



NORGES HØYESTERETT

Den 25. juni 2004 avsa Høyesterett kjennelse i

HR-2004-01118-A, (sak nr. 2004/350), straffesak, anke,

A (advokat Bjørn Nærum – til prøve)

mot

Den offentlige påtalemyndighet (kst. statsadvokat Svein W. Løsnæs)

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

- (1) Dommer **Tjomsland**: Hovedspørsmålet i saken er om det er i strid med forbudet mot dobbeltforfølgning i protokoll 7 artikkel 4 nr. 1 til Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) om en som har vært ilagt tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 og tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73, blir tiltalt for unnlatt regnskapsførsel i samme tidsrom.
- (2) Sakens bakgrunn er i korte trekk følgende:
- (3) A drev fra 1996 til 1999 enkeltmannsforetaket --- A, heretter omtalt som ---. Formålet med virksomheten var salg av forskjellige forbruksvarer. Fra 1999 til 2000 var han ansvarlig deltaker i *** ANS, som hadde til formål å distribuere varer.
- (4) Telemark fylkesskattekontor varslet i brev 13. mars 2000 --- om bokettersyn. Foretaket la ikke frem noe regnskap eller regnskapsmateriell. Det ble derfor innhentet kontrollopplysninger fra kunder og kontoutskrifter. Kontrollen viste at foretaket fra januar 1996 til juli 1999 hadde hatt en omsetning på 1 145 055 kroner. Fylkesskattekontoret traff 4. desember 2000 vedtak om etterberegning av avgift med 214 116 kroner. Det ble fastsatt tilleggsavgift med 60 prosent. Satsen ble i vedtaket begrunnet ”med gjeldende forvaltningspraksis for unnlatt registrering og innberetning av omsetning av dette omfang”. Ligningsnemnda i X vedtok 5. april 2001 å øke As inntektsgrunnlag med til sammen 380 000 kroner for årene 1996 til 1999. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 prosent.
- (5) Bokettersyn i *** ANS ble avholdt i tidsrommet april til september 2000. Selskapet fremla ikke noe regnskap eller regnskapsmateriell. Kontrollen viste at selskapet fra august

1999 til juni 2000 hadde hatt en omsetning på 567 426 kroner. Fylkesskattekontoret traff 18. desember 2000 vedtak om etterberegning av utgående merverdiavgift med 130 508 kroner. Tilleggsavgift ble fastsatt med 60 prosent. Det ble – som begrunnelse for satsen – i vedtaket lagt ”vekt på at avgiften er oppkrevd av kundene”. X ligningsnemnd vedtok 22. januar 2002 å endre As ligning for 1999. Det ble vist til at det ikke var innlevert ligningsoppgaver for selskapet for 1999, og at A heller ikke i sin personlige selvangivelse hadde oppgitt noen inntekt fra selskapet. Den alminnelige inntekten ble satt opp med 122 646 kroner; mens personinntekt fra delingsforetak ble satt opp med 121 639 kroner. Tilleggsskatten ble ilagt med 60 prosent.

- (6) Fylkesskattesjefen i Telemark innga 23. august 2001 anmeldelse av A til X politikammer. Det ble 30. oktober 2001 tatt ut siktelse mot A. Saken ble oversendt forhørsretten til pådømmelse, men ble returnert fra forhørsretten 19. mars 2002 fordi det på tross av flere forsøk ikke hadde lyktes å få den pådømt.
- (7) Statsadvokatene i Vestfold og Telemark tok 4. juni 2002 ut tiltale mot A. Tiltalen post I og post II gjaldt manglende regnskapsførsel. For tidsrommet fram til den nye regnskapsloven 17. juli 1998 nr. 56 trådte i kraft, gjaldt tiltalen virksomheten i --- og var forankret i straffeloven § 286 annet straffalternativ, jf. § 288. For tidsrommet etter dette – som gjaldt virksomheten i *** ANS – var tiltalen forankret i regnskapsloven § 8-5 første ledd annet straffalternativ. Tiltalen post III gjaldt overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 og 3 annet straffalternativ, og tiltalen post IV gjaldt overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 a, jf. nr. 2.
- (8) Som en konsekvens av Høyesteretts plenumsdom av 3. mai 2002, inntatt i Rt. 2002 side 497, ble tiltalen for overtredelse av ligningsloven og merverdiavgiftsloven trukket tilbake. Ny tiltale som var begrenset til manglende regnskapsførsel, ble tatt ut 4. september 2002.
- (9) Forsvareren gjorde prinsipielt gjeldende at saken måtte avvises da straffen for den manglende regnskapsførsel – etter hans mening – allerede var gitt ved illeggelsen av tilleggsskatt og tilleggsavgift. Skien og Porsgrunn tingrett mente at manglende regnskapsførsel var et annet straffbart forhold enn de forhold som hadde ført til illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift, og avsa 18. mars 2003 dom med slik domsslutning:

”A, født 00.00.66, dømmes for overtredelse av

- straffeloven § 286 annet straffalternativ jfr § 288, jfr regnskapsloven § 1 jfr § 4 jfr § 5 jfr § 6, og

- regnskapsloven av 17. juli 1998 nr 56 § 8-5 første ledd annet straffalternativ jfr § 1-2 første ledd nr 4 jfr § 9-2, jfr regnskapsloven av 17. juli 1977 nr 35 § 4 jfr § 5 jfr § 6 og

- regnskapsloven av 17. juli 1998 nr 56 § 8-5 første ledd annet straffalternativ jfr § 1-2 første ledd jfr § 9-2 jfr regnskapsloven av 13. mai 1977 nr 35 § 4 jfr § 5 jfr § 6,

alt sammenholdt med straffeloven § 62 første ledd til en straff av fengsel i 60 – seksti – dager.”

- (10) A anket dommen til Agder lagmannsrett, som etter skriftlig behandling forkastet anken ved kjennelse 13. oktober 2003.

- (11) A anket kjennelsen til Høyesterett. Anken ble inngitt 7. november 2003, men innkom først Høyesterett 25. februar 2004. Det ble i anken prinsipalt gjort gjeldende at saken skulle ha vært avvist under henvisning til EMKs regler om forbud mot dobbeltforfølgning. Subsidiært ble det anført at straffen var for streng.
- (12) *Jeg er kommet til at anken må bli å forkaste.*
- (13) Jeg behandler først avvisningsspørsmålet. Artikkel 4 nr. 1 i tilleggsprotokoll 7 til Den europeiske menneskerettighetskonvensjon gjelder som norsk lov, jf. lov 21. mai 1999 nr. 30 § 2 nr. 1 bokstav d. Bestemmelsen lyder slik i norsk oversettelse:
- ”Ingen skal kunne bli stilt for retten eller straffet på ny i en straffesak under den samme stats domsmyndighet, for en straffbar handling som han allerede er blitt endelig frikjent eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat.”**
- (14) Det er i tidligere avgjørelser av Høyesterett fastslått at illeggelse av både tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 og tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 skal regnes som straff i forhold til bestemmelsen i Protokoll 7 artikkel 4, jf. henholdsvis Rt. 2002 side 497 og Rt. 2003 side 1376. Det er også på det rene at det her er tale om endelige avgjørelser i bestemmelsens forstand.
- (15) For at forbudet i Protokoll 7 artikkel 4 skal kunne komme til anvendelse, må straffesanksjonene være ilagt samme rettssubjekt. Spørsmålet reiser seg her fordi tilleggsskatten og tilleggsavgiften er ilagt enkeltmannsforetaket --- og det ansvarlige selskapet *** ANS, mens tiltalen i denne sak er tatt ut mot A personlig. At A i denne forbindelse må identifiseres med ---, følger av avgjørelsen i Rt. 2003 side 1376. Spørsmålet om – og i tilfelle i hvilken utstrekning – det synspunkt denne avgjørelsen bygger på, kan anvendes i forhold til ansvarlige selskaper, kan være noe mer tvilsomt, jf. NOU 2003: 15 Fra bot til bedring side 118. For mitt standpunkt i saken er det ikke nødvendig å ta stilling til dette.
- (16) Avgjørende for om Protokoll 7 artikkel 4 er til hinder for å fremme straffesak for regnskapsforgåelsene, vil være om tiltalen – den nye forfølgningen – i konvensjonens forstand gjelder samme straffbare forhold (”the same offence”) som vedtakene om tilleggsskatt og tilleggsavgift. For at den nye forfølgningen skal ansees å gjelde det samme straffbare forhold, må den nye forfølgningen gjelde samme handling (”the same conduct”), og det må dessuten ikke være noen vesensforskjell på straffbarhetsbetingelsene i de straffebud det er tale om å anvende – de må ikke skille seg fra hverandre ”in their essential elements”, jf. blant annet Rt. 2002 side 497 (på side 507) med videre henvisninger til praksis fra Den europeiske menneskerettighetsdomstolen. Den sistnevnte vurderingen skal først og fremst skje på grunnlag av en sammenligning av den objektive gjerningsbeskrivelse i de aktuelle straffebud. I de saker som Høyesterett hittil har behandlet om problemstillingen samme straffbare forhold, har spørsmålet vært om straffebudene skiller seg fra hverandre ”in their essential elements”.
- (17) I dette tilfellet er jeg imidlertid kommet til at forbudet mot dobbeltforfølgning i Protokoll 7 artikkel 4 ikke får anvendelse allerede fordi tiltalen gjelder andre handlinger – eller unnlatelser – enn de handlinger som var grunnlaget for illeggelse av tilleggsavgift og tilleggsskatt. Dette er etter mitt syn et klart tilfelle av realkonkurrens. Det fremgår av fylkesskattesjefens vedtak 4. desember 2000 vedrørende --- og 18. desember 2000

vedrørende *** ANS at det faktiske grunnlaget for illeggelsen av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven i begge tilfeller var manglende inngivelse av omsetningsoppgaver. Og det fremgår av ligningsnemndas vedtak 5. april 2001 vedrørende --- og 22. januar 2002 vedrørende *** ANS at det faktiske grunnlaget for illeggelse av tilleggsskatt i begge tilfeller var manglende oppgivelse av inntekter til ligningsmyndighetene. Tiltalen i denne saken gjelder unnlatelse av ”å føre eller besørge ført regnskap” for --- fra 10. mars 1997, som var tidspunktet for registreringen i Enhetsregisteret, til juli 1999 og for *** ANS fra august 1999 til juli 2000. Jeg finner det ikke tvilsomt at den manglende regnskapsførsel er unnlatelse av andre plikter enn unnlatelsene av å inngi oppgaver til avgifts- og ligningsmyndighetene. Uten at det er avgjørende for mitt syn, bemerker jeg at straffbarheten av unnlatelsen av å føre regnskap inntreffer på andre og tidligere tidspunkter enn straffbarheten av manglende oppfyllelse av oppgavepliktene.

- (18) Forsvareren har gjort gjeldende at det avgjørende må være at det er en nær og til dels nødvendig sammenheng mellom manglende regnskapsføring og manglende oppfyllelse av oppgavepliktene overfor skatte- og avgiftsmyndighetene. Til dette bemerker jeg først at det meget vel kan tenkes overtredelser av oppgavepliktene i skatte- og avgiftslovgivningen uten at det foreligger mangler ved vedkommendes regnskaper. Det kan også – men det er nok mindre praktisk – tenkes tilfeller hvor oppgavepliktene overholdes selv om det ikke har vært ført regnskap. Det avgjørende er imidlertid – slik jeg ser det – at det synspunktet som forsvareren her gjør gjeldende, ikke er relevant i forhold til spørsmålet om det er tale om ”samme handling”. Den omstendighet at man ved å begå et lovbrudd setter seg i en posisjon som gjør det vanskelig eller umulig å unngå å begå et nytt lovbrudd, innebærer klarligvis ikke at lovbruddene dermed kan sies å være begått ved samme handling.
- (19) Jeg finner etter dette at de tidligere instanser med rette har fremmet saken. Det er dermed ikke nødvendig for meg å gå inn på spørsmålet om bestemmelsene i straffeloven § 286 og regnskapsloven § 8-5 skiller seg ”in their essential elements” fra bestemmelsene i ligningsloven § 10-2 og merverdiavgiftsloven § 73.
- (20) Jeg går så over til å behandle straffutmålingsanken. Det er etter mitt syn her tale om graverende regnskapsforgåelser. Domfelte har fullstendig unnlatt å føre regnskap først som innehaver av --- og deretter som ansvarlig deltaker i *** ANS. Virksomhetene har – som det fremgikk av min innledende redegjørelse – hatt en ganske betydelig omsetning. Om de hensyn som gjør seg gjeldende ved straffutmålingen i saker av denne karakter, viser jeg til avgjørelsen i Rt. 1996 side 905. At domfelte har tilstått forholdet, kan klarligvis ikke tillegges synderlig betydning. Jeg finner det ikke tvilsomt at det av allmennpreventive grunner og i samsvar med praksis som utgangspunkt må reageres med en ubetinget fengselsstraff for de regnskapsforgåelser domfelte har begått.
- (21) Domfelte har til støtte for anførselen om at fengselsstraffen bør gjøres betinget, eller at det bør anvendes samfunnsstraff, vist til sin psykiske helsetilstand og til tidsforløpet. Han har fremlagt en erklæring fra en spesialist i psykiatri som er avgitt i anledning en søknad om rehabiliteringspenger. Det fremgår her at han i de senere år har vært utsatt for flere store psykiske påkjenninger, og at hans psykiske helsetilstand av den grunn er dårlig. Jeg kan imidlertid ikke se at denne erklæringen innebærer at domfeltes anke bør tas til følge. Etter mitt syn bør man her følge det som er den vanlige fremgangsmåten i slike tilfeller, nemlig at den domfeltes psykiske helsetilstand vurderes av fengselsmyndighetene i forbindelse med spørsmålet om soning, jf. blant annet Rt. 1996 side 229.

- (22) Det er nå snart fire år siden det straffbare forholdet opphørte og snart tre år siden anmeldelse ble inngitt. Tidspunktene for vedtakene og rettsavgjørelsene mv. fremgår ellers av den redegjørelsen jeg ga innledningsvis. Selv om det hadde vært ønskelig med større fremdrift på enkelte stadier i saksbehandlingen, og selv om den samlede saksbehandlingstiden er blitt lang, er det – slik jeg ser det – samlet sett ikke grunnlag for i denne forbindelse å rette særlig kritikk mot påtalemyndigheten. Jeg tilføyer at det lange tidsforløpet i atskillig utstrekning har sammenheng med utsettelse foranlediget av domfelte. Jeg er blitt stående ved at tidsforløpet i dette tilfellet ikke er av en slik karakter at fengselsstraffen etter rettspraksis helt eller delvis bør gjøres betinget.
- (23) Det er i flere avgjørelser av Høyesterett uttalt at samfunnsstraff vil kunne ha sin plass som en mellomgruppe mellom ubetinget og betinget fengselsstraff, jf. blant annet Rt. 2002 side 1403. Det beror etter mitt syn på karakteren av de straffbare handlinger hvilken betydning dette synspunkt har på de ulike områder. Når det er tale om næringsdrivende, som over lengre tid og i virksomheter av ikke ubetydelig omfang, fullstendig unnlater å føre regnskap, kan jeg ikke se at det kan være særlig rom for en slik mellomgruppe. Jeg finner ikke at tidsforløpet i dette tilfellet innebærer at saken er så spesiell – i forhold til andre saker av denne typen – at dette kan begrunne anvendelse av samfunnsstraff. Dette gjelder etter mitt syn også om man ser hen til domfeltes psykiske problemer. Disse vil – som tidligere nevnt – bli vurdert av fengselsmyndighetene på soningstidspunktet.
- (24) Jeg stemmer for denne

K J E N N E L S E :

Anken forkastes.

- (25) Dommer **Matningsdal**: Jeg er enig med førstvoterende i at forbudet mot dobbeltforfølgning ikke kommer til anvendelse i denne saken, og tiltrer hans begrunnelse. Men i motsetning til ham er jeg kommet til at A bør idømmes samfunnsstraff.
- (26) De aktuelle regnskapsovertredelsene kvalifiserer som utgangspunkt klart for ubetinget fengsel. Ved straffutmålingen for disse forbrytelsene har dessuten tidsforløpet gjennomgående mindre vekt enn ved mange andre overtredelser. Dette gjelder imidlertid primært for tidsrommet før forholdet avdekkes. For det påfølgende tidsrommet avhenger vekten av de konkrete omstendighetene. Det har blant annet betydning om det var nødvendig med en komplisert og tidkrevende etterforskning. I vår sak er de to revisorrapportene datert henholdsvis 4. august og 5. september 2000. Fylkesskattekontoret traff vedtak om tilleggsmerverdiavgift den 18. desember 2000, men anmeldte forholdet først 23. august 2001 – med andre ord åtte måneder senere.
- (27) Etter anmeldelsen kan det ikke ha vært behov for nevneverdig etterforskning, idet siktelse ble tatt ut allerede 3. oktober 2001. Bortsett fra at det tok for lang tid å oversende anken til Høyesteretts kjæremålsutvalg, kan det ikke påvises noen periode hvor påtalemyndigheten kan bebreides for manglende fremdrift av saken. Hensett til As psykiske helsetilstand de siste årene, som jeg kommer tilbake til, kan jeg heller ikke se at han kan bebreides for at han ikke møtte til forhørsrettspådømmelse. Men status er altså at

det nå er nærmere tre år siden politiet mottok anmeldelsen i en svært oversiktlig sak, og at det er nærmere fire år siden revisorrapportene forelå.

- (28) Til tross for dette kan ikke tidsforløpet alene begrunne betinget dom eller samfunnsstraff. Jeg viser til de sterke allmennpreventive hensyn som gjør seg gjeldende i disse sakene. Når jeg likevel under tvil har funnet det forsvarlig å anvende samfunnsstraff, men ikke betinget dom, skyldes det at det betydelige tidsforløpet hensett til As psykiske helsetilstand må ha representert en særlig belastning for ham.
- (29) I denne sammenheng viser jeg til en erklæring av 12. mars 2004 fra spesialist i psykiatri, Pål Hartvig, hvor det gis opplysninger om de problemer A har hatt de siste årene. For det første kjørte han i januar 2001 på en kvinne som ble drept ved påkjørselen. Saken ble henlagt, men avdødes familie påklaget henleggelsen til riksadvokaten, som også konkluderte med at det ikke var grunnlag for straffesak. Saken fikk betydelig offentlig omtale. Senere samme år anmeldte en tidligere samboer ham for seksuelle overgrep mot deres to fellesbarn. Etter inngående etterforskning ble også denne saken henlagt. Endelig fikk han store økonomiske problemer som følge av vår sak.
- (30) Psykiateren uttaler at "[e]tter at de alvorlige ytre problemer inntrådte i 2001 har han hatt vesentlige psykiske helseplager, så som sterk depresjonsopplevelse, suicidal tanker, tvangsinnleggelse i psykiatrisk avdeling, X, på grunn av suicidalfare med en ukes opphold i 2002. Videre har han hatt besvimelsestendenser osv.". Det heter også at han har "stadige suicidalimpulser, har rare opplevelser med at sjelen forlater kroppen osv., men alt i alt synes han ikke å ha fungert psykotisk".
- (31) Selv om det som hovedregel ikke kan anvendes samfunnsstraff ved overtredelser av den karakter og det omfang vi står overfor i denne saken, har jeg likevel på bakgrunn av ovenstående funnet det forsvarlig å anvende samfunnsstraff i 60 timer med en subsidiær fengselsstraff i 60 dager. Gjennomføringstiden bør være 90 dager.
- (32) Dommer **Coward:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Matningsdal.
- (33) Dommer **Stabel:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Tjomsland.
- (34) Dommer **Dølva:** Likeså.
- (35) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

K J E N N E L S E :

Anken forkastes.