangen til å klage over endringsligningen bortfaller når man ikke gir opplysninger det er bedt, kan etter rettens syn ikke ses å være i strid med EMKs beskyttelse mot selvinkriminering”

Retten går ikke noe nærmere inn på hva de mener i denne sammenheng, men det er nærliggende å anta at de vektlegger at det faktum at klageretten bortfaller hvis man ikke gir de relevante opplysninger, ikke har noe med tilleggsskatten eller en straffesiktelse å gjøre. ”Sanksjonen” er heller ikke så alvorlig, jf. ovenfor om Allen.

Sammenfatningsvis kan vi si at vernet mot selvinkriminering også gjelder på tilleggsskattens område. Også her som i andre sammenhenger vil tidspunktet man er å anse som siktet i konvensjonens forstand utgjøre skjæringspunktet for når rettighetene trer i kraft, hvilket i praksis innebærer at man kan være beskyttet av dette vernet før saken kommer opp for en domstol. Hvis det ikke kan utelukkes at opplysningene ikke kan føre til tilleggsskatt, kan anklagede forholde seg taus, jf. JB vs. Switzerland. Dette innebærer at skattemyndighetene ikke kan pålegge anklagede å forklare seg eller samarbeide under trusler om straff.

Det er få holdepunkter å hente i norsk rettspraksis, men det antas at det er en viss aksept for at reglene vil kunne komme til anvendelse.

3.8 Innkorporering av tilleggsskatt i bot

Saken⁶⁴ gjaldt hvorvidt det var anledning til å inkorporere i boten ilagt for brudd på Lignl § 12-1 et beløp tilsvarende 30 % tilleggsskatt. I tingretten ble det lagt til grunn at det var et bevisst valg om å følge et strafferettslig spor, og at det da ikke var anledning til å inkorporere 30% tilleggsskatt ved fastsettelse av boten. Høyesterett kommer til, under dissens 3-2, at det er anledning til å inkorporer tilleggsskatt i boten. Om Tingrettens vurderinger sier førstvoterende:

”Både rettferdsbetraktninger og hensynet til den alminnelige lovlydighet tilsier videre at mer alvorlige overtredelser møtes med en samlet sett strengere reaksjon enn de mindre alvorlige. Den løsning som tingretten har valgt i vår sak, vil som nevnt gi som resultat at gjentatt unnlattelse av å levere pliktig oppgave til ligningsmyndighetene, med den risiko for skatteunndragelse som en slik opptreden innebærer, vil bli sanksjonert vesentlig lempeligere enn de tilfeller som håndteres administrativt med tilleggsskatt, men uten anmeldelse og påfølgende strafferettslig forfølgning. Dette vil gi dårlig harmoni i de strafferettslige sanksjonsregler overfor denne type lovovertridelser.”

En lignende sak var oppe for Høyesterett i 2006⁶⁵. Her gjaldt det fastsettelse av bøtestraff og beregning av tilleggsskatt for unnlatt innlevering av forhåndsutfyllt selvangivelse. Høyesterett kommer enstemmig til at tilleggsskatten kan inkorporeres i boten, men de setter denne noe ned. Prinsippet fra Rt. 2004 s. 645 følges altså opp.

Som en konklusjon kan vi si at det er anledning til å inkorporere tilleggsskatten i boten. Dette er høys sannsynlig en midlertidig rettsstilstand, og vi kan vel ane at lovendringer med tiden vil komme.

⁶⁴ Rt 2004 s. 645

⁶⁵ Rt. 2006 s. 1601

4 Oppsummering

Etter de såkalte plenumsavgjørelsene på begynnelsen av 2000-tallet, ble det fastslått at tilleggsskatt, så vel den forhøyde som den ordinære, er som straff å regne etter reglene i EMK. Dette medførte at rettssikkerhetsgarantiene som følger av denne kommer til anvendelse på tilleggsskattens område. En rekke problemstillinger har oppstått, og vi har nok neppe sett slutten på utviklingen i så måte. Senest i oktober 2008 kom det en avgjørelse av Høyesterett i plenum som omhandlet en problemstilling som har oppstått i relasjon til strafferelativiseringen av tilleggsskatten, og vi vil nok se lovendringer i forbindelse med dette i fremtiden.

Videre problemstillinger som fulgte i kjølvannet av dette, var hvorvidt dette ville få noen konsekvenser for andre skattesaker, som ikke ble regnet som straff. Et paradoks i så måte må sies at man lett kan havne i en bedre posisjon dersom man blir ilagt eller står i fare for å bli ilagt tilleggsskatt, enn man ville gjort hvis overtredelsen var av en mindre alvorlig karakter som ikke sanksjoneres med tilleggsskatt.

5 Litteraturliste

Lov av 13.06.1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning

Lov av 26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt

Lov av 22.05.1981 nr. 25 Lov om rettergangsmåten i straffesaker

Lov av 21.05.1999 nr. 3 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett

Lov av 22.05.1902 nr. 10 Almindelig borgerlig Straffelov

Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, 04.11.1950

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

NOU:1993 nr. 18, Lovgivning om menneskerettigheter

Ot.prp nr. 55 (1985-86) Endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
(ligningsloven)

Rt. 2000 s. 996

Rt. 2006 s. 1409

Rt. 2006 s. 1601

Case of Ferrazzini vs. Italy Appl. No 44759/98

The Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties Treaty Series, vol. 1155, p.
331

Case of Golder vs. The United Kingdom Appl. No. 4451/70

Case of Mizzi vs. Malta Appl. no. 26111/02

Case of Engel vs. The Netherlands Appl. No. 5100/71

Case of Öztürk vs. Germany Appl. No. 8544/79

Case of Bendenoun vs. France Appl. No. 12547/86

Rt. 2000 s. 996 Bøhler

Rt. 2002 s. 557 Dobbeltstraff I

Rt. 2002 s. 497 Dobbeltstraff II

Case of Rosenquist vs. Sweden Appl. No. 60619/00

Utv. 2006 s. 592

Case of Neumeister vs. Austria Appl. No. 1936/63

Aall, Jørgen, Rettergang og menneskerettigheter, 1995

Rt. 2002 s. 509 sundt

Case of Hozee vs. The Netherlands Appl. No. 81/1997/865/1076

Rt. 2004 s. 1868

Case of barberà, Messegué and Jabardo vs. Spain Appl. No 10590/83

Rt. 2006 s. 333

Den Europeiske menneskerettsdomstol vår øverste straffutmålingsinstans? En kommentar til RT.2006 side 333 Lov og Rett 2007 Nr. 09

Ot.prp.nr. 29 (1978-79) Om ligningslov og endringer i andre lover

Rt. 1988 s. 539 Dahle

Rt. 2001 s. 1265 Agip

Rt. 2004 s. 889

Utv. 2008 s. 692

Klingenberg Olav E. Bevisavskjæring i skattesaker Skatterett 2002 Nr. 03

Case of García Ruiz vs. Spain Appl. No. 30544/96

Rt. 2007 s. 1217

Rt. 1998 s. 1945

Case of Geerings vs. The Netherlands Appl. No 30810/03

Case of Jussila vs. Finland Appl. No 73053/01

Utv. 2007 s. 1795

HR-2008-01861-S

Västberga Taxi vs. Sweden Appl. No. 36985/97

Case of JB vs. Switzerland, appl. No. 31827/96

Case of Saunders vs. Great Brittain Appl. No. 19187/91

Case of John Murray vs. UK Appl. No. 18731/91

Utv. 2007 s. 1483

Rt. 2004 s. 645

6 Lister over tabeller og figurer m v