



NORGES HØYESTERETT

Den 19. april 2004 avsa Høyesterett dom i

HR-2004-00721-A, (sak nr. 2004/184), straffesak, anke,

Den offentlige påtalemyndighet

(riksadvokat Tor-Aksel Busch)

mot

A

(advokat Arne Meltvedt)

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

- (1) Dommer **Støle**: Saken gjelder spørsmålet om det ved fastsettelse av bøtestraff for overtredelse av ligningsloven er anledning til å inkorporere i boten et beløp tilsvarende 30 % tilleggsskatt, jf. straffeloven § 27 sammenholdt med ligningsloven § 10-4 nr. 1 første punktum.
- (2) A leverte ikke pliktig selvangivelse for inntektsåret 2001 innen fastsatt frist. Hans inntekt ble fastsatt ved skjønn i medhold av ligningsloven § 8-2 nr. 3. Alminnelig inntekt ble fastsatt til kr 504 700 og personinntekt til kr 739 700. Oslo ligningskontor innga anmeldelse til Oslo politidistrikt 18. desember 2002. A hadde heller ikke levert selvangivelse for inntektsårene 1999 og 2000, og det ble vist til tidligere anmeldelse for disse forhold. For disse årene hadde ligningskontoret truffet vedtak om illeggelse av tilleggsskatt. I samsvar med Riksadvokatens rundskriv 2. juni 2002 ble saken for 1999 og 2000 påtalemessig avgjort ved henleggelse av "andre lovbestemte grunner". Dette har sammenheng med Høyesteretts plenumsavgjørelser i 2002 om forbudet mot dobbeltforfølgning i Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Jeg kommer tilbake til dette. Det er ellers på det rene at A også for flere forutgående inntektsår har unnlatt å levere lovpålagt selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a.
- (3) Ved forelegg 7. september 2003 fra Politimesteren i Oslo ble A for forholdet vedrørende inntektsåret 2001 ilagt en bot til statskassen på kr 81 000, subsidiært 20 dagers fengsel. Det ble tatt utgangspunkt i opplysninger fra Oslo ligningskontor om at 30 % tilleggsskatt av den skjønnsfastsatte samlede inntekt for A for inntektsåret 2001 utgjorde ca. kr 66 000.

Til dette beløpet ble lagt kr 15 000 i henhold til interne, veiledende retningslinjer for straffutmåling, utarbeidet av Oslo politidistrikt.

- (4) Forelegget ble ikke vedtatt, og saken ble oversendt Oslo tingrett for pådømmelse, jf. straffeprosessloven § 268. Tingretten avsa dom 3. desember 2003 med slik domsslutning:
- ”A, født 00.00.1946, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr 1 d) jfr nr 2 jfr § 4-2 nr 1 til en bot på 15 000,- - femtentusen – kroner, subsidiært fengsel i 15 – femten dager.”**
- (5) Tingretten la til grunn at det i dette tilfellet var truffet et bevisst valg om å følge et strafferettslig spor, og at det da ikke var anledning til å inkorporere 30 % tilleggsskatt ved fastsettelsen av boten.
- (6) Påtalemyndigheten har anket tingrettens dom direkte inn for Høyesterett, og Høyesteretts kjæremålsutvalg har gitt samtykke til slik behandling, jf. straffeprosessloven § 8. Anken gjelder straffutmålingen.
- (7) *Jeg er kommet til at anken må tas til følge.*
- (8) Innledningsvis finner jeg det nødvendig å si noe om den generelle bakgrunn for problemstillingen i vår sak. Ved plenumskjennelse 3. mai 2002 (Rt. 2002 side 557) kom Høyesterett til at det etter EMK Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1 ikke er adgang til å fremme en straffesak hvor tiltalen gjelder det å ha gitt uriktige og ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, dersom tiltalte tidligere er ilagt forhøyd tilleggsskatt for det samme forhold. Ved en annen plenumskjennelse samme dag (Rt. 2002 side 509) ble det lagt til grunn at bruk av ordinær tilleggsskatt skal anses som ”criminal charge” i forhold til EMK artikkel 6 nr. 1. Det følger videre av rettspraksis at det ikke er forskjell på vurderingstemaet etter EMK Protokoll 7 artikkel 4 og EMK artikkel 6, jf. Rt. 2003 side 1100 (avsnitt 47) og Rt. 2003 side 1376 (avsnitt 18). På denne bakgrunn vil også illeggelse av ordinær tilleggsskatt stenge for senere straffesak.
- (9) Samlet sett innebærer dette at det dobbeltsporede system for reaksjonsfastsettelse, der ligningsmyndighetene ilegger administrativ tilleggsskatt i medhold av ligningsloven kapittel 10, og domstolene ilegger straff med hjemmel i ligningsloven kapittel 12, ikke kan opprettholdes. Det samme gjelder om rekkefølgen er omvendt, jf. plenumsdom 3. mai 2002 (Rt. 2002 side 497). Forbudet mot dobbeltforfølgning er likevel ikke til hinder for at den type lovovertridelser som vår sak gjelder, sanksjoneres *både* ved tilleggsskatt *og* straff som ledd i en *samtidig forfølgning*, slik tingretten uriktig synes å ha lagt til grunn. Men for at én og samme handling fortsatt skal kunne møtes med straff og administrativ sanksjon, må reglene utformes slik at sanksjonsspørsmålet kan avgjøres samlet.
- (10) På generelt plan har de spørsmål som her reiser seg, vært vurdert av to offentlige utredningsutvalg. Tilleggsskatteutvalget avga innstilling 11. februar 2003, jf. NOU 2003: 7, og Sanksjonsutvalget 16. mai 2003, jf. NOU 2003: 15. Det er videre avgitt en rapport 8. mars 2004 fra en arbeidsgruppe oppnevnt etter initiativ fra Skattedirektøren og Riksadvokaten. Samlet er det i dette utredningsarbeidet omtalt, og dels presentert, flere alternative løsninger. Så langt det har betydning for den problemstilling vår sak gjelder, kommer jeg i noen grad inn på enkelte av de spørsmål som er reist i det nevnte utvalgsarbeidet. Det ligger til lovgiver å foreta den nødvendige avveining med hensyn til valg av varig fremtidig ordning.

- (11) Innenfor det saksfelt vår sak gjelder, er det imidlertid behov for en avklaring i påvente av de politiske myndigheters behandling av de nevnte utredninger. Jeg nevner at arbeidsgruppen som har avgitt innstilling til Skattedirektøren og Riksadvokaten, har opplyst at antallet anmeldelser fra ligningsmyndighetene for unnlatt levering av pliktige oppgaver for 2001 på landsbasis utgjør 1 381, hvorav de langt fleste gjelder Oslo. Av disse er igjen ca. 250 besluttet videreført i strafferettslig forfølgning, mens de øvrige av kapasitetsgrunner er returnert ligningsmyndighetene med sikte på administrativ oppfølging. Vår sak er en av de anmeldelser som er vurdert å være av en så vidt alvorlig karakter at den er undergitt straffesaksbehandling. For inntektsåret 2002 utgjør antallet anmeldelser for hele landet 2 060, hvorav ca. 400 er forutsatt straffesaksbehandlet innenfor de politidistrikter som hører under Statsadvokatene i Oslo. Samtlige saker er stilt i bero i påvente av Høyesteretts behandling av den foreliggende sak. For øvrig er det opplyst at praksis spriker atskillig selv innenfor de politidistriktene som hører under dette ene statsadvokatembetet. Det er så langt ikke gitt midlertidige retningslinjer fra overordnet påtalemyndighet når det gjelder bøtenivået.
- (12) Med dette som bakgrunn ser jeg nå nærmere på de mulige alternativer som Riksadvokaten har fremholdt innenfor dagens regelverk. De er som følger:
1. Opprettholde tidligere bøtenivå. Det er i praksis dette alternativ som er valgt av Oslo tingrett i vår sak.
 2. Konvertere tilleggsskatt med ordinær sats (30 %) til en del av boten som ilegges ved forelegg. Som vår sak illustrerer, slår dette ut i et vesentlig høyere bøtenivå.
 3. Tilleggsskatt tas med som borgerlig rettskrav i straffesak for domstolene, med bibehold av tidligere bøtenivå.
- (13) Det første alternativet er etter min mening ikke noen farbar vei. Et slikt valg vil innebære at de presumptivt groveste tilfellene – eksempelvis gjentatte unnlatelser av å levere pliktig oppgave, som i vår sak – behandles lempeligere enn de øvrige. Konsekvensen må antas å ville bli at ligningsmyndighetene vil avholde seg fra å inngi anmeldelse, for i stedet å velge administrativ illeggelse av tilleggsskatt.
- (14) Det tredje alternativet er omtalt i innstillingene fra de to offentlige utredningsutvalg som jeg tidligere har nevnt. Tilleggsskatteutvalget har i NOU 2003: 7 pekt på muligheten for å endre straffeprosessloven § 3, slik at krav om tilleggsskatt kan tas med i straffesak etter reglene om borgerlig rettskrav i straffeprosessloven kapittel 29. Utvalget forutsetter at en nærmere utredning og vurdering av de spørsmål en slik lovendring reiser, ivaretas av Sanksjonsutvalget, og går derfor ikke nærmere inn på dette. I punkt 14.2.4 uttaler imidlertid utvalget blant annet:
- ”Det er dessuten vanskelig å tenke seg en ordning hvor tilleggsskatten i en straffesak fremmes som et krav i medhold av straffeprosessloven § 3 uten at ligningsmyndighetene i realiteten har vurdert lovovertrедelsen og tilleggsskatten. Dette dreier seg om en type krav som ikke eksisterer før en offentlig myndighet har bestemt det. Krav på tilleggsskatt kan i denne sammenheng ikke sammenlignes med et erstatningskrav som en fornærmet måtte ha mot en tiltalt skadevolder. En variant kunne muligens være å fremme kravet om tilleggsskatt som et forslag, en form for innstilling fra ligningsmyndighetene.”**
- (15) Også Sanksjonsutvalget har foreslått at krav om tilleggsskatt skal kunne behandles i forbindelse med en straffesak, og har foreslått endring i straffeprosessloven § 3 med sikte på slik behandling. Det er videre foreslått endring i bestemmelsen om forelegg i samme

lov § 256. Utvalget har imidlertid ikke foretatt en selvstendig og detaljert gjennomgang av ligningslovens reaksjonssystem, men har begrenset sin gjennomgang til en vurdering av forholdet mellom Tilleggsskatteutvalgets konkrete forslag og Sanksjonsutvalgets generelle anbefalinger og forslag.

- (16) Sanksjonsutvalget legger opp til at hjemmelen for å ilegge administrative sanksjoner plasseres i den enkelte særlov. Sentralt i innstillingen står forslaget om et nytt kapittel IX i forvaltningsloven med generelle bestemmelser om administrative sanksjoner, som skal få anvendelse når annet ikke er bestemt i særloven. Lovutkastet har i § 52 en bestemmelse om anmeldelse og forbud mot gjentatt forfølgning, der det legges opp til at krav om administrativ sanksjon tas med i straffesaken dersom forvaltningen anmelder overtredelsen til politiet og fremmer begjæring om slik behandling. Da forvaltningsloven ikke kommer til anvendelse i ligningsbehandlingen, jf. ligningsloven § 1-2, vil de foreslåtte nye bestemmelsene om administrative sanksjoner ikke uten særskilt regulering gjelde i ligningssaker, og utvalget anbefaler derfor at det uansett vurderes nærmere i hvilken grad det er grunn til gjøre avvik fra de generelle bestemmelsene utvalget foreslår.

- (17) Sanksjonsutvalget behandler spørsmålet om administrative sanksjoner i straffesak i et eget avsnitt 10.7.4.3, og uttaler på side 163 i innstillingen blant annet:

”For at det totale sanksjonsnivået ikke skal bli mildere enn i det tosporede system, må boten settes minst like høyt som tilleggsskatten ville blitt. Hvis derimot forvaltningen kan begjære at administrative sanksjoner tas med i straffesaken, kan domstolen pådømme kravet om tilleggsskatt sammen med kravet om straff. Omleggingen fra tosporet til ensportet system medfører da at den personelle kompetanse samles hos domstolen og at alle sanksjoner blir ilagt i samme sak, men ”bredden” i sanksjonene blir den samme som i det tosporede system.

(...) Det forhold at den personelle kompetanse endres fra forvaltningen til domstolene bør etter utvalgets oppfatning ikke ha betydning her. Det er for eksempel ikke grunn til at tilleggsbetaling (tilleggsskatt, tilleggsavgift eller tilleggstoll) skal falle bort når sanksjonssaken overføres fra forvaltningen til påtalemyndigheten.”

- (18) De spørsmål som her er reist, vil måtte bli nærmere vurdert i det pågående lovgivningsarbeidet, jf. det jeg tidligere har fremholdt om dette. Men slik jeg ser det, er det forbundet med flere problemer å velge det jeg har betegnet som alternativ 3 innenfor dagens regelverk. Etter gjeldende ligningslov § 10-2 er det ligningsmyndighetene som treffer vedtak om tilleggsskatt, og skattyteren skal etter samme bestemmelse nr. 5 varsles med frist for å avgi uttalelse før vedtak treffes. Uavhengig av spørsmålet om behov for lovendring av straffeprosessloven § 3, reiser det seg her spørsmål om personell vedtakskompetanse i forholdet mellom ligningsforvaltning og domstolene som vil måtte vurderes nærmere, jf. også det jeg har gjengitt fra Tilleggsskatteutvalgets innstilling.
- (19) Spørsmålet blir etter dette om påtalemyndighetens opplegg til valg av løsning etter alternativ 2 kan gjennomføres i en overgangsperiode. Etter min mening må svaret være bekreftende, men med visse presiseringer.
- (20) Jeg nevner først at det fra påtalemyndighetens side ikke er lagt opp til noen endret praksis når det gjelder fastsettelse av den subsidiære fengselsstraffen.
- (21) Videre gir ikke rettspraksis med hensyn til ”criminal charge” og konvensjonens forbud mot gjentatt forfølgning føringer for en annen og mer lempelig samlet reaksjon. Samtidig

er forholdet at det til grunn for den etablerte norske ordning med tilleggsskatt og straffereaksjon har ligget et ønske fra lovgiver om en streng samlet reaksjon ved de grovere overtredelser av ligningslovgivningen. Dette er kommet til uttrykk i flere proposisjoner som er fremmet for Stortinget. Jeg nevner som et eksempel Ot. prp. nr. 29 (1978-79) Om ligningslov og endringer i andre lover, der det på side 45 heter:

”Disse tilfellene er etter loven også forutsatt å skulle gjøres til gjenstand for straffeforfølgning. Det synes å gi den beste sammenheng i skatteloven og samsvare best med vår lovgivning om straff at en ytterligere reaksjon i tillegg til den tilleggsskatt som er foreslått foran, skjer i form av straff, dvs. bøter eller fengsel. Det burde i tilfelle fastsettes relativt strenge bøter for slike overtredelser. Departementet forutsetter at en omlegging gjennomgående ikke måtte føre til noen lempeligere reaksjoner i disse tilfelle.”

- (22) 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 lovovertrедelser.
- (23) Inkorporering i boten av et beløp tilsvarende ordinær tilleggsskatt vil *økonomisk* ikke stille de det gjelder dårligere enn etter den tidligere ordning med et dobbeltsporet system. Anmerkning i bøte- og strafferegisteret vil skje som før, men det vil være den faktiske forskjell at en utskrift vil vise vesentlig høyere bøter. Med de regler som gjelder for innsyn og bruk av registeret, kan jeg likevel ikke se at dette er en tungtveiende innvending.
- (24) Det viktigste mothensynet er at det vil skje en betydelig skjerping av bøtenivået for overtredelser av ligningsloven. Generelt tilsier hensynet til forutseelighet at domstolene er varsomme med å endre straffenivået i store sprang, jf. prinsippet i straffeloven § 3, jf. også Rt. 1994 side 1552. Men denne og lignende uttalelser er avgitt med sikte på helt andre situasjoner, og har etter mitt syn bare begrenset vekt for vår problemstilling. Forholdet er som nevnt at en inkorporering av ordinær tilleggsskatt i bøtestraffen økonomisk sett ikke innebærer en strengere reaksjon i forhold til den tidligere ordning. Noen egentlig tilbakevirkning er det uansett ikke tale om. Omleggingen har som nevnt sin bakgrunn i at tilleggsskatt etter EMDs og Høyesteretts praksis anses som straff etter det materielle straffebegrep som konvensjonen opererer med. Når det er situasjonen, må det være forsvarlig at domstolene velger dette alternativ ved reaksjonsfastsettelsen inntil lovgiver eventuelt velger en annen løsning.
- (25) Det gjenstår å si noen ord om forholdet til straffeloven § 27. Forsvareren har med styrke anført at påtalemyndighetens opplegg innebærer en helt skjematisk fastsettelse av bøtestraffen, og at dette skjer på bekostning av den individuelle og konkrete vurdering som bestemmelsen gir anvisning på. Vår sak er i så måte illustrerende. Når jeg likevel ikke finner å kunne legge avgjørende vekt på dette, har det sammenheng med følgende:
- (26) For det første er det her tale om typiske masseovertredelser, jf. de tall for anmeldelser for inntektsårene 2001 og 2002 som jeg tidligere har gjengitt. Det er derfor behov for

standardiserte løsninger, og omleggingen er reelt begrunnet i rettshåndhevelsessensyn. Dernest vil den måten fastsettelsen skjer på – inkorporering av et beløp svarende til ordinær tilleggsskatt av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen – innebære at bøtestraffen vil stå i forhold til vedkommendes inntekt, jf. henvisningen i straffeloven § 27 til ”hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede”.

- (27) Omleggingen vil derfor generelt sett være forsvarlig, særlig når det tas i betraktning at det er tale om hva domstolene skal gjøre i en overgangsperiode inntil lovgiver har etablert en varig ordning med bakgrunn i de utredninger som jeg har omtalt. Men en fullstendig standardisering kan det ikke bli spørsmål om. Det må være en adgang til å justere for individuelle forhold. I første omgang må dette ivaretas ved retningslinjer fra overordnet påtalemyndighet, noe Riksadvokaten har tilkjennegitt vil bli fulgt opp raskt etter Høyesteretts avgjørelse i vår sak. Domstolene vil for øvrig ha den nødvendige frihet til å ta slike nødvendige individuelle hensyn innenfor rammen av straffeloven § 27.
- (28) I vår sak har påtalemyndigheten anført at boten i forelegget er adekvat både i forhold til As inntekt i 2001 og hensett til hans gode økonomi på domstidspunktet. Jeg er enig i det. Riksadvokaten har nedlagt påstand om at boten i dette tilfelle bør fastsettes til kroner 80 000, og jeg slutter meg til dette.
- (29) Jeg stemmer for denne

D O M :

I tingrettens dom gjøres den endring at boten fastsettes til kroner 80 000 – åttitusen.

- (30) Dommer **Skoghøy**: Jeg er kommet til et annet resultat enn førstvoterende. Etter mitt syn vil det være i strid med tilbakevirkningsforbudene i Grunnloven § 97 og Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7 om den reaksjon som ut fra reaksjonspraksis på gjerningstidspunktet ville ha blitt ilagt som tilleggsskatt, krone for krone blir konvertert til bot.
- (31) Som førstvoterende har redegjort for, har Høyesterett tidligere avgjort at tilleggsskatt må anses som straff i forhold til EMK. I motsetning til bot er imidlertid tilleggsskatt ikke klassifisert som straff etter norsk rett, og mens det for ileggelse av bot stilles krav om strafferettslig skyld, ilegges ordinær tilleggsskatt – dvs. tilleggsskatt med inntil 30 % – på tilnærmet objektive vilkår, se ligningsloven § 10-2, jf. § 10-3. Ved vurderingen av om en bot er en strengere reaksjon enn tilleggsskatt, må det også legges vekt på at bot for overtredelse av ligningsloven både skal registreres i bøtere registeret og i strafferegisteret, se strafferegistreringsloven § 1 første ledd nr. 2 og § 3. Tilleggsskatt skal ikke registreres i noen av disse registrene. Selv om en bot beløpsmessig tilsvarer det som ellers ville ha blitt utmålt som tilleggsskatt, må bot på bakgrunn av disse forholdene etter min oppfatning anses som en klart strengere og mer infamerende reaksjon enn tilleggsskatt.
- (32) Etter det som er opplyst, var reaksjonspraksis for det forhold A er dømt for, på det tidspunkt handlingen ble begått, 30 % tilleggsskatt og bot på kr 15 000. Den bot A er ilagt i forelegget, er utmålt slik at den skal tilsvare summen av det som etter reaksjonspraksis på gjerningstidspunktet ble ilagt som tilleggsskatt og bot.

- (33) Som fremholdt i Høyesteretts avgjørelser 24. februar 2004 (HR-2004-00375-A) avsnitt 22 og 25. februar 2004 (HR-2004-00393-A) avsnitt 21, forbyr Grunnloven § 97 og EMK artikkel 7 ikke bare å sette straff for en handling som ikke var straffbar på gjerningstidspunktet, men også å idømme en *strengere straff* enn den som gjaldt på gjerningstidspunktet. I EMK artikkel 7 er dette uttrykkelig sagt, men dette følger også av sikker fortolkning av Grunnloven § 97. Ganske visst kan tilbakevirkningsforbudene i Grunnloven § 97 og EMK artikkel 7 ikke være til hinder for at domstolene ut fra et endret syn på den straffbare handlingens samfunnsskadelige karakter eller andre kriminalpolitiske hensyn – innenfor de strafferammer loven setter – justerer straffutmålingspraksis. Slike endringer må imidlertid foretas skrittvis. Dersom det beløp som tidligere ble ilagt som tilleggsskatt, krone for krone skal konverteres til bot, vil det innebære en brå og betydelig straffskjerpelse. Etter min mening må man se det slik også i tilfeller hvor reaksjonen tidligere var tilleggsskatt i kombinasjon med bot. Til tross for at det beløp som nå blir utmålt i bot, ikke er høyere enn summen av det som tidligere ble ilagt i tilleggsskatt og bot, vil derfor dette etter mitt syn komme i konflikt med Grunnloven § 97 og EMK artikkel 7.
- (34) Spørsmålet om det beløp som tidligere ble ilagt som tilleggsskatt, kan konverteres til bot, oppstår også i tilfeller hvor det tidligere ble reagert med tilleggsskatt og fengselsstraff. I slike tilfeller kan det etter at det er avgjort at ileggelse av tilleggsskatt stenger for straffesak, være hensiktsmessig å reagere med fengsel og bot. Etter min oppfatning kan imidlertid tilleggsskatten heller ikke i slike tilfeller konverteres krone for krone til bot uten at dette får betydning for fengselsstraffens lengde. Ved utmålingen av straff må det ses hen til at den samlede reaksjon ikke må fremstå som strengere enn den som gjaldt på handlingstiden.
- (35) Aktor har fremholdt at et alternativ til å konvertere tilleggsskatten til bot, er at domstolene pådømmer tilleggsskatt som et borgerlig rettskrav. En slik ordning vil ikke kollidere med Grunnloven § 97 og EMK artikkel 7, men må etter min mening forutsette en endring av ligningsloven. Etter ligningsloven § 10-2 er kompetansen til å ilegge tilleggsskatt lagt til ligningsmyndighetene. Ved at et vedtak av ligningsmyndighetene om å ilegge tilleggsskatt blir endelig, stenger forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK protokoll 7 artikkel 4 for senere straffesak for samme forhold. For at en ordning med tilleggsskatt og bot ikke skal komme i konflikt med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning, må kompetansen til å ilegge tilleggsskatt i tilfeller hvor det blir reist straffesak, derfor overføres til påtalemyndigheten og domstolene.
- (36) Når domstolene tidligere utmålte straff for brudd på ligningsloven, pleide domstolene å ta hensyn til hvorvidt det var ilagt tilleggsskatt. Dette innebærer at i tilfeller hvor brudd på ligningsloven nå bare blir sanksjonert med bot, må boten kunne settes noe høyere enn det den tidligere ble satt til i tilfeller hvor det både ble ilagt bot og tilleggsskatt. På denne bakgrunn mener jeg at boten i den foreliggende sak passende kan settes til kr 25 000.
- (37) Dommer **Matningsdal**: Jeg er kommet til samme resultat som førstvoterende, men kan ikke helt tiltre hans begrunnelse. På samme måten som annenvoterende, dommer Skoghøy, mener jeg at påtalemyndigheten med dagens lovgivning er avskåret fra å anvende det som riksadvokaten har betegnet som alternativ tre – at tilleggsskatten pådømmes som et borgerlig rettskrav under straffesaken.

- (38) Straffeprosessloven § 3 åpner rett nok for at et krav om tilleggsskatt kan pådømmes som borgerlig rettskrav under straffesaken, idet dette kravet "springer ut av samme handling" som straffekravet. Men etter min mening avskjærer ligningsloven denne muligheten. Allerede ligningsloven § 10-2 nr. 2 sammenholdt med nr. 1 og 5 taler isolert sett sterkt for at tilleggsskatt skal ilegges ved et forvaltningsvedtak. Fram til lov av 15. desember 2000 nr. 92, da ligningsnemnda ble gjort til et rent klage- og overprøvingsorgan slik at alle avgjørelser under ligningen nå treffes av ligningskontoret, fulgte det dessuten uttrykkelig av ligningsloven § 8-4 nr. 2 bokstav a at ligningsnemnda ikke kunne delegere "sin myndighet" etter § 10-2 nr. 1 til ligningskontoret. Kompetansen etter § 10-2 nr. 2, som vår sak gjelder, kunne derimot delegeres. Når dessuten kapitteloverskriften var "Ligning" og paragrafoverskriften "Avgjørelsesmyndighet under ligning", viser dette at lovens ordning er at ileggelse av tilleggsskatt inngår i ligningen, og skal ilegges ved et forvaltningsvedtak.
- (39) Uten endring av ligningsloven innebærer dette at bare de to første alternativene kan anvendes. I en overgangsperiode før lovgiver får gjennomført de lovendringene som må bli konsekvensen av plenumsavgjørelsene fra 2002, kan dermed ikke den normale tilbakeholdenheten med på kort tid uten lovendring å foreta betydelige endringer i straffenivået ha særlig vekt. Jeg minner om at tilleggsskatt er "straff" i EMKs forstand. Selv om det nok kan synes noe mer belastende at denne "straffen" ilegges som bot, har ikke denne innvendingen tilstrekkelig vekt til at jeg kan slutte meg til annenvoterendes votum. Jeg minner om at den samme problemstillingen også er aktuell ved skatteunndragelse, hvor det har vært anvendt ubetinget fengsel i de alvorligste sakene. For meg står det som en fremmed tanke at myndighetene ved de alvorligste skatteunndragelsene skulle være avskåret fra i denne overgangsperioden å kombinere ubetinget fengsel med en bot som tar utgangspunkt i nivået for tilleggsskatten, men hvor det selvsagt må legges vekt på den totale reaksjon.
- (40) På dette grunnlag tiltrer jeg førstvoterendes votum.
- (41) Jeg tilføyer at det etter min mening ikke kan være noe til hinder for å endre loven slik at tilleggsskatt kan ilegges under straffesaken når det fremmes slik sak. Da tilleggsskatt som nevnt er "straff" etter EMK, vil dette for øvrig være i samsvar med utgangspunktet i EMK artikkel 6 nr. 1 om at en "criminal charge" skal avgjøres av en domstol. Skulle lovgiver velge en slik løsning, kan det nok reises spørsmål om det er naturlig å behandle en reaksjon som er "straff" som et borgerlig rettskrav med de prosessuelle konsekvensene det har – blant annet ved bruk av rettsmidler, eller om det skal gis en særskilt hjemmel utenfor straffeprosessloven § 3 for å avgjøre tilleggsskatten sammen med straffesaken slik tilfellet er for tap av førerretten, jf. vegtrafikkloven § 33 nr. 1. Hvilke valg lovgiver skal gjøre, finner jeg det ikke riktig å uttale meg om.
- (42) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Støle.
- (43) Dommer **Coward:** Likeså.

(44) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

I tingrettens dom gjøres den endring at boten fastsettes til kroner 80 000 – åttitusen.