



NORGES HØYESTERETT

Den 1. mars 2017 avsa Høyesterett kjennelse i

HR-2017-467-A, (sak nr. 2016/1907), sivil sak, anke over kjennelse,

Saga Tankers ASA
Ferncliff TIH II AS

(advokat Bettina Banoun)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Anders F. Wilhelmsen)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Kst. dommer **Kaasen**: Saken gjelder ligningsmyndighetenes adgang til å foreta gjennomsyn av den del av den skattepliktiges elektroniske arkiv som denne hevder inneholder advokatkorrespondanse.
- (2) Skatt øst startet i 2014 bokettersyn i Saga Tankers ASA og Ferncliff TIH II AS (heretter selskapene), og foretok i denne forbindelse speilkopiering av elektroniske servere tilhørende Ferncliff TIH II AS med sikte på arkivgjennomsyn. Serverne inneholdt bl.a. omkring 429 000 e-poster. For å imøtekomme selskapenes ønske om å utelukke advokatkorrespondanse fra gjennomsynet, ble det lagt på et filter som luket ut dokumenter som i visse former inneholdt angitte navn på advokater, domener og revisorer. På denne måten ble ca. 40 000 e-poster og ytterligere 43 000 andre dokumenter tatt ut av gjennomsynet som antatt mulig advokatkorrespondanse.
- (3) Senere varslet skattekontoret selskapene om at det likevel ønsket å foreta gjennomsyn av noen av de dokumentene man tidligere hadde utelukket. Skattekontorets IT-avdeling, Strategisk Analyse i Skatt øst, gjennomførte derfor et nytt søk innenfor de foreløpig uttatte dokumentene for å identifisere dokumenter som tilfredsstilte begge av to grupper søkekriterier. For det første måtte dokumentene inneholde minst ett av 14 søkeord, de fleste som kombinasjon av "saga" og et navn eller ett ord – eksempelvis "saga*+skatt*". For det annet måtte e-postene inneholde minst ett av de angitte advokatnavn, men bare i en av tre former: Som mottager av e-posten – men da bare når e-posten hadde minst fire

andre mottagere, som kopi- eller blindkopi-mottager – men bare når en av de oppgitte advokatene ikke var mottager av e-posten, og som treff i "slyngetekst" – og da uten ytterligere vilkår. At advokatnavnet fremkommer i "slyngetekst", innebærer at det fremgår av en annen del av e-posten enn i rubrikkene for "TO", "FROM", "CC", "BCC" og "Subject". Et praktisk viktig eksempel er der en e-post inngår i en kjede av e-poster. De tidligere e-postene som gjengis i den siste e-posten i kjeden, vil da i sin helhet fremstå som ren tekst – også de deler av dem som opprinnelig fremsto som rubrikker for "TO", "FROM" osv. Eksempelvis vil derfor søk på advokatnavn i slyngetekst normalt identifisere e-poster som inkluderer en eldre e-post som advokaten var mottager av.

- (4) Dette nye søket resulterte i at til sammen 820 e-poster ble identifisert, hvorav nærmere tre firedeleer var treff i slyngetekst.
- (5) Skattekontoret ønsket å foreta gjennomsyn av disse 820 e-postene for å identifisere hvilke – om noen – de ville kreve utlevert til nærmere gjennomgang som ledd i bokettersynet, jf. ligningsloven § 6-1 nr. 1. Etter forgjeves å ha protestert under henvisning til at e-postene inneholdt taushetsbelagt advokatkorrespondanse, begjærte selskapene 29. mars 2016 midlertidig forføyning for å forhindre det varslede gjennomsynet.
- (6) Oslo byfogdembete avsa samme dag kjennelse uten muntlig forhandling, med slik slutning:
- "1. Skatt øst og Skattedirektoratet forbyr å foreta noen form for gjennomgåelse, sortering, søk, innsyn i eller krav om utlevering av de 820 dokumenter hvor advokater er i til-feltet, i CC-feltet, BCC-feltet eller i slyngetekst.
 2. Skatt øst og Skattedirektoratet betaler, in solidum, kr 34 468,50 i sakskostnader til Saga Tankers ASA innen to uker etter forkynning av denne kjennelsen.
 3. Skatt øst og Skattedirektoratet betaler, in solidum, kr 34 468,50 i sakskostnader til Ferncliff TIH II AS innen to uker etter forkynning av denne kjennelsen."
- (7) Byfogdembetet var i tvil om den varslede gjennomgangen ville føre til at taushetsbelagte opplysninger ville bli røpet, men kom til at det var "fare ved opphold", jf. tvisteloven § 34-2 annet ledd.
- (8) Staten begjærte muntlige forhandlinger, og Oslo byfogdembete avsa 30. mai 2016 kjennelse med slik slutning:
- "1. Begjæring om midlertidig forføyning fra Saga Tankers ASA og Ferncliff TIH II AS tas ikke til følge.
 2. Kjennelse 29. mars 2016 i sak 16-51101 oppheves i sin helhet.
 3. Saga Tankers ASA og Ferncliff TIH II AS betaler in solidum til staten ved Skatt øst og Skattedirektoratet samlede saksomkostninger kr 64.175 innen to uker etter forkynnelse av denne kjennelsen."
- (9) Retten kom etter den muntlige forhandlingen til at gjennomsynet ville skje med "proper legal safeguards" slik Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) krever for å unngå

brudd på Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 8, og at det ikke var noen "fare ved opphold".

- (10) Selskapene anket til Borgarting lagmannsrett, som 6. september 2016 avsa kjennelse med slik slutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Saga Tankers ASA og Ferncliff TIH II AS en for begge begge for en 15 000 – femtentusen – kroner til staten v/Skatt øst og Skattedirektoratet innen to uker fra forkynnelse av kjennelsen."**
- (11) Lagmannsretten sluttet seg til Oslo byfogdembete og fremhevet at ligningsmyndighetenes mulighet for effektiv kontroll måtte veie tyngst.
- (12) Selskapene har anket lagmannsrettens kjennelse til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Høyesteretts ankeutvalg besluttet 14. oktober 2016 at ankesaken i sin helhet skal avgjøres av Høyesterett i avdeling med fem dommere, jf. domstoloven § 5 første ledd annet punktum. Behandlingen skal følge de regler i tvisteloven som gjelder for anke over dommer, jf. tvisteloven § 30-9 fjerde ledd. Saken står i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (13) De ankende parter begjærte oppsettende virkning mot lagmannsrettens kjennelse av 6. september 2016. Begjæringen ble tatt til følge av Høyesteretts ankeutvalg i beslutningen av 14. oktober 2016.
- (14) De ankende parter, *Saga Tankers ASA og Ferncliff TIH II AS*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (15) Det innsyn skattekontoret krever i de 820 e-postene, strider mot det vern advokatkorrespondanse er gitt i norsk lov, Grunnloven §§ 92 og 102 og EMK artikkel 8. Opplysningsplikt til ligningsforvaltningen står tilbake for advokaters taushetsplikt, og dette vernet gjelder også når innsyn foretas hos skattyter selv. Taushetsplikten fremgår bl.a. av straffeloven § 211, straffeprosessloven §§ 119 første ledd og 204 og tvisteloven § 22-5 første ledd. Selv eksistensen av et klientforhold er vernet, jf. Rt. 2012 side 868, og e-poster der advokater er kopiadressat er normalt underlagt bevisforbud, jf. Rt. 2013 side 1336.
- (16) Ligningsmyndighetene har ingen rett til å foreta en *foreløpig* gjennomgang av materiale som presumeres å inneholde taushetsbelagte opplysninger. Noe annet ville uthule vernet av advokatkorrespondanse. Grunnloven og EMK artikkel 8 stiller krav til "proper legal safeguards" ved gjennomgåelse av elektronisk materiale som kan inneholde taushetsbelagte opplysninger. Dette kravet er ikke oppfylt, heller ikke om ligningsmyndighetene deler opp sin gjennomgang i flere faser.
- (17) Bernhard Larsen-dommene, Rt. 2007 side 1612 og EMDs dom *Bernh Larsen Holding AS m.fl. mot Norge*, 14. mars 2013 hjemler ikke gjennomgang av advokatkorrespondanse. Sakene gjaldt andre typer taushetsbelagte opplysninger, som har et svakere vern enn advokatkorrespondanse. Betydningen av dommen svekkes ytterligere ved at ligningsmyndighetenes innsynsrett senere er utvidet ved at de har fått hjemmel for å ta

speilkopi av elektronisk arkiv, og ved at det er innført strengere sanksjoner ved brudd på opplysningsplikten. Nyere rettsavgjørelser viser også at vernet av advokatkorrespondanse skal være sterkere enn av andre opplysninger.

- (18) Det kan ifølge praksis fra Høyesterett og EMD ikke trekkes et skille mellom straffesaker og sivile saker; vernet av advokatkorrespondanse er ikke svakere i sivile saker. Dette følger også av reelle hensyn: Hensynet til oppklaring av straffbare forhold er viktigere enn hensynet til ligningsmyndighetenes kontroll av skattyter. Behovet for et sterkt vern av advokatkorrespondanse følger også av at unnlattelse til å medvirke til bokettersyn er straffesanksjonert, jf. skatteforvaltningsloven § 14-13.
- (19) En videre rett til innsyn i advokatkorrespondanse for ligningsmyndighetene ville være betenkelig i lys av samarbeidet mellom skatteetaten og påtalemyndigheten. Det kan føre til omgåelse av de straffeprosessuelle reglene om bevis- og beslagsforbud.
- (20) Lovgiver har åpnet for innsyn i advokatkorrespondanse bare dersom advokaten er mistenkt for straffbare forhold og ellers bare i helt spesielle tilfeller. I straffeprosessen er det åpnet for at dokumenter, som skattyter motsetter seg fremleggelse av, kan oversendes tingretten. En slik ordning kunne også vært innført i sivilprosessen, men lovgiver har valgt ikke å benytte denne muligheten.
- (21) Saga Tankers ASA og Ferncliff TIH II AS har nedlagt slik påstand:
- "1. Oslo byfogdembetes kjennelse av 29. mars 2016 stadfestes.**
 - 2. Saga Tankers ASA tilkjennes sakskostnader for den etterfølgende muntlige behandlingen i Oslo byfogdembete, Borgarting lagmannsrett og Norges Høyesterett.**
 - 3. Ferncliff TIH II AS tilkjennes sakskostnader for den etterfølgende muntlige behandlingen i Oslo byfogdembete, Borgarting lagmannsrett og Norges Høyesterett."**
- (22) Ankemotparten, *staten v/Skattedirektoratet*, har i kort trekk gjort gjeldende:
- (23) Gjennomnsyn av de uttrukne 820 e-postene innebærer et inngrep i skattyters rettigheter etter Grunnloven §§ 92 og 102 og EMK artikkel 8. Men vilkårene i artikkel 8 annet ledd er tilfredsstillt: Inngrepet har klar lovhjemmel, det er legitimt og det er forholdsmessig. Grunnloven må forstås med tilsvarende reservasjoner. Sterke offentlige interesser forsvarer det ubetydelige inngrep gjennomnsynet innebærer, og det foreligger tilstrekkelige rettsikkerhetsgarantier. Inngrepet er derfor tillatt.
- (24) Det er et grunnleggende skille mellom gjennomnsyn – som saken gjelder – og gjennomgang av dokumenter den opplysningspliktige er pålagt å fremlegge. Formålet med gjennomnsynet er å identifisere dokumenter som kan ha betydning for ligningen og som derfor kreves fremlagt. Dokumenter som gjennomgås i arkivgjennomnsynet, kan ikke brukes som bevis i bokettersynet – det kan først skje etter fremleggelse fra den opplysningspliktige. Arkivgjennomgangen kommer derfor ikke i konflikt med taushetsbeskyttelsen av advokatkorrespondanse.
- (25) Kontrollbehovet som følger av at ligningen er basert på selvangivelsesprinsippet, tilsier at ligningsmyndighetene selv må kunne gjennomgå de opplysningspliktiges arkiver for å

identifisere dokumenter de mener er relevante for ligningen. Den opplysningspliktige kan ikke få definere hva ligningsmyndighetene kan se på, eksempelvis ved å hevde at et dokument er advokatkorrespondanse. Faren for misbruk av opplysninger som bokettersynsrevisor blir kjent med ved arkivgjennomgangen, men som ikke kan pålegges utlevert, er teoretisk, og må stå tilbake for myndighetenes kontrollbehov.

- (26) Det følger av praksis fra Høyesterett og EMD at speilkopiering av elektroniske arkiv ikke kan sammenlignes med ransaking og beslag under straffeprosessloven, og videre at de rettsikkerhetsgarantier som gjelder for arkivgjennomgang, er tilstrekkelige til å ivareta den opplysningspliktiges interesser. Riktignok gjaldt sakene ikke eksplisitt advokatkorrespondanse, men dette er ikke avgjørende.
- (27) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- 1. Anken forkastes.**
 - 2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnadene."**
- (28) *Jeg har kommet til at anken må forkastes.*
- (29) Det sentrale spørsmål i saken er hvordan hensynet til å beskytte advokatkorrespondanse skal avveies mot ligningsmyndighetenes behov for kontroll av grunnlaget for skatteligningen.
- (30) Reglene om plikt til å gi opplysninger i forbindelse med ligningen og om ligningsmyndighetenes kontroll av ligningsgrunnlaget fremgår nå av skatteforvaltningsloven, som fra 1. januar 2017 erstattet ligningsloven. De lovregler saken gjelder, er videreført i skatteforvaltningsloven uten materielle endringer. I likhet med partene viser jeg til ligningslovens bestemmelser, som var gjeldende på vedtakstidspunktet.
- (31) Utgangspunktet for norsk skatteforvaltning er selvangivelsesprinsippet, som innebærer at skattyter har plikt til å gi opplysninger om alle forhold som kan være av betydning for vedkommendes ligning, se ligningsloven § 4-3. Ligningsmyndighetene skal kontrollere at denne opplysningsplikten overholdes. Ligningsloven kapittel 4 ga – frem til 1. januar 2017 – bestemmelsene om opplysningsplikten, mens kapittel 6 inneholdt reglene om kontroll. Jeg holder ved gjennomgangen bestemmelser om tredjemenns opplysningsplikt utenfor, men siden det i vår sak også er tale om andre ligningspliktiges forhold, viser jeg også til den vidtrekkende opplysningsplikt som fulgte av ligningsloven § 6-2.
- (32) Ligningsloven §§ 6-1 til 6-4 gir ligningsmyndighetene hjemmel til å be skattyter om å gi relevante opplysninger i forbindelse med bokettersyn. Videre hjemler loven adgang til å foreta kontroll hos den opplysningspliktige, herunder av hans arkiver, se § 6-5 nr. 1 og 2, som lyder:

"§ 6-5. Kontroll hos den opplysningspliktige

- 1. Ligningsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter denne lov. [...]**
- 2. Ved kontrollundersøkelse som nevnt i nr. 1 skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter § 6-1 til § 6-4.**

Den opplysningspliktige skal videre gi ligningsmyndighetene adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos ligningsmyndighetene."

- (33) Den opplysningsplikt som er av interesse i vår sak, er regulert i § 6-1 nr. 1, som lyder:
- "§ 6-1. Kontrollopplysninger fra skattyter**
- 1. Den som omfattes av § 4-2 nr. 1 skal etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne. Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer."**
- (34) Ligningsmyndighetene har således anledning til "gjennomsyn av arkiver" for å identifisere "opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne", og som skattyter derfor kan pålegges å utlevere. Det er på det rene at dette også omfatter elektroniske arkiver. Av praktiske grunner gis myndighetene anledning til å ta med kopi av arkivet for senere gjennomgang i egne lokaler. Adgangen til å ta slik speilkopi følger av ligningsloven § 6-5 nummer 2, som jeg alt har sitert.
- (35) Det sentrale objektet for kontrollundersøkelsen i vår sak er "korrespondanse". Det knyttes ikke nærmere vilkår eller kriterier til dette alternativet, ut over det generelle at korrespondansen må "ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne".
- (36) Jeg anser det som klart at disse bestemmelsene gir ligningsmyndighetene adgang til å ta kopi for senere gjennomsyn, også der arkivet må antas å inneholde dokumenter som ikke kan kreves utlevert.
- (37) Spørsmålet er hvilken bruk ligningsmyndighetene deretter kan gjøre av kopien.
- (38) Skattyter har en reell og rimelig interesse av at taushetsbelagt informasjon ikke på noen måte på noe stadium er tilgjengelig for uvedkommende, så langt dette ikke innebærer en urimelig hindring for effektiv kontroll. Ved gjennomgang av et papirarkiv er det ofte ikke noen realistisk måte å hindre at en også kommer over advokatkorrespondanse. I et elektronisk arkiv gjør datateknisk verktøy det mulig å gjøre en første utskilling av dokumenter som ikke omfattes av informasjonsplikten. Denne muligheten må ligningsmyndighetene benytte.
- (39) Før det speilkopierte arkivet kan gjennomgås for kontroll, må ligningsmyndighetene altså fjerne de dokumenter som klart er taushetsbelagte, så langt dette kan gjøres ved forsvarlig bruk av datatekniske verktøy.
- (40) Spørsmålet er da hvilken rettssikkerhetsbeskyttelse skattyter har ved gjennomsynet av den *gjenværende* del av arkivet. Jeg går nå over til dette.

- (41) Bestemmelsene i ligningsloven forutsetter at det er en forskjell mellom å pålegge skattyter å "gi innsyn i" korrespondanse, og å pålegge ham å "utlevere" den. Det legges altså opp til at ligningsmyndighetene ved "gjennomnsyn av arkiver" først gis anledning til å identifisere dokumenter man ønsker å se nærmere på, for deretter eventuelt å pålegge skattyter å utlevere dem, se også Rt. 2007 side 1612 avsnitt 25. Ligningsmyndighetene har ikke adgang til å kreve utlevert dokumenter fra det kopierte arkivet med mindre skattyter godtar pålegget. Denne totrinns-prosessen synes også forutsatt i forskriftene om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll av 8. mars 2013 nr. 258, se særlig § 5.
- (42) Saken gjelder hvordan identifiseringen av relevante dokumenter i arkivet i første fase – "gjennomnsyn" – skal foregå når den opplysningspliktige hevder at arkivet utelukkende eller delvis inneholder dokumenter som faller utenfor opplysningsplikten fordi det dreier seg om advokatkorrespondanse.
- (43) Gjennomnsynet innebærer overfor skattyter et inngrep som krever grunnlag i lov. Gjennomnsynet må videre respektere retten til privatliv og kommunikasjon. Dette følger av Grunnloven § 102, og EMK artikkel 8. Det kan ikke antas at Grunnloven gir videre beskyttelse av taushetsbelagt informasjon enn EMK for spørsmålet i saken her.
- (44) EMK artikkel 8 lyder:

"Art 8. Retten til respekt for privatliv og familieliv

1. **Enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse.**
 2. **Det skal ikke skje noe inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne rettighet unntatt når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter."**
- (45) EMD har innfortolket i "rett til respekt for sin [...] korrespondanse" – som svarer til "kommunikasjon" i Grunnloven § 102 – at myndighetene skal respektere fortrolig kommunikasjon mellom advokat og klient, og har i en rekke avgjørelser trukket grenser for myndighetenes adgang til å gjøre seg kjent med slik kommunikasjon. Ved siden av lovkravet, er vilkåret at inngrepet er legitimt og forholdsmessig, se eksempelvis Rt. 2015 side 93 avsnitt 60 med videre henvisning.
- (46) Jeg ser ikke grunn til å gå nærmere inn på lovkravet og kravet til legitimitet. Riktignok kan det kanskje tenkes situasjoner der det kan være tvil om hjemmelen for en aktuell kontrollundersøkelse er tilstrekkelig klar, men det gjennomnsyn som her ønskes foretatt, er det etter min mening klart hjemmel for. Det er heller ikke tvil om at inngrepet tjener legitime formål. Et velfungerende skattesystem er nødvendig for et velfungerende samfunn. Bokettersyn og tilhørende gjennomnsyn av skattyters arkiv for å identifisere dokumenter som kreves utlevert er viktige elementer i et skattesystem som baserer seg på selvangivelsesprinsippet.
- (47) Under hvilke omstendigheter gjennomnsyn av mulig advokatkorrespondanse kan skje, beror på en avveining av behovet for å beskytte fortroligheten mellom advokat og klient mot behovet for å sikre at ligningen skjer på et riktigst mulig grunnlag. Grensedragningen

må bygge på kriterier og avveininger forankret i EMK artikkel 8, og bør være mest mulig praktikabel og forutberegnelig for både skattyter og skattemyndigheter. Og den må innrømme et visst rom for skjønn, se EMDs uttalelse i *Bernh Larsen Holding AS m.fl. mot Norge*, avsnitt 158:

"In determining whether the impugned measure was 'necessary in a democratic society', the Court will consider whether, in the light of the case as a whole, the reasons adduced to justify it were relevant and sufficient, and whether it was proportionate to the legitimate aim pursued. In so doing, the Court will take into account that the national authorities are accorded a certain margin of appreciation, the scope of which will depend on such factors as the nature and seriousness of the interests at stake and the gravity of the interference [...]"

- (48) Tillitsforholdet mellom advokat og klient er en viktig og nødvendig forutsetning for rettspleien, se eksempelvis Rt. 2015 side 81 avsnitt 23 med videre henvisninger til praksis fra Høyesterett og EMD. Advokatlovutvalget fremhever at hvis det er mulighet for at motparter, domstoler eller allmenhet får tilgang til innholdet i advokatrådet, vil det kunne føre til at rådet blir lite balansert, uten påpekning av svake punkter og prosessrisiko, eller at rådet snarere bestemmes av taktiske overlegninger enn rettslige vurderinger. Hovedbegrunnelsen for advokaters yrkesmessige taushetsplikt ligger i synspunkter som dette, se som illustrasjon Rt. 2013 side 968 avsnitt 22. Men synspunktene begrunner også de regler som fritar klienten fra å opplyse om kommunikasjonen med sin advokat der han ellers har plikt til å gi opplysninger om ulike forhold.
- (49) De fleste avgjørelsene om beskyttelse av advokatkorrespondanse ved inngrep fra myndighetene gjelder ransaking og beslag i straffesaker. I HR-2017-111-A oppsummerer Høyesterett rettstilstanden på dette området. Det vises her til at påtalemyndigheten har primærkompetansen til å foreta beslag, og at påtalemyndigheten derfor også har kompetanse til selv å gå gjennom det beslaglagte, se avsnitt 23 og 38. Høyesterett kom til at plikten til å overlevere beslaget til tingretten uten noen form for gjennomgang og sortering på forhånd i tilfeller der det påberopes at beslaget inneholder advokatkorrespondanse, må begrenses til tilfeller der beslaget foretas på advokatkontor. I andre tilfeller "kan det antakelig være vel så nærliggende å se hen til de retningslinjer Høyesterett har trukket opp for håndtering av samtaler sikret ved kommunikasjonskontroll", se avsnitt 41.
- (50) Disse retningslinjene fremgår av Rt. 2015 side 81, og går ut på at påtalemyndigheten sorterer ut og umiddelbart, uten gjennomgang, sletter samtaler som faller inn under straffeprosessloven § 119 – typisk klientsamtaler med advokat. Hvis det er usikkert om det dreier seg om slike klientsamtaler, må påtalemyndigheten enten slette samtalen, eller sende dem til tingretten for gjennomgang uten at de på forhånd er gjennomhørt, se avsnitt 23 og 28.
- (51) Høyesterett la i kjennelsene i 2015 og 2017 til grunn at en fremgangsmåte etter disse retningslinjene vil oppfylle vilkårene i EMK artikkel 8.
- (52) Både Høyesterett og EMD har påpekt at myndighetenes inngrep i form av straffeprosessuell ransaking og beslag er mer alvorlig enn inngrep i form av krav om innsyn i ligningssammenheng. Se Rt. 2007 side 1612 avsnitt 27 og EMDs dom *Bernh Larsen Holding AS m.fl. mot Norge*, avsnitt 173. Mens siktemålet med ransaking er å

avklare et eventuelt grunnlag for en strafferettslig reaksjon, er primærformålet med et bokettersyn å sikre at ligningen skjer på et riktig og fullstendig grunnlag.

- (53) Jeg legger til grunn at rammene for inngrep i form av innsyn i arkiv som hevdes å inneholde blant annet advokatkorrespondanse, ikke kan være snevrere i ligningsforvaltningen enn ved ransaking og beslag, og nøyer meg i denne forbindelse med å vise til Rt. 2007 side 1612 avsnitt 27. Det gjør etter mitt syn ingen forskjell at det i 2015 ble inntatt en straffebestemmelse i ligningsloven § 12-2, som rammer unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse. Bruk av straff i ligningsforvaltningen forutsetter at det er gitt pålegg om utlevering av dokumenter, og at skattyter enten ikke har bestridt pålegget eller det har blitt opprettholdt etter klage, hvilket uansett innebærer at man har passert stadiet for gjennomsyn av arkiv.
- (54) Det er ligningsmyndighetene som har kompetansen til å kreve innsyn i arkiv som ledd i bokettersyn. Ligningsmyndighetene må derfor også som utgangspunkt selv kunne gå gjennom arkivet for å identifisere dokumenter som det er aktuelt å kreve fremlagt som ledd i skattyters opplysningsplikt. Jeg understreker at jeg i det følgende bare har for øye arkivmateriale innhentet hos skattyter; særskilte hensyn gjør seg gjeldende ved gjennomsyn av arkiv hos advokat – som har selvstendig taushetsplikt.
- (55) Ligningsmyndighetens gjennomgåelse av arkivet må være forsvarlig. Kravet til forsvarlighet må gjenspeile det sterke vern Høyesterett og EMD har gitt advokatkorrespondanse i andre sammenhenger. Det kan ut fra den alminnelige misbrukslære ikke brukes søkekriterier som først og fremst fører til at taushetsbelagt informasjon utskilles til gjennomsyn. Søkekriteriene bør velges etter at skattyter er gitt anledning til å uttale seg, se også HR-2017-111-A avsnitt 47. Og dersom søkekriterier viser seg å gå beskyttelsen av advokatkorrespondanse for nær, innebærer kravet til forsvarlig fremgangsmåte at ligningsmyndighetene har en selvstendig plikt til å gjøre endringer i senere søk.
- (56) Vurderingen av hvorvidt en fremgangsmåte er forsvarlig, må på den annen side også ta i betraktning at skattyter etter omstendighetene kan ha mulighet til å organisere sitt arkiv på en slik måte at taushetsbelagt informasjon lettere lar seg identifisere og utskille. Har han unnlatt å bruke muligheten, tilsier selvangivelsesprinsippet sammenholdt med de klare og tilgjengelige hjemlene for ligningsmyndighetenes arkivinnsyn at skattyter i større grad må finne seg i at søket etter relevante dokumenter legges bredere opp.
- (57) Jeg ser ikke at det kan oppstilles mer presise retningslinjer for dette innledende stadiet i behandlingen av kopiert elektronisk arkiv. Forvaltningen må innrømmes rom for skjønn innenfor de nevnte rammer.
- (58) Det er klart at ligningsmyndighetene under dette gjennomsynet – uten å foreta nærmere undersøkelser – må ta ut av speilkopien dokumenter de kommer over som må antas å være advokatkorrespondanse.
- (59) Dersom ligningsmyndighetene under gjennomsynet blir oppmerksom på dokumenter som det er uklart om er advokatkorrespondanse, foreligger ikke den mulighet man har ved strafferettslig beslag – å overlate vurderingen til tingretten, jf. straffeprosessloven § 205. Jeg kan imidlertid ikke se at opplysningene av den grunn skal måtte behandles som om de er unntatt fra ligningsmyndighetenes gjennomsyn.

- (60) I så fall ville alene skattyters påstand om at dokumentet er advokatkorrespondanse være avgjørende. En slik regel anser jeg som utelukket. Den ville være helt i strid med grunnprinsipper i skattesystemet, jf. det jeg har nevnt om selvangivelsesprinsippet og tilhørende regler om skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes rett til bokettersyn, arkivsyn osv. I samme retning trekker at økt oppdagelsesrisiko effektiviserer opplysningsplikten, se Prop. 141 L (2011–2012) side 8-9. Som nevnt tilsier disse synspunktene også at det ikke er aktuelt å utelukke selve retten til gjennomsyn bare fordi det *kan* medføre at man kommer over dokumenter som er unntatt fra opplysningsplikten. Ligningsmyndighetene må etter mitt syn i slike tilfelle kunne foreta et nærmere gjennomsyn for å utsortere de dokumentene som omfattes av taushetsplikten. Jeg kommer tilbake til hvilke krav som må oppstilles i denne sammenheng.
- (61) Det er ikke noe reelt alternativ til at ligningsmyndighetene selv – under gjennomsynet – må avgjøre om et dokument skal unntas som advokatkorrespondanse. Uten lovhjælp kan det klart nok ikke oppstilles en regel om at avgjørelsen må overlates til tingretten. Ordningen ville forøvrig i praksis innebære at tingretten måtte foreta vesentlige deler av arkivgjennomsynet i ligningssaker fordi arkivet her oftere enn i straffeprosessuelle saker vil inneholde dokumenter som på en eller annen måte er knyttet til en advokat. En slik regel ville derfor åpenbart kreve meget store ressurser, men viktigere er at ordningen ville være praktisk umulig innenfor akseptable tidsrammer – den ville i praksis hindre den kontroll selvangivelsesprinsippet forutsetter.
- (62) Oppsummeringsvis er jeg kommet til at ligningsmyndighetene som utgangspunkt har adgang til å foreta gjennomsyn av skattyters elektroniske arkiv så langt dette hevdes å være relevant for ligningen. Ligningsmyndighetene skal under dette gjennomsynet unnta – uten nærmere gjennomgang – de dokumenter som må antas å være advokatkorrespondanse. Ligningsmyndighetene kan kreve de øvrige dokumentene utlevert av skattyter til bruk ved kontroll av ligningen, med mindre også disse dokumentene viser seg å være taushetsbelagte. I forbindelse med krav om utlevering vil det gjennom klagebehandling og eventuell domstolsbehandling kunne avgjøres om dokumentet kan kreves unntatt fra opplysningsplikten.
- (63) Selve gjennomsynet av arkivet er et inngrep som krever "effective safeguards against abuse" for å tilfredsstille vilkårene i EMK artikkel 8, se eksempelvis EMDs dom *Bernh Larsen Holding AS m.fl. mot Norge*, avsnitt 163. De krav som i denne forbindelse stilles i EMDs praksis i tilknytning til beslag for bruk i en straffesak er ikke uten videre anvendelige ved gjennomsyn for ligningsformål, se samme dom avsnitt 173.
- (64) I forbindelse med ligningsmyndighetenes gjennomgang av skattyters arkiver antok Høyesterett i Rt. 2011 side 487 at hensynet til personvern var "ivaretatt så langt det lar seg gjøre" under henvisning til at ligningsfunksjonærene hadde taushetsplikt, og at skattyter hadde rett til å bli varslet og være til stede under gjennomsynet. Det ble da vist til "det åpenbare behov ligningsmyndighetene har for å kunne gjennomføre gjennomgang av skattyternes arkiver", og at "et slikt inngrep etter en proporsjonalitetsvurdering må anses nødvendig i et demokratisk samfunn", se avsnitt 40.
- (65) Jeg går så over til vurderingen av anken på det grunnlag jeg nå har redegjort for.

- (66) De omtvistede 820 e-postene er trukket ut av den dokumentmengden som opprinnelig var utelukket fra gjennomsyn fordi den inneholdt navn på angitte advokater eller advokatfirma. Disse e-postene er identifisert rent datateknisk ved hjelp av de søkekriterier jeg har redegjort for innledningsvis. Ligningsmyndighetene har imidlertid ikke funnet noen datateknisk løsning for å identifisere de av disse e-postene som er advokatkorrespondanse.
- (67) Dersom man ut fra de anvendte søkekriteriene kunne regne med at det fortrinnsvis ville være advokatkorrespondanse som ble identifisert, ville fremgangsmåten etter det jeg tidligere har skissert, være et uforholdsmessig inngrep.
- (68) Det er etter opplysningene i saken imidlertid ikke grunnlag for å anta at dette er situasjonen. Det må tvert i mot antas at de 820 e-postene inneholder alle kategorier dokumenter – noen som klart er advokatkorrespondanse, noen som klart ikke er det, og noen det kan være tvil om kategoriseringen av. Det er ikke grunnlag for å fastslå fordelingen mellom disse kategoriene – det ligger i sakens natur at dette er ukjent. Situasjonen er for så vidt en annen enn ved innsyn i en advokats arkiv, der det ville vært en sterk presumpsjon for at vesentlige deler av arkivet gjelder taushetsbelagt advokatkorrespondanse.
- (69) Det gjenstår da å ta standpunkt til om EMDs krav til "effective safeguards against abuse" vil være tilstrekkelig ivarettatt ved dette gjennomsynet.
- (70) De søkekriterier som jeg har gjort rede for, må etter mitt syn anses å bygge på et forsvarlig skjønn. Ligningsmyndighetene har da – etter de regler jeg har redegjort for – som utgangspunkt anledning til å foreta gjennomsyn av dokumentene for å finne ut om noen av dem skal kreves utlevert slik at de kan inngå i grunnlaget for bokettersynet. Det er ikke nødvendig for meg å gå nærmere inn i avgrensningen av hvilke dokumenter og informasjon som må oppfattes som taushetsbelagt advokatkorrespondanse ved innsyn i skattyters arkiv.
- (71) Ligningsloven gir regler om kontrollundersøkelse etter § 6-5: Den opplysningspliktige skal gis rimelig varsel om kontrollen og ha rett til å være tilstede og uttale seg, og det skal skrives rapport fra kontrollen, se § 3-5. Den opplysningspliktige har rett til å klage over utleveringspålegg, og klagen skal gis oppsettende virkning "hvis den som ga pålegget finner at klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget", se § 3-6 (4). Ligningsmyndighetenes personell har taushetsplikt, se § 3-13.
- (72) Prosedyrer for gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll er som nevnt fastsatt i forskrift 8. mars 2013 nr. 258. Her gis det regler om at ligningsmyndighetenes personell skal legitimere seg ved kontroll og informere den opplysningspliktige om hans rett til å påklage pålegg om å medvirke. Videre kreves at kopieringen av arkiv skal sikre dataenes konfidensialitet, og at kopien skal forsegles dersom den opplysningspliktige påklager krav om utlevering av dokumenter fra arkivet. Endelig gis det nærmere regler om ligningsmyndighetenes utarbeidelse av rapport om kontrollen og om sletting av kopi av elektronisk arkiv når saken er endelig avgjort.
- (73) Skattedirektoratet har videre utarbeidet dokumentet "Sikring og analyse av elektroniske spor (SAES)" gjeldende fra 1. januar 2012. Dette retter seg først og fremst til ligningsmyndighetenes datatekniske personell, og "beskriver prosesser ved forensic

analyse og samspillet mellom forensic personellet og bokettersynsrevisor i forbindelse med analyse av kopierte data". Det fremgår bl.a. at hvis det ved gjennomgang av informasjon på "overordnet nivå" "[o]ppdages funn som krever avbrudd (personopplysninger ... advokatkorrespondanse ...)", skal det påses at "slik type informasjon ikke kopieres ut av imaget og utelates for videre gjennomgang".

- (74) Det er for Høyesterett opplyst at det ut over dette ikke finnes skriftlige regler eller interne instruksjoner for gjennomføringen av denne type kontrollundersøkelser. Det er videre opplyst at bokettersynsrapporten som ligger til grunn for eventuelt vedtak i saken, etter fast praksis skrives av den bokettersynsrevisor som deltar i arkivgjennomsynet og eventuelt krever utlevert dokumenter.
- (75) På et praktisk viktig område som dette, hvor det må foretas komplekse avveininger av motstående legitime interesser i en saksbehandling som er avhengig av å gjøre bruk av elektroniske verktøy som er i rask utvikling, kunne det nok vært på sin plass med noen mer detaljerte retningslinjer for hvordan arkivgjennomsyn skal gjennomføres. Det vil formentlig skje når man har vunnet mer erfaring.
- (76) Det avgjørende er likevel at skattyter er sikret varsel om kontrollen, rett til å være tilstede og uttale seg, og at han kan påklage utleveringspålegg – med oppsettende virkning hvis det er rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Videre er ligningsmyndighetene pålagt taushetsplikt, og kopierte data skal sikres. Endelig er det et klart skille mellom den som foretar gjennomsynet – og som derfor kan komme til å se dokumenter som er taushetsbelagte – og den som utarbeider eventuelt vedtak i saken. Mulig vedtak i saken utarbeides av en saksbehandler som ikke har deltatt i gjennomsynet, og som ikke har anledning til å bygge på andre informasjonen enn de som fremkommer i rapporten basert på fremlagte dokumenter. Under disse omstendigheter finner jeg at det er etablert rettssikkerhetsgarantier som tilfredsstillende kravene under EMK artikkel 8.
- (77) Anken må etter dette forkastes.
- (78) Anken har vært forgjeves, og i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må staten tilkjennes sakskostnader for Høyesterett. Lagmannsrettens sakskostnadsavgjørelse er ikke angrepet. Statens sakskostnader for Høyesterett fastsettes i henhold til oppgave fra statens prosessfullmektig til 169 650 kroner. I medhold av tvisteloven § 20-6 andre ledd pålegges de ankende parter solidaransvar for beløpet.
- (79) Jeg stemmer for denne

K J E N N E L S E :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Saga Tankers ASA og Ferncliff TIH II AS én for begge og begge for én til staten v/Skattedirektoratet 169 650 – etthundreogsekstinitusensekshundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne kjennelse.

- (80) Dommer **Ringnes:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (81) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (82) Dommer **Bull:** Likeså.
- (83) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (84) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

K J E N N E L S E :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Saga Tankers ASA og Ferncliff TIH II AS én for begge og begge for én til staten v/Skattedirektoratet 169 650 – etthundreogsekstinitusensekshundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne kjennelse.

Riktig utskrift bekreftes: