



NORGES HØYESTERETT

Den 9. november 2006 avsa Høyesterett kjennelse i

HR-2006-01893-P, (sak nr. 2006/623), straffesak, anke,

A

(advokat Truls Dramer – til prøve)

mot

Den offentlige påtalemyndighet

(førstestatsadvokat Morten Holmboe)

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

- (1) Dommer **Stang Lund**: Saken gjelder spørsmålet om illeggelse av 30 prosent tilleggsskatt for unnlatt levering av pliktig selvangivelse stenger for etterfølgende straffeforfølgning for grovt skattesvik jf. Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1 (P7-4).
- (2) A har i mange år drevet virksomhet som tanntekniker fra leide lokaler i Oslo. Han ble for årene 1996 til og med 2001 skjønnsignet etter ligningsloven § 8-2 nr. 3 fordi han ikke hadde levert selvangivelser. Han ble samtidig ilagt 30 prosent tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2 jf. § 10-4 nr. 1 første punktum.
- (3) A klagde 4. juli 2003 på ligningen og vedla selvangivelser for årene 1997 til og med 2001. Han ba om at skjønnslingen ble endret på grunnlag av den nå oppgitte inntekt.
- (4) I perioden mars – juli 2004 holdt Oslo ligningskontor bokettersyn hos A for årene 1996 til og med 2003. Kontrollen avdekket at det ikke for noe år hadde vært ført regnskap, og at hovedbok, kassadagbok og kontobøker også manglet. Ifølge A var alt regnskapsmateriale for årene 1996 til og med 2002 kastet noe før kontrollen fant sted. På grunnlag av opplysninger fra kunder og leverandører, og en beregning av omsetningen basert på materialforbruk, beregnet revisor overskuddet for årene 1996 til og med 2003 til 4 072 155 kroner.

- (5) A ble 20. juli 2004 varslet om endring av ligningen for årene 1996 til og med 2003. Under behandlingen av endringene med grunnlag i bokettersynet, fant ligningsnemnda etter en helhetsvurdering også å kunne behandle skattyters klage.
- (6) Ved endringsligning 18. november 2004 ble blant annet tilleggsskatt på 30 prosent fastholdt, og grunnlaget økt med 512 700 kroner som følge av forhøyde skjønnsmessig fastsatte inntekter for årene 1996 til og med 1998 og for 2001. Ligningen ble fastholdt for 1999 og 2000. Tilleggsskatt ble ikke ilagt for årene 2002 og 2003. Ligningen er ikke påklagd.
- (7) Om tilleggsskatten bemerket ligningsnemnda:

”Ifølge lignl. § 10-2 nr. 2, skal tilleggsskatt beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen når pliktig selvangivelse ikke er levert. Skattyter skulle ha levert selvangivelse for årene 1996 – 2003 til Oslo, men har kun levert selvangivelse hit for 2003. Grunnvilkåret for bruk av tilleggsskatt er således oppfylt for årene 1996 – 2002.

I henhold til § 10-3 skal tilleggsskatt likevel ikke ilegges dersom det foreligger unnskyldelige forhold som ikke kan legges skattyteren til last. I forbindelse med skattyters klage av 04.07.2003 ble det sendt inn en legeattest hvor det fremgår at skattyter i mange år har vært i økonomisk uføre og har sovet dårlig. Han har vært deprimert om dagen, har hatt unngåelsesadferd og administrative ting har blitt liggende. Ligningsnemnda kan ikke se at dette er unnskyldelige grunner eller at det foreligger annet grunnlag for å unnta fra bruk av tilleggsskatt, jf lignl. § 10-3 bokstav b eller bruk av redusert tilleggsskattesats, jf lignl. § 10-4 nr. 2.

Etter § 10-4 skal tilleggsskatt ilegges med 30 % når selvangivelse ikke er levert. Det er ikke anledning til å benytte høyere sats i slike tilfeller. Tilleggsskatten som tidligere ble fastsatt til 30 % av samlet skatt ved ligningene for inntektsårene 1996 til 2001 vil derfor bli å fastholde. Tilleggsskatt med 30 % vil bli å beregne av de nye grunnlagene som fremkommer i forbindelse med endringsvedtaket.”

- (8) Statsadvokatene ved Økokrim satte 2. desember 2005 A under tiltale for overtredelse av straffeloven § 286 annet straffalternativ sammenholdt med bestemmelser i regnskapsloven av 1977 og fra og med 1. januar 1999 regnskapsloven av juli 1998 § 8-5 første ledd annet straffalternativ og bestemmelser i denne lov og i loven av 1977. Tiltale ble også tatt ut etter ligningsloven § 12-2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstavene a og d jf. ligningsloven § 4-6. Grunnlaget for overtredelsene av ligningsloven er:

”Han unnlot å sende selvangivelse til Oslo ligningskontor følgende år:

a. Inntektsåret 1996

Innleveringsfrist 28. februar 1997, utløp uten innlevering. Uoppgitt inntekt ca kr 390 000

b. Inntektsåret 1997

Innleveringsfrist 28. februar 1998, utløp uten innlevering. Etter gjentatt purringer ble selvangivelse levert 4. juli 2003. Uoppgitt inntekt minst kr 300 000

c. Inntektsåret 1998

Innleveringsfrist 28. februar 1999, utløp uten innlevering. Etter gjentatt purringer ble selvangivelse levert 4. juli 2003. Uoppgitt inntekt minst kr 400 000

d. Inntektsåret 1999

Innleveringsfrist 29. februar 2000, utløp uten innlevering. Etter gjentatt purringer ble selvangivelse levert 4. juli 2003. Uoppgitt inntekt minst kr 360 000

e. Inntektsåret 2000

Innleveringsfrist 28. februar 2001, utløp uten innlevering. Etter gjentatt purringer ble selvangivelse levert 4. juli 2003. Uoppgitt inntekt minst kr 320 000

f. Inntektsåret 2001

Innleveringsfrist 28. februar 2002, utløp uten innlevering. Etter gjentatt purringer ble selvangivelse levert 4. juli 2003. Uoppgitt inntekt minst kr 600 000

Han leverte forsinket selvangivelse og unnlot å oppgi inntekter følgende år:

g. Inntektsåret 2002

Fristen for innlevering av selvangivelsen var 28. februar 2003. Selvangivelsen ble mottatt 13. juni 2003 ved Bærum ligningskontor.

I vedlegg til selvangivelsen opplyste han bl. a. at det i hele 2002 ikke hadde vært omsetning i virksomheten hans, og at han hadde mottatt penger fra sin mor.

Han unnlot å opplyse at han hadde drevet full virksomhet i 2002, og hadde oppebåret en næringsinntekt, ca kr 800 000

Forholdet anses grovt fordi handlingen er vanskeliggjort på grunn av regnskapsmanglene, og fordi unndragelsen gjelder et meget betydelig beløp. Samlet omsetning har i perioden 1996-2002 vært ca 6 400 000, kostnader ca 3 200 000 og overskudd ca 3 200 000.”

(9) Oslo tingrett avsa 17. januar 2006 dom som for straffekravet hadde slik domsslutning:

”1. A, født 00.00.1945, dømmes for overtredelse av

straffeloven § 286 annet straffalternativ jf. regnskapsloven av 13 mai 1977 nr 35 §§ 1, 4-6, 8-9 og 11,

regnskapsloven av 17. juli 1998 nr 56 § 8-5 første ledd annet straffalternativ, jf. samme lov § 1-2 annet ledd og § 10-2 jf. regnskapsloven av 1977 §§ 6, 9 og 11,

og

ligningsloven § 12-2 nr. 1 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a og d og jf. § 4-6,

jf. straffeloven § 62,

til fengsel i 1 – ett – år. Fullbyrdelsen av 8 – åtte – måneder av straffen utsettes i medhold av straffeloven §§ 52-54 med en prøvetid på 2 – to – år.

2. A kan i 5 – fem – år fra denne dom er rettskraftig, ikke drive selvstendig næringsvirksomhet, eller være medlem av styret eller være daglig leder eller ha ledende stilling i noe næringsdrivende selskap.”

(10) Tingretten fant at tiltalen etter ligningsloven for grovt skattesvik ved unnlatelse av å sende pliktig selvangivelse for årene 1996 til og med 2001, måtte fremmes i sin helhet. Det ble vist til at illeggelse av tilleggsskatt med 30 prosent etter § 10-2 nr. 2 jf. § 10-4 nr. 1 første punktum for samme handling ikke gjelder samme forhold etter P7-4 og Den europeiske menneskerettsdomstols (EMD) praksis.

(11) A har anket direkte til Høyesterett over saksbehandlingen. Det gjøres gjeldende at deler av straffesaken skulle vært avvist fordi den etterfølgende forfølgning er i strid med forbudet mot dobbel straffefølgning i P7-4.

- (12) Høyesteretts kjæremålsutvalg har etter straffeprosessloven § 8 tillatt direkte anke og henvist denne til Høyesterett. Justitiarius har bestemt at ankesaken skal avgjøres av den samlede Høyesterett, jf. lov 25. juni 1926 nr. 2 § 4 tredje ledd.
- (13) Dommernes habilitet ble behandlet i rettsmøte 10. oktober 2006. I kjennelse samme dag (HR-2006-01726-P) bestemte Høyesterett at dommerne Gjølstad, Coward og Tønder viker sete.
- (14) *A* har kort sammenfattet anført:
- (15) Tingretten har feilaktig domfelt for grovt skattesvik etter tiltalebeslutningen post II for unnlatelse av å levere selvangivelser for inntektsårene 1996 til og med 2001. Ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 jf. § 10-4 nr. 1 første punktum er å anse som straffeforfølgning etter EMK artikkel 6 nr. 1 og P7-4. Han er dermed straffet to ganger for samme unnlatelse. Straffesaken skulle for disse tiltaleposter vært avvist etter P7-4 om dobbeltforfølgning, når han allerede var ilagt tilleggsskatt med 30 prosent for samme forhold.
- (16) De objektive vilkår i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d jf. § 4-6 er tilnærmet like vilkårene for tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2. Dette er etter EMDs og Høyesteretts praksis normalt tilstrekkelig til at P7-4 får anvendelse. Etter tradisjonell norsk forståelse foreligger også identitet. De subjektive forhold har ingen betydning. EMDs avgjørelse i saken Rosenquist mot Sverige kan ikke tillegges særlig vekt. Tilleggsskatt i Sverige ilegges ut fra helt objektive kriterier og er dermed forskjellig fra den norske. Alminnelig tilleggsskatt i Norge kan bare ilegges når skattyters forhold ikke er unnskyldelig, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b. Det er således en sammenheng mellom alminnelig og forhøyd tilleggsskatt, og begge former for tilleggsskatt har i hovedsak samme formål.
- (17) Den rettskildemessige betydning av EMDs avgjørelser om avvisning, som i saken Rosenquist mot Sverige, er vesentlig mer begrenset enn EMDs dommer. I tillegg kommer at denne avgjørelse er truffet av et flertall, men verken mindretallets størrelse eller begrunnelse for å ville fremme klagen er opplyst. EMDs avgjørelse i saken Rosenquist kan under enhver omstendighet ikke tillegges betydning for annet enn tilleggsskatt som er ilagt etter helt objektive vilkår.
- (18) Uansett må Høyesteretts uttalelser om ordinær tilleggsskatt i Rt. 2003 side 1221 avsnitt 14 og Rt. 2004 side 645 avsnitt 8 tillegges betydning. Disse uttalelser har gitt grunnlag for en alminnelig rettsoppfatning i Norge om at også ileggelse av tilleggsskatt med 30 prosent må anses som straff etter P7-4 og stenge for etterfølgende strafferettslig forfølgning.
- (19) Subsidiært vises det til at *As* skyld ble vurdert av ligningsnemnda i forbindelse med hans klage over ligningen for årene 1997 til og med 2001 med krav om endring av ligningen for disse årene. Nemnda bemerket at feilene i de senere innleverte selvangivelser anses for å være bevisste. Dette stenger i seg selv for etterfølgende straffeforfølgning.
- (20) Dersom saken avvises for så vidt angår domfellelsen etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d jf. § 4-6, må straffen nedsettes. Det er uansett ikke grunnlag for å idømme rettighetstap.

(21) A har nedlagt slik påstand:

- ”1. **Tingrettens dom med hovedforhandling oppheves for så vidt gjelder domfellelsen etter post II a-f i tiltalebeslutningen av 2. desember 2005 for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 a og d og nr. 2 jfr. § 12-2 nr. 1.**
2. **Saken avvises.**
3. **Påstand om rettighetstap tas ikke til følge.**
4. **For øvrig anses han på mildeste måte.”**

(22) *Påtalemyndigheten* har kort sammenfattet anført:

(23) Tingrettens dom er riktig. Påtalemyndigheten kan i hovedsak slutte seg til tingrettens begrunnelse.

(24) Høyesterett har forstått P7-4 slik at ileggelse av forhøyd tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 er til hinder for senere straffeforfølgning etter § 12-2 jf. § 12-1. Det foreligger riktignok uttalelser om at alminnelig tilleggsskatt med 30 prosent anses omfattet av forbudet mot dobbeltforfølgning, som er påberopt av domfelte. Disse uttalelser må imidlertid vurderes i forhold til senere avgjørelser av EMD.

(25) Saken Rosenquist mot Sverige viser at subjektive vilkår er av vesentlig betydning ved bedømmelse av forholdenes identitet etter P7-4. Det er ikke avgjørende at tilleggsskatten og straffen retter seg mot samme handling. Det foreligger likevel et annet forhold fordi de subjektive vilkår og formålet er forskjellig. Saken må ses i sammenheng med saken Ponsetti og Chesnel mot Frankrike. Det har særlig vekt at avgjørelsene gjelder tilleggsskatt og straffeforfølgning ved unnlatt levering av skatte- og avgiftsoppgaver. Selv om det var ilagt tilleggsskatt på opptil 80 prosent i sistnevnte sak for samme faktiske handlinger, fant EMD det klart at forbudet mot dobbeltforfølgning ikke var til hinder for etterfølgende straffesak om skatteunndragelse.

(26) Tilsvarende må gjelde hvor det ilegges tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 om uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndigheten, så lenge ligningsnemnda ikke har tatt opp spørsmålet om å ilegge forhøyd tilleggsskatt på en slik måte at dette må anses endelig avgjort. Ligningsnemndas uttalelse om As subjektive forhold har ingen sammenheng med spørsmålet om tilleggsskatt.

(27) Saken Rosenquist gjelder svenske lovregler om tilleggsskatt og straff, som på de avgjørende punkter samsvarer med norsk lov. EMDs beskrivelser av rettstilstanden i Sverige må legges til grunn. Avgjørelsen får direkte betydning for ileggelse av norsk alminnelig tilleggsskatt på 30 prosent uansett om ileggelsen skjer etter § 10-2 nr. 1 eller nr. 2. Den er avsagt av sju dommere og like utførlig begrunnet som EMDs dommer. Det er uten betydning at mindretallet og dets begrunnelse for å fremme klagen ikke framgår av avgjørelsen. Det vesentlige er at et flertall mente at klagen åpenbart var grunnløs. Saken Ponsetti og Chesnel mot Frankrike, som også gjelder administrativt ilagt tilleggsskatt, viser også at det ikke er samme forhold. Denne avgjørelse er enstemmig.

(28) Det bestrides at de påberopte uttalelsene fra Høyesterett har gitt grunnlag for en særskilt rettsoppfatning i Norge om at 30 prosent tilleggsskatt uansett må anses å stenge for etterfølgende straffeforfølgning etter P7-4.

(29) Selv om domfellelsen etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d jf. § 4-6 ikke opprettholdes, er det ikke grunnlag for å nedsette straffen. Også rettighetstap må idømmes da regnskapsføringen har vært slik at domfelte er uskikket til å drive næringsvirksomhet.

(30) Påtalemyndigheten har nedlagt slik påstand:

”Anken forkastes.”

(31) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*

(32) Anken over saksbehandlingen gjelder domfellelsen etter tiltalen post II bokstavene a-f for årene 1996 til og med 2001 for grovt skattesvik etter ligningsloven § 12-2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav d jf. samme lov § 4-6. A er for de samme årene ilagt alminnelig tilleggsskatt med 30 prosent etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 jf. § 10-4 nr. 1 første punktum. Spørsmålet er om ileggelsen av 30 prosent tilleggsskatt etter P7-4 stenger for straffeforfølgningen etter ligningsloven, slik at saken skulle vært avvist.

(33) *EMK Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1*

(34) P7-4 gjelder enhvers rett til ikke å bli stilt for retten eller straffet to ganger for samme forhold. Den engelske konvensjonstekst lyder:

”No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.”

(35) I norsk oversettelse heter det:

”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.”

(36) Det sentrale spørsmål er hva som utgjør samme straffbare forhold etter P7-4. Det er flere dommer og avgjørelser av EMD om dette. Sakene *Gradinger mot Østerrike*, *Oliveira mot Sveits* og *Fischer mot Østerrike* gjelder skader forvoldt ved bruk av motorvogn med dødsfall eller alvorlig personskade til følge. Avgjørelsene i sakene *Ponsetti* og *Chesnel* mot Frankrike og *Rosenquist* mot Sverige gjelder saksforhold nokså like ankesaken. Jeg ser først på sakene om vegtrafikk. Deretter går jeg nærmere inn på saken *Ponsetti* og *Chesnel* og særlig saken *Rosenquist*.

(37) De tre sakene om skader forvoldt ved bruk av motorvogn gjelder overtredelse av bestemmelser som tar sikte på å fremme trafikksikkerhet, og bestemmelser som generelt gjelder vern av liv, legeme og helbred. I EMDs dom 23. oktober 1995 i saken *Gradinger mot Østerrike* (nr. 15963/90) la EMD avgjørende vekt på at forfølgningene var basert på samme handling. I dom 30. juli 1998 i saken *Oliveira mot Sveits* (nr. 25711/94) og dom 29. mai 2001 i saken *Fischer mot Østerrike* (nr. 37950/97) fant EMD det ikke tilstrekkelig at den nye forfølgning gjaldt samme faktiske handling for at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning kom til anvendelse. I tillegg kreves for krenkelse av P7-4 at bestemmelsene som er grunnlaget for ny forfølgning, ikke skiller seg fra de tidligere anvendte ”in their essential elements”.

- (38) Jeg viser om dette til saken Fischer mot Østerrike, som gjaldt et tilfelle hvor klageren hadde kjørt på og drept en syklist. Fischer ble av den administrative straffemyndighet først ilagt ATS 22 010 (om lag 12 000 kroner) i bot, subsidiært 20 dagers fengsel etter vegtrafikkloven for diverse trafikkforseelser og promillekjøring. Deretter ble han tiltalt og dømt etter straffeloven til seks måneders fengsel for uaktsomt drap under påvirkning av alkohol. Etter anke ble straffen opprettholdt. EMD bemerket i avsnitt 25:

”The Court observes that the wording of Article 4 of Protocol No. 7 does not refer to “the same offence” but rather to trial and punishment “again” for an offence for which the applicant has already been finally acquitted or convicted. Thus, while it is true that the mere fact that a single act constitutes more than one offence is not contrary to this Article, the Court must not limit itself to finding that an applicant was, on the basis of one act, tried or punished for nominally different offences. The Court, like the Austrian Constitutional Court, notes that there are cases where one act, at first sight, appears to constitute more than one offence, whereas a closer examination shows that only one offence should be prosecuted because it encompasses all the wrongs contained in the others (see paragraph 14 above). An obvious example would be an act which constitutes two offences, one of which contains precisely the same elements as the other plus an additional one. There may be other cases where the offences only slightly overlap. Thus, where different offences based on one act are prosecuted consecutively, one after the final decision of the other, the Court has to examine whether or not such offences have the same essential elements.”

- (39) Etter å ha konstatert at rekkefølgen var annerledes enn i saken Gradinger, og at både første og annen sak bygde på at Fischer hadde en alkoholkonsentrasjon i blodet på over 0,8 gram per liter, fortsatte retten i avsnitt 29:

”However, the Court considers that these differences are not decisive. As said above, the question whether or not the *non bis in idem* principle is violated concerns the relationship between the two offences at issue and can, therefore, not depend on the order in which the respective proceedings are conducted. As regards the fact that Mr Gradinger was acquitted of the special element under Article 81 § 2 of the Criminal Code but convicted of drunken driving, whereas the present applicant was convicted of both offences, the Court repeats that Article 4 of Protocol No. 7 is not confined to the right not to be punished twice but extends to the right not to be tried twice. What is decisive in the present case is that, on the basis of one act, the applicant was tried and punished twice, since the administrative offence of drunken driving under sections 5 (1) and 99 (1)(a) of the Road Traffic Act, and the special circumstances under Article 81 § 2 of the Criminal Code, as interpreted by the courts, do not differ in their essential elements.”

- (40) Retten fant etter dette at P7-4 var krenket.
- (41) Høyesterett har i tidligere avgjørelser uttalt seg om forståelsen av disse dommene, også sett i lys av EMDs avgjørelse i Ponsetti og Chesnel mot Frankrike. Ved bedømmelsen av om det er forskjeller mellom de aktuelle bestemmelsers ”essential elements” har Høyesterett lagt til grunn at det først og fremst skal legges vekt på en sammenligning av de objektive vilkår, bestemmelsenes formål og hvilke interesser de skal beskytte, jf. Rt. 2004 side 1368 avsnitt 33.
- (42) Jeg går så inn på EMDs avgjørelser i sakene Ponsetti og Chesnel mot Frankrike og Rosenquist mot Sverige. De norske regler om tilleggsskatt ligger nær opp til de tilsvarende svenske og franske bestemmelser både med hensyn til vilkår og formål. Det er imidlertid den forskjell at i Norge kan de administrative myndigheter illegge forhøyd

tilleggsskatt med inntil 60 prosent for forsettlig og grovt uaktsomme forhold når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. For den alminnelige tilleggsskatt er vilkår og formål de samme. Ved manglende selvangivelse og andre pliktige oppgaver kan bare alminnelig tilleggsskatt ilegges. Da saksforholdet i den foreliggende sak ligger nær opp til saksforholdet i de nevnte avgjørelser fra EMD, får disse derved en særlig betydning. Jeg viser til plenumsdom i Rt. 2000 side 996 på side 1008, hvor det pekes på betydningen av at EMDs avgjørelser faktisk og rettslig kan jevnføres med det som foreligger til avgjørelse av den norske domstol.

- (43) EMDs enstemmige avgjørelse avsagt i kammer med sju dommere 14. september 1999 i saken *Ponsetti og Chesnel mot Frankrike* (nr. 36855/97 og nr. 41731/98) gjaldt for Ponsetti unnlatt levering av pliktig selvangivelse og for Chesnel manglende innsendelse av månedlige omsetningsoppgaver for merverdiavgift. Ponsetti ble for de ulike år ilagt tilleggsskatt med henholdsvis 80 og 40 prosent etter fransk skattelov artikkel 1728. I tillegg ble han senere dømt for forsettlig skatteunndragelse etter artikkel 1741 til betinget fengsel i seks måneder og en bot på FRF 200 000 (om lag 235 000 kroner). Chesnel ble ilagt tilleggsavgift med 90 prosent og senere dømt til tolv måneders betinget fengsel og en bot på FRF 100 000 (om lag 117 500 kroner). En anførsel om at P7-4 medførte at tilleggsskatt og tilleggsavgift stengte for etterfølgende straffeforfølgning, førte ikke fram for de nasjonale domstoler. EMD forente sakene til felles behandling fordi de begge gjaldt "similar facts and disclosed the same complaints". Etter å ha gjengitt P7-4 fortsatte retten i avsnitt 5:

"The Court notes that, as the applicants had failed to make their returns, the tax authorities carried out audits of their accounts. Following the audits, the applicants received tax demands, the amounts claimed being increased by the penalties prescribed by Article 1728 of the General Tax Code.

Under that provision, if anyone who is required to make a return fails to do so within the prescribed time, the tax authorities may increase the amount payable by him by 10%, 40% or 80%, as the case may be. The surcharges that Mr Ponsetti was thus required to pay came to 80% of the amount due for 1988 (namely FRF 76,658) and 40% of the amounts due for each of 1990 and 1991 (namely FRF 104,352 and FRF 155,395). The surcharges imposed on Mr Chesnel came to FRF 1,021,894.

Subsequently, the applicants were convicted by the courts on the basis of Article 1741 of the General Tax Code, which provides "anyone who fraudulently evades assessment or payment in whole or in part of the taxes with which this Code is concerned, or attempts to do so, [notably] ... by wilfully omitting to make this return within the prescribed time, ..., shall be liable, independently of the applicable tax penalties, to a fine of FRF 250,000 and to imprisonment for a term of five years ...".

Under the case-law of the Criminal Division of the Court of Cassation, while there is no requirement that fraudulent means should have been used for the offence under Article 1741 of the General Tax Code to be made out, the accused must nevertheless have "wilfully" failed to make his returns within the prescribed time. Thus, the constitutive elements of that offence are different from those of the "fiscal offence" under Article 1728 of the General Tax Code, which is constituted by the failure to make the returns within the prescribed period. In other words, Articles 1741 and 1728 of the General Tax Code do not relate to the same offence, such that no question can arise in the instant case under Article 4 of Protocol No. 7."

- (44) Klagene ble avvist etter artikkel 35 nr. 3 og nr. 4 som åpenbart grunnløse.

- (45) EMD fant altså "the constitutive elements" i artikkel 1741 om forsettlig skatteunndragelse forskjellige fra artikkel 1728 om tillegg i skatt eller avgift. Etter artikkel 1728 er det tilstrekkelig at pliktig oppgave ikke kommer innen fristen. Artikkel 1741 krever i tillegg at unnlatt levering i tide har skjedd "wilfully". Etter min mening er det nærliggende å forstå avgjørelsen slik at EMDs uttalelser om forskjellen med hensyn til skyldkravet i artikkel 1741 innebærer at bestemmelsene er ulike i karakter og formål.
- (46) EMDs avgjørelse om avvisning 14. september 2004 avsagt i kammer av sju dommere i saken *Rosenquist mot Sverige* (nr. 60619/00), gjaldt anvendelse av svenske regler om 40 prosent skattetillegg og etterfølgende straffeforfølgning for skattesvik. Skattyter leverte ikke selvangivelse for 1991. Han ble i 1992 lignet etter skjønn og ilagt 40 prosent tilleggsskatt. Etter kontroll ble i 1995 inntekt og formue for 1991 vesentlig økt, og tilleggsskatten forhøyd tilsvarende. Deretter ble han straffedømt etter skattebrottslagen 1971:69 § 2 jf. § 4 til to års fengsel for grov skatteunndragelse ved at han for dette år forsettlig hadde unnlatt å levere selvangivelse i den hensikt å unngå skattlegging. Spørsmålet for EMD var om dette var en dobbeltforfølgning i strid med P7-4.
- (47) Under henvisning til saken Fischer konstaterer EMD at det avgjørende for å fastslå om det har vært dobbeltforfølgning, er om de to overtredelsene har de samme grunnleggende elementer, "the same essential elements". Domstolen ser først på Rosenquists handlinger. I straffesaken dreide det seg om at han hadde unnlatt å innsende selvangivelse i den hensikt å unndra skatt. Den administrative ileggelsen av tilleggsskatt gjaldt unnlatt innsendelse av selvangivelse, noe som resulterte i at skattemyndighetene måtte fastsette hans inntektsforhold ved skjønn. Deretter heter det:

"The Court observes that the fulfilment of the conditions for the 40 percent tax surcharge was not sufficient for criminal liability for (aggravated) tax fraud under sections 2 and 4 of the Tax Offences Act. Pursuant to the latter it was a condition that it could be established that the failure to submit correct information or to file a tax return was the result of criminal intent or gross negligence on the applicant's part.

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."

- (48) Etter dette går EMD inn på to dommer fra henholdsvis Högsta domstolen og Regeringsrätten. Gjennom sitater fra disse avgjørelsene konstateres at skattlegging i Sverige hovedsakelig skjer på basis av informasjon gitt eller bekreftet av skattyter gjennom selvangivelsen. Formålet med tilleggsskatten er å understreke at skattyter må være nøyaktig med hensyn til opplysninger som skal gis. Skattyter må ha en forståelse av hva som er relevant informasjon for å unngå at den oppgitte informasjon er uriktig eller ufullstendig med den følge at tilleggsskatt blir ilagt. Han er altså pålagt å ha et visst kjennskap til skattereglene. Tilleggsskatten er således en generell og standardisert sanksjon med det formål å unngå unøyaktigheter ved oppfyllelse av plikten til å sende inn selvangivelse. Dersom det ikke er grunnlag for å redusere tilleggsskatten, eller la den helt falle bort, blir den alltid satt til en av to standardsatser. Den ilegges uavhengig av eventuell uaktsomhet eller forsett. Av dette trekker EMD følgende konklusjon:

"The Court thus notes that the purpose of the criminal offence within sections 2 and 4 of the Tax Offences Act differed from the purpose of the imposition of a tax surcharge. The purpose of the latter was to secure the fundament of the national tax system;

control and sanctions being necessary devices for ensuring efficient compliance by millions of tax subjects with their fundamental duty to provide extensive and accurate factual information and material for their tax assessment.

In the light of the above considerations, the Court finds that the two offences in question were entirely separate and differed in their essential elements (see *Ponsetti and Chesnel v. France* (dec.), nos. 36855/97 and 41731/98, ECHR 1999-VI). Against this background, the Court does not find that the proceedings at issue disclosed any failure to comply with the requirements of Article 4 of Protocol no. 7 to the Convention.”

- (49) EMD fant at klagen måtte avvises som åpenbart grunnløs. Et mindretalls begrunnelse for å fremme klagen er i samsvar med EMK artikkel 45 nr. 1 jf. nr. 2 ikke opplyst.
- (50) Det framgår av det gjengitte at også i denne avgjørelsen tok EMD utgangspunkt i det som i saken *Ponsetti og Chesnel* hadde vært ”the constitutive elements”, og som i *Fischer* omtales som ”the essential elements”. For tilleggsskatten var det ikke noe krav om forsett eller grov uaktsomhet, mens dette nettopp var et sentralt vilkår for domfellelse for skattesvik. Overtredelsenes karakter blir derved meget ulike og selvfølgelig langt mer alvorlig og straffverdig for skattesviket. I tillegg ble forskjeller i formål framhevd: Bestemmelsene om skattesvik forfølger et typisk straffeformål, ”not only a deterrent but also a penal purpose”. Tilleggsskatt ilagt på objektivt grunnlag har derimot som formål å sikre skattefundamentet.
- (51) EMD var også inne på karakteren av og formålet med de svenske bestemmelsene om skattetillegg i saken *Janosevic mot Sverige* (nr. 34619/97), som gjaldt flere spørsmål i forhold til EMK artikkel 6. I forbindelse med drøftelse av om tilleggsskatten var straff uttalte EMD i avsnitt 68 blant annet:

“Furthermore, the present tax surcharges are not intended as pecuniary compensation for any costs that may have been incurred as a result of the taxpayer's conduct. Rather, the main purpose of the relevant provisions on surcharges is to exert pressure on taxpayers to comply with their legal obligations and to punish breaches of those obligations. The penalties are thus both deterrent and punitive. The latter character is the customary distinguishing feature of a criminal penalty (see *Öztürk*, cited above, pp. 20-21, § 53).

In the Court's opinion, the general character of the legal provisions on tax surcharges and the purpose of the penalties, which are both deterrent and punitive, suffice to show that for the purposes of Article 6 of the Convention the applicant was charged with a criminal offence.”

- (52) Som det framgår, ble det svenske skattetillegget på 40 prosent vurdert som både avskrekkende og straffende. Dette var imidlertid ikke til hinder for at EMD i saken *Rosenquist* fant grunnlaget for det svenske 40 prosent skattetillegget helt forskjellig, ”entirely separate”, fra forsettlig eller grovt uaktsomt skattesvik. Lovovertredelsene skilte seg derved fra hverandre ”in their essential elements”.
- (53) Domfelte har innvendt at avgjørelser etter EMK artikkel 35 nr. 3 og nr. 4 må tillegges mindre vekt enn EMDs dommer. Det anføres at slike avgjørelser er mer summarisk begrunnet, og hvilke dommere som dissenterter og deres begrunnelse opplyses ikke, jf. EMK artikkel 45 nr. 2 jf. artikkel 35 nr. 3. Jeg bemerker til dette at avgjørelsene i sakene *Rosenquist* og *Ponsetti og Chesnel* er avsagt i kammer med sju dommere, jf. artikkel 29. Dette er samme organ og samme antall dommere som ved en avgjørelse av realiteten. Etter nyere praksis behandles i mange saker spørsmålet om avvisning sammen

med realiteten. EMD gir normalt en utførlig begrunnelse, men begrunnelsen for eventuelle dissenser offentliggjøres ikke. En avvisning kan bare finne sted når klagen er åpenbart grunnløs eller anses som et misbruk av retten til å klage, jf. artikkel 35 nr. 3. EMD viser både til tidligere dommer og avgjørelser om avvisning etter EMK artikkel 35 nr. 3 når tidligere praksis skal dokumenteres. Ut fra dette er det etter min mening ikke noen grunn til å tillegge avgjørelser om avvisning mindre vekt enn dommer når de er avsagt av sju dommere.

- (54) *Alminnelig tilleggsskatt og straffeforfølgning i Norge*
- (55) Som nevnt er de svenske bestemmelser om skattetillegg og om forsettlig eller grovt uaktsomt skattebrott, slik de er beskrevet i saken Janosevic og særlig i saken Rosenquist, i hovedsak like de norske bestemmelser om alminnelig tilleggsskatt og om skattesvik både med hensyn til vilkår og formål.
- (56) I Norge skal i alminnelighet tilleggsskatt på 30 prosent ilegges overfor skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1, eller som har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave etter samme bestemmelse nr. 2. Bestemmelsene inneholder ikke noe krav om subjektiv skyld hos skattyter.
- (57) Alminnelig tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last, jf. § 10-3 bokstav b. Det er særlige unnskyldningsgrunner knyttet til skattyters person, som her er av betydning. Slik er § 10-3 bokstav b forstått i praksis, jf. Rt. 2000 side 996 og Rt. 2002 side 509. I den andre avgjørelsen uttales på side 519:
- ”For min del finn eg det tilstrekkeleg å vise til at det for ordinær tilleggsskatt ikkje er noko krav om subjektiv skuld i form av forsett eller grov aktløyse. Det er berre plass for avgrensa unnskyldningsgrunnar som skattyteren har bevisbyrda for, jf. likningslova § 10-3 bokstavane a og b. Tilleggsskatt blir såleis fastsett ”på tilnærmet objektivt grunnlag” som det heiter i plenumsdommen av Rt-2000-996 på side 1016. ”**
- (58) Jeg bemerker at omtrent tilsvarende grunner kan fritte for skattetillegg etter svensk taxeringslag § 14. Så vel etter svensk som norsk rett, er det skattyter som må bevise at en unnskyldningsgrunn foreligger, jf. Rt. 2002 side 509 på side 519 og beskrivelsen av de svenske regler om tilleggsskatt i saken Rosenquist.
- (59) Det er etter dette ikke treffende når den ankende part anfører at tilleggsskatt i Sverige ilegges ut fra helt objektive kriterier og dermed er forskjellig fra den norske. Det motsatte framgår av avgjørelsen i saken Rosenquist side 4-5:
- “... in certain circumstances, a tax surcharge will be remitted. Thus, taxpayers will not have to pay a surcharge if their failure to submit correct information or to file a tax return is considered excusable owing to their age, illness, lack of experience or comparable circumstances. The surcharge should also be remitted ... when it would be manifestly unreasonable to impose a surcharge (chapter 5, section 6). ... In principle, however, it is up to the taxpayer to show due cause for the remission of a surcharge.”**
- (60) Det samme framheves i saken Janosevic avsnitt 100 i forbindelse med at EMD kom til at anvendelsen av de svenske regler om skattetillegg ikke var i strid med uskyldspresumsjonen i artikkel 6 nr. 2.

- (61) Domfellelse for skattesvik etter ligningloven § 12-1 nr. 1 kan bare finne sted når skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet. I saken Rosenquist er det lagt til grunn at de samme skyldkrav gjelder for domfellelse for skattebrott i Sverige etter skattebrottslagen § 2 jf. § 4. I saken Ponsetti og Chesnel var det etter fransk rett en tilsvarende forskjell med hensyn til skyldkravet ved administrativ ileggelse av tillegg i skatt og avgift etter artikkel 1728 og domfellelse for unndragelse av skatt og avgift etter artikkel 1741.
- (62) For å belyse formålet med de norske regler om tilleggsskatt, finner jeg det nødvendig å gå noe nærmere inn på lovhistorien. Skattelovene for byene og for landet av 1911 hadde opprinnelig et tosporet system med bestemmelser om straff og administrativt ilagt straffeskatt. Med enkelte modifikasjoner tilføyd i 1950, ble dette videreført i 1975 i skatteloven § 118 om straff og § 121 nr. 2 om inntil 100 prosent tilleggsskatt.
- (63) Under arbeidet med ligningsloven av 1980 kom Finans- og tolldepartementet under noen tvil til at forhøyd tilleggsskatt for grovt uaktsomme og forsettlige skatteunndragelser burde sløyfes. I Ot.prp. nr. 29 for 1978-79 heter det om dette på side 44:
- ”Departementet legger betydelig vekt på almenpreventive hensyn. Høy risiko for reaksjon i form av tilleggsskatt må anses viktigere enn færre og strenge reaksjoner. Som anført foran er tilleggsskatt lite anvendt. For å øke bruken av tilleggsskatt bør man så vidt mulig fjerne tilleggsskattens karakter av straff og utforme reglene slik at den blir enklere å anvende. En omlegging i retning av det svenske system vil kunne føre til en mer utstrakt og konsekvent bruk av tilleggsskatt. Departementet vil derfor foreslå vesentlige endringer i denne retning i den någjeldende ordning.”**
- (64) Resultatet av lovbehandlingen var at ligningsloven av 1980 fra først av bare inneholdt bestemmelser om 30 prosent alminnelig tilleggsskatt, jf. § 10-2 til og med § 10-5. Bestemmelser om straff for og medvirkning til å gi uriktige opplysninger til ligningsmyndighet var inntatt i § 12-1 og § 12-2 og vanskeliggjøring av ligningskontroll i § 12-3.
- (65) Som nevnt inneholder § 10-2 nr. 1 og nr. 2 ikke noe krav om subjektiv skyld hos skattyter. Ved dette ble det tosporede system med straff og forhøyd tilleggsskatt for forsettlige eller grovt uaktsomme overtredelser forlatt. Departementet forutsatte at nødvendig utviding av politiets kapasitet ville bli gjennomført så snart loven var vedtatt, jf. proposisjonen side 46 annen spalte.
- (66) Ligningsloven ble suksessivt satt i kraft fra og med juni 1981. De fleste bestemmelser trådte i kraft 1. januar 1984. De nye reglene om tilleggsskatt i § 10-1 til og med § 10-5 ble imidlertid ikke satt i kraft, med den konsekvens at skatteloven § 121 nr. 2 annet ledd om inntil 100 prosent tilleggsskatt for forsettlige eller grovt uaktsomme forhold gjaldt inntil videre.
- (67) Det ble etter hvert klart at politi og påtalemyndighet ikke hadde kapasitet til å følge opp en så kraftig økning av straffeforfølgninger for skatteunndragelser som forutsatt i ligningslovens forarbeider, jf. Ot.prp. nr. 55 for 1985-86 side 2 første spalte. I juni 1986 ble derfor nytt annet punktum i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tilføyd, hvorefter tilleggsskatt med inntil 60 prosent kan ilegges ved forsettlige eller grovt uaktsomme handlinger som nevnt i § 10-2 nr. 1. I proposisjonen bemerket departementet på side 2 første spalte:

”Departementet foreslår at det nå som forutsatt innføres et permanent tilleggsskattesystem. Det foreslås at ligningslovens kriterier for tilleggsskatt opp til 30 pst. beholdes uforandret. Dessuten foreslås at ligningsmyndighetene får adgang til å ilegge ytterligere inntil 30 pst. tilleggsskatt hvor skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet.

Det er behov for å skjerpe den administrative reaksjon, slik at denne får en større preventiv virkning i de grovere unndragelsestilfellene. 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.

Ved utformingen av det nye systemet er det lagt vekt på at administrative og strafferettslige reaksjoner blir tilpasset hverandre. Det understrekes samtidig at endringen ikke skal tre isteden for straffeforfølgninger i grovere skatteunndragelsessaker, jfr. punkt 2.6.”

- (68) Straffebestemmelsene ble ikke endret ved denne anledning. Gjeldende bestemmelser om skattesvik og grovt skattesvik i §§ 12-1 og 12-2 kom inn ved endringslov 10. april 1992 nr. 32.
- (69) Denne gjennomgåelse viser at 30 prosent tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 og nr. 2 jf. § 10-4 nr. 1 første punktum, fastsettes på tilnærmet objektivt grunnlag. Paragraf 10-3 bokstav b gjelder unnskyldelige forhold hos skattyter som skyldes rent personlige omstendigheter.
- (70) Lovhistorien viser også at man opprinnelig tok sikte på et ensporet system med illeggelse av 30 prosent alminnelig tilleggsskatt på tilnærmet objektivt grunnlag. Ytterligere reaksjon skulle bare finne sted ved straffeforfølgning og dom for skattesvik. Problemer med kapasiteten i politi og påtalemyndighet medførte imidlertid at ligningsloven ble endret i 1986, slik at ligningsmyndigheten kan ilegge forhøyd tilleggsskatt ved forsettlig eller grovt uaktsomme forhold. Derved framtrer 60 prosent forhøyd tilleggsskatt som et alternativ til og substitutt for ordinær straffeforfølgning, jf. Ot.prp. nr. 55 for 1985-86 side 2 første spalte, som er gjengitt tidligere. Dette viser at forhøyd tilleggsskatt har en annen karakter og forfølger andre formål enn den tilnærmet objektive alminnelige tilleggsskatt.
- (71) Høyesterett har i flere tidligere avgjørelser uttalt seg om karakteren av og formålet med alminnelig tilleggsskatt. Sentral er plenumskjennelsen i Rt. 2002 side 509, som gjelder spørsmålet om 30 prosent tilleggsskatt er å anse som straff etter artikkel 6 nr. 1. Etter å ha gjengitt uttalelser fra Innstilling II fra skatteutvalget av 1947 på side 28 og Ot.prp. nr. 29 for 1978-79 sidene 44-45, hvor departementet legger betydelig vekt på allmennpreventive hensyn, og at utgifter med kontroll og undersøkelse mv. gjennom tilleggsskatten i en viss utstrekning bør belastes de som gir uriktige eller ufullstendige oppgaver, konkluderte førstvoterende på side 521:

”Tilleggsskatten må også vurderast ut frå i kva grad han er avskrekkande og straffande. Som eg var inne på, har nettopp almenprevensjonen vore eitt sentralt moment i føremålet. Det er i effektivisering av opplysningsplikta at reaksjonen har sitt viktigaste føremål. Reglane inneheld etter mitt syn i stor grad straffande sanksjonar mot klanderverdige handlemåtar. Her er det nære sambandslinjer til forhøgd tilleggsskatt og til straff, der så vel individualprevensjon som almenprevensjon må seiast å stå sterkt.”

- (72) Det gjengitte viser at formålet med reglene om alminnelig tilleggsskatt først og fremst er karakterisert ved det som sies om effektivisering av opplysningsplikten og allmennpreventive hensyn. Jeg nevner spesielt at hensynet til allmennprevensjonen meget

langt på vei nettopp skal bygge opp under det som Høyesterett framhever som helt sentralt, og som også var helt sentralt i saken Rosenquist, nemlig effektiviseringen av opplysningsplikten og ivaretagelsen av det nasjonale skattefundamentet. Jeg kan ikke se at dette formål skiller seg særlig fra formålet med de svenske reglene, slik det er beskrevet av EMD i saken Rosenquist og også i saken Janosevic.

- (73) Min konklusjon så langt er at ved unnlatelse av å levere pliktige oppgaver til ligningsmyndigheten innen den bestemte frist, hvor det for ileggelse av tilleggsskatt uansett ikke er spørsmål om skyld, er det ikke grunnlag for et annet resultat enn i saken Rosenquist.
- (74) Domfelte har subsidiært anført at en nå etablert norsk rettsoppfatning er til hinder for straffeforfølgning og domfellelse for skattesvik etter at 30 prosent tilleggsskatt er ilagt. Til støtte for dette er blant annet vist til Rt. 2003 side 1221 avsnitt 14 og Rt. 2004 side 645 avsnitt 8, Skattedirektoratets brev 19. juli 2002, NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. og Riksadvokatens brev 8. juli 2004. Jeg bemerker at de påberopte uttalelser i Rt. 2003 side 1221 og Rt. 2004 side 645 gjelder spørsmål som ikke forelå til avgjørelse. Uttalelser i utredninger og fra forvaltningen kort tid etter at Høyesteretts plenumsavgjørelser forelå i 2002, kan ikke binde Høyesterett ved fortolkning og anvendelse av norske regler om 30 prosent tilleggsskatt og straff for skattesvik. Jeg tilføyer at lovgiver ikke har endret bestemmelsene i ligningloven § 10-2, § 10-3 og § 10-4 om tilleggsskatt og § 12-1 nr. 1 bokstavene a og d om skattesvik.
- (75) Domfelte har også hevdet at ligningsmyndighetene under behandlingen av endring av ligningen har uttalt seg om hans subjektive forhold på en måte som stenger for senere straffeforfølgning. Jeg bemerker at overligningsnemndas uttalelser om at skattyter bevisst har gitt uriktige opplysninger, gjelder uriktige opplysninger i senere innsendte selvangivelser for å få ny prøving av ligningen for årene 1997 til og med 2002. De har intet å gjøre med ileggelsen av 30 prosent tilleggsskatt for unnlatt levering av pliktig selvangivelse innen den lovbestemte frist for årene 1996 til og med 2001. Jeg kan ikke se at uttalelsene har noen betydning.
- (76) Min endelige konklusjon er at P7-4 ikke er til hinder for å reise straffesak for forsettlig eller grovt uaktsomt skattesvik etter § 12-1 nr. 1 bokstav d jf. § 4-6 etter at det først har vært ilagt administrativ tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2 jf. § 10-4 nr. 1 første punktum.
- (77) Spørsmålet om ileggelse av alminnelig tilleggsskatt med 30 prosent etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger stenger for etterfølgende straffeforfølgning etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a skal ikke avgjøres i denne sak. Jeg finner imidlertid grunn til å peke på at ut fra mitt syn på bestemmelsene om tilleggsskatt for unnlatt levering av pliktige oppgaver må løsningen bli den samme. Tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 forfølger samme formål som etter § 10-2 nr. 2.
- (78) Ligningsmyndighetens adgang til å illegge forhøyd tilleggsskatt med inntil 60 prosent etter § 10-4 nr. 1 annet punktum når skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt gir opplysninger som nevnt, kan etter min mening ikke føre til et annet resultat. Som nevnt er forhøyd tilleggsskatt et alternativ til og substitutt for ordinær straffeforfølgning for skattesvik. Den har en annen karakter og forfølger andre formål enn den alminnelige tilleggsskatt, jf. blant annet Ot.prp. nr. 55 for 1985-86 side 2 første spalte som er gjengitt tidligere.

- (79) Dersom spørsmålet om ileggelse av forhøyd tilleggsskatt er tatt opp under behandlingen av ligningen, kan det imidlertid oppstå spørsmål om forfølgning har funnet sted på en måte som stenger for senere straffeforfølgning etter § 12-1 nr. 1 bokstav a. Jeg finner grunn til her å nevne EMDs avgjørelse 29. november 2005 om avvisning av klage i saken *Wassdahl mot Sverige* (nr. 36619/03) over etterfølgende ileggelse av 40 prosent skattetillegg etter at straffesak var henlagt. Av interesse er også saken *Isaksen mot Norge* (nr. 13596/02), hvor det først hadde vært ilagt forhøyd tilleggsskatt med 60 prosent, som senere ble redusert til 30 prosent for å unngå krenkelse av P7-4. EMD vurderte tilleggsskatten på 30 prosent i forhold til straffeforfølgningen for grovt skattesvik. Saken gir ikke foranledning til å gå nærmere inn på slike spørsmål.
- (80) Jeg stemmer for denne

K J E N N E L S E :

Anken forkastes.

- (81) Dommer **Skoghøy**: Jeg er kommet til at domfeltes anke må tas til følge.
- (82) Som førstvoterende har redegjort for, er spørsmålet i saken om ligningsmyndighetenes vedtak om å ilegge A 30 % tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 2, jf. § 10-4 for å ha unnlatt å levere selvangivelse for årene 1996–2001, er til hinder for at det for de samme unnlatsene blir reist straffesak for grovt skattesvik etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d, jf. § 12-2 nr. 1. Dette avhenger av om en straffesak for grovt skattesvik i relasjon til EMK protokoll 7 artikkel 4 må anses å gjelde et annet straffbart forhold enn en avgjørelse om å ilegge 30 % tilleggsskatt.
- (83) *Noen utgangspunkter*
- (84) Ved Høyesteretts plenumskjennelse i Rt. 2002 side 509 er det avgjort at ikke bare forhøyd, men også ordinær tilleggsskatt må anses som straff i forhold til EMK artikkel 6. Med ”ordinær tilleggsskatt” menes tilleggsskatt med inntil 30 % som ilegges etter ligningsloven § 10-2, jf. § 10-4 nr. 1 første punktum.
- (85) Til tross for at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i protokoll 7 artikkel 4 etter sin ordlyd bare kommer til anvendelse dersom den sperrende avgjørelse er truffet i en sak som har vært behandlet som straffesak etter nasjonal rett, har EMD tolket bestemmelsen slik at den også omfatter tilfeller hvor en person ved endelig vedtak er blitt ilagt eller frifunnet for en forvaltningssanksjon som har karakter av straff etter EMK artikkel 6. Denne tolkningen har vært begrunnet med at formålet med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning er å frita den som har vært utsatt for straffeforfølgning, fra belastningen med på nytt å bli straffeforfulgt for samme handling, se for eksempel dom 29. mai 2001 i saken *Fischer mot Østerrike* avsnitt 22. Jeg finner den vide tolkning av straffebegrepet i protokoll 7 artikkel 4 som EMD har lagt til grunn, meget uheldig. Selv om bestemmelser om negativ rettskraft i straffesaker også har som formål å frita fra belastningen med å bli straffeforfulgt flere ganger for samme handling, bør det sentrale formål med rettskraftsinstituttet i straffesaker etter min mening være å beskytte den straffesiktedes forventning om å være ferdig med saken når straffeforfølgningen er brakt til en endelig avslutning. Det må være en forutsetning for at noen skal kunne ha en beskyttelsesverdig

forventning om å slippe ytterligere straffeforfølgning, at de organer som staten har etablert for å vurdere samfunnets straffebehov og forfølge straffesaker, har vært involvert i saken. Dette er bare tilfellet dersom saken har vært behandlet som straffesak etter nasjonal straffeprosesslovgivning, se mitt votum i plenumskjennelsen i Rt. 2002 side 557.

- (86) Det er imidlertid EMD som i siste instans avgjør hvordan EMK skal forstås. Selv om den vide tolkning av straffebegrepet i protokoll 7 artikkel 4 som EMD har valgt, er svært uheldig, finner jeg derfor å måtte bøye meg for denne. Siden både forhøyd og ordinær tilleggsskatt må anses som straff i forhold til EMK artikkel 6, og EMD har avgjort at straffebegrepet i protokoll 7 artikkel 4 er det samme som i artikkel 6, vil en avgjørelse om å ilegge tilleggsskatt, eller om ikke å ilegge tilleggsskatt fordi vilkårene ikke er til stede, stenge for senere straffesak om samme forhold – uten hensyn til om tilleggsskatten er forhøyd eller ordinær. Den vide forståelse av straffebegrepet i protokoll 7 artikkel 4 som EMD har lagt til grunn, bør etter min mening ikke søkes motvirket ved at man i stedet trekker uakseptabelt snevre rammer for hva som skal anses som samme straffbare forhold etter bestemmelsen. Dersom man innsnevrer rammen for hva som skal anses som samme forhold, vil det bidra til å uthule den beskyttelsen som den som har vært tiltalt i en ordinær straffesak, etter en endelig domfellelse eller frifinnelse bør ha mot ny straffeforfølgning. Også ved fastleggelsen av det straffbare forholds identitet må formålet med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning stå sentralt.
- (87) *Hva som skal anses som samme straffbare forhold*
- (88) Hva som i forhold til rettskraftsvirkningen av straffedommer skal anses som samme straffbare forhold, er et klassisk straffeprosessuelt problem. Innenfor Europa finnes det to prinsipielt forskjellige tilnærminger til dette. Mens enkelte stater forbyr ny straffeforfølgning på grunnlag av den samme faktiske handling, er sperrevirkningen i andre stater begrenset til å gjelde ny forfølgning etter den samme eller beslektede straffebestemmelser. I stater som tilhører den førstnevnte kategori, er det altså tilstrekkelig for at den nye forfølgningen skal være forbudt, at det foreligger faktisk identitet mellom forfølgningene, mens det i stater som tilhører den sistnevnte kategori, stilles krav om både faktisk og rettslig identitet. Norge tilhører den sistnevnte kategori. Hvordan kriteriene for rettslig identitet er utformet, kan variere noe fra land til land. Som påpekt av justitierådet Victor i dom av Högsta domstolen i Sverige 28. desember 2004, er det imidlertid ikke vanlig at det ved avgjørelsen av om man står overfor samme eller forskjellige forhold, blir lagt vekt på forskjeller i skyldkrav.
- (89) Mens EMD i dom 23. oktober 1995 i saken Gradinger mot Østerrike synes å ha lagt avgjørende vekt på om forfølgningene var basert på samme faktiske handling, fremgår det av domstolens senere avgjørelser at det ikke er tilstrekkelig for at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning skal komme til anvendelse, at den nye saken gjelder samme faktiske handling. For at den nye forfølgningen skal være forbudt, må den straffebestemmelse som den nye forfølgningen er basert på, ikke i vesentlig grad skille seg fra den som lå til grunn for den forrige, se for eksempel dom 30. juli 1998 i saken Oliveira mot Sveits og dom 29. mai 2001 i saken Fischer mot Østerrike. Ved disse avgjørelsene har EMD sluttet seg til den tradisjon innenfor Europa som ved fastleggelsen av det straffbare forhold stiller krav om både faktisk og rettslig identitet. Dette fremstår etter min mening som en nødvendig konsekvens av det vide omfang EMD har gitt straffeforfølgningsbegrepet i protokoll 7 artikkel 4.

- (90) Som det fremgår av førstvoterendes votum, har Høyesterett i tidligere avgjørelser oppfattet EMDs praksis slik at de elementer som inngår i vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig rettslig forskjell på flere forfølgninger, først og fremst er den objektive gjerningsbeskrivelse i de straffebud som ligger til grunn for forfølgningene, bestemmelsenes formål og de interesser som beskyttes, se for eksempel Rt. 2002 side 557, Rt. 2003 side 264, Rt. 2003 side 394, Rt. 2003 side 1100 og Rt. 2004 side 1368. Derimot har forskjeller i skyldgrad vært antatt å spille en underordnet rolle. Etter mitt syn er det ikke fremkommet noe i denne saken som gir grunnlag for å revurdere den oppfatning av EMDs identitetskriterier som Høyesterett tidligere har gitt uttrykk for.
- (91) Spesielt fordi den negative rettskraftsvirkning etter protokoll 7 artikkel 4 etter EMDs praksis ikke bare knytter seg til saker som blir behandlet som straffesaker etter nasjonal rett, bør det etter mitt syn ved fastleggelsen av det straffbare forholds identitet legges stor vekt på formålet med de bestemmelser som forfølgningene er basert på, samt de interesser de skal beskytte. Det følger imidlertid av dommene i sakene Gradinger og Fischer mot Østerrike at dersom de faktiske omstendigheter ved den aktuelle handling som står sentralt ved den konkrete rettslige subsumsjon i de to forfølgningene (rettsfaktasiden), fullt ut eller i det vesentlige er de samme, må det foreligge en markert forskjell i formål og/eller beskyttede interesser for at forfølgningene ikke skal bli ansett å gjelde samme straffbare forhold.
- (92) *EMDs avvisningsavgjørelser i sakene Ponsetti og Chesnel mot Frankrike og Rosenquist mot Sverige*
- (93) Påtalemyndigheten har som begrunnelse for å tillegge subjektive vilkår vesentlig betydning ved avgjørelsen av om man står overfor samme straffbare forhold, vist til EMDs avvisningsavgjørelser av 14. september 1999 i saken Ponsetti og Chesnel mot Frankrike og av 14. september 2004 i saken Rosenquist mot Sverige. Jeg er uenig med påtalemyndigheten i forståelsen av disse avgjørelsene.
- (94) Det fremgår av EMDs praksis at den ved tolkingen av EMK ikke bare legger vekt på realitetsavgjørelser, men også på avvisningsavgjørelser. Avvisningsavgjørelser må imidlertid tolkes i lys av de realitetsavgjørelser som foreligger. Dersom EMD ønsker å legge om praksis, vil det skje ved at saken henvises til realitetsbehandling, og ikke gjennom en avvisningsavgjørelse.
- (95) Det er riktig at EMD i avvisningsavgjørelsene i sakene Ponsetti og Chesnel mot Frankrike og Rosenquist mot Sverige som ledd i begrunnelsen for at forholdene var forskjellige, har pekt på forskjeller i skyldkrav. Etter min oppfatning kan imidlertid disse avgjørelsene ikke forstås slik at EMD benytter forskjeller i skyldkrav som noe selvstendig kriterium ved avgrensningen av hva som skal anses som samme forhold.
- (96) Når EMD i saken *Ponsetti og Chesnel mot Frankrike* kom til at en avgjørelse om å ilegge tilleggsskatt ikke stengte for senere straffesak for skattesvik, ble dette begrunnet med at de rettslige vilkår ("the constitutive elements") for reaksjonene var forskjellige. Grunnlaget for å ilegge tilleggsskatt var at skattyteren hadde unnlatt å levere selvangivelse til fastsatt tid, mens straffebestemmelsen om skattesvik rettet seg mot den som svikaktig helt eller delvis unngår eller forsøker å unngå ligningsbedømmelse eller betaling av skatt ved forsettlig å unnlate å levere selvangivelse til fastsatt tid ("anyone who fraudulently evades assessment or payment in whole or in part of the taxes with

which this Code is concerned, or attempts to do so, ... by wilfully omitting to make his return within the prescribed time"). Som det fremgår, var det mellom bestemmelsene om skattesvik og tilleggsskatt ikke bare den forskjell at bestemmelsen om skattesvik – i motsetning til bestemmelsen om tilleggsskatt – stilte krav om at unnlatelsen av å levere selvangivelse var forsettlig, men den stilte også krav om bedragersk hensikt. De franske domstolene benyttet disse forskjellene som argument for at bestemmelsene hadde forskjellig karakter og formål. Som begrunnelse for å fremme straffesaken om skattesvik uttalte kriminalretten:

"Whereas the purpose of administrative proceedings is to obtain compensation only for the loss sustained by the tax authorities through the non-payment of taxes, the function of criminal proceedings is to remedy the harm caused to society by the actions of the perpetrator of fraud."

- (97) I tillegg ble det av de franske domstolene fremholdt at bestemmelsene om tilleggsskatt og straff for skattesvik ble håndhevd av forskjellige myndigheter og var fullstendig uavhengige av hverandre.
- (98) Etter min oppfatning kan heller ikke avvisningsavgjørelsen i saken *Rosenquist mot Sverige* oppfattes slik at forskjell i skyldkrav er et selvstendig kriterium ved avgjørelsen av om man står overfor samme eller forskjellige straffbare forhold. Etter først å ha konstatert at tilleggsskatt må anses som straff i forhold til protokoll 7 artikkel 4, fremholder EMD i denne avgjørelsen at mens domfellelsen for grovt skattesvik bygde på at klageren hadde unnlatt å levere selvangivelse med det forsett å unndra seg fra en del av den skatt han var pliktig til å betale for 1991, var grunnlaget for tilleggsskatten utelukkende at han hadde unnlatt å levere selvangivelse – med det resultat at ligningsmyndighetene måtte fastsette inntekten for 1991 ved skjønn. Dette ble av domstolen brukt som begrunnelse for å fastslå at straffebestemmelsen om (grovt) skattesvik *ikke bare tjente et allmennpreventivt ("deterrent"), men også et straffende formål ("penal purpose")*. Formålet med tilleggsskatten var derimot etter EMDs oppfatning å sikre fundamentet for det nasjonale skattesystemet, idet kontroll og sanksjoner måtte anses som nødvendige virkemidler for å sikre at millioner av skattesubjekter oppfylte sin plikt til å gi ligningsmyndighetene de opplysninger som var nødvendige for å gjennomføre skatteligningen. På dette grunnlag konkluderte EMD med at de to lovbruddene var *fullstendig adskilte* ("were entirely separate") og *skilte seg fra hverandre i sine vesentlige bestanddeler* ("differed in their essential elements").
- (99) Jeg kan etter dette ikke se at EMD i Rosenquist-avgjørelsen har brukt forskjell i skyldkrav som noe selvstendig kriterium ved fastleggelsen av det straffbare forholds identitet. Når domstolen i denne saken kom til at tilleggsskatt ikke stengte for straffesak, var det fordi de to lovbruddene var fullstendig adskilte og skilte seg fra hverandre i sine vesentlige bestanddeler. Dette innebærer likevel ikke at forskjell i skyldkrav er irrelevant. Det fremgår av Rosenquist-avgjørelsen at forskjell i skyldkrav kan være et moment ved fastleggelsen av straffebestemmers formål og karakter. Dette vil først og fremst kunne være aktuelt i tilfeller hvor én bestemmelse bygger på skyld, mens den andre er rent objektiv. Slik jeg oppfatter Rosenquist-avgjørelsen, gir den ikke grunnlag for å hevde at forskjell i skyldkrav skal tillegges betydning utover dette. Som jeg tidligere har vært inne på, er det heller ikke vanlig innenfor Europa å begrense rettskraftsvirkningen av en straffedom til bare å gjelde ny forfølgning på grunnlag av straffebestemmelser med samme skyldkrav. Dersom rettskraftsvirkningen etter EMK protokoll 7 artikkel 4 skal avgrenses på denne måten, vil det i tilfelle gi en helt uakseptabel begrensning av

omfanget av straffedommers negative rettskraft. Dette vil helt klart være i strid med det EMD har oppfattet som formålet med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning – å frita den som har vært utsatt for straffeforfølgning, fra belastningen med å bli straffeforfulgt på nytt for samme handling. Men også om man – i samsvar med det jeg har vært inne på – skulle legge til grunn at det sentrale formål med dette forbudet er å beskytte tiltaltes berettigede forventninger om å være ferdig med saken, vil det være uholdbart å begrense rettskraftsvirkningen til å gjelde ny forfølgning på grunnlag av straffebestemmelser med samme skyldkrav. Om for eksempel en person har vært tiltalt for en forsettlig legemskrenkelse, men er blitt frifunnet, bør han etter mitt syn utvilsomt være beskyttet mot ny forfølgning for en uaktsom legemskrenkelse, og vice versa. Det har også all formodning mot seg at EMD ved avgrensningen av rettskraftsvirkningen av straffedommer skal benytte et kriterium som er ukjent i de enkelte konvensjonsstaters nasjonale rettssystemer.

- (100) Etter min oppfatning må spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig rettslig identitet mellom to forfølgninger, avgjøres ut fra en totalbedømmelse av den objektive gjerningsbeskrivelse i de aktuelle straffebestemmelsene, bestemmelsenes formål og karakter og de interesser de er satt til å beskytte. Ved fastleggelsen av bestemmelsenes formål og karakter må det blant annet legges vekt på om det er noen indre sammenheng mellom bestemmelsene, eller om de fremstår som fullstendig uavhengige av hverandre. Selv om det er stor forskjell på de aktuelle straffebestemmelsene, kan forfølgningene likevel bli ansett å gjelde samme straffbare forhold dersom de faktiske omstendigheter ved handlingen som står sentralt ved den rettslige subsumsjon, fullt ut eller i det vesentlige er de samme.
- (101) *Forholdet mellom norsk tilleggsskatt og straff for skattesvik*
- (102) Etter denne gjennomgang av EMDs praksis går jeg over til å vurdere hvorvidt norsk tilleggsskatt og straff for skattesvik må anses å gjelde samme forhold i relasjon til EMK protokoll 7 artikkel 4.
- (103) Jeg starter med å sammenligne *det objektive gjerningsinnhold* i de aktuelle bestemmelsene.
- (104) Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyteren ilegges tilleggsskatt dersom han i ”selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt”, mens den korresponderende straffebestemmelse fastsetter at den som ”forsettlig eller grovt uaktsomt ... gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler”, straffes for skattesvik, se § 12-1 nr. 1 bokstav a. I tilfeller hvor det ikke er tale om uriktige opplysninger, men unnlatt levering av lovpålagte oppgaver, er grunnlaget for tilleggsskatt at skattyteren har ”unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave” (ligningsloven § 10-2 nr. 2), mens grunnlaget for straffansvar er at skattyteren ”forsettlig eller grovt uaktsomt ... vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov” (§ 12-1 nr. 1 bokstav d). Grunnlaget for ordinær og forhøyd tilleggsskatt reguleres av den samme bestemmelse, og mellom disse sanksjonsformene finnes det ingen annen forskjell enn skyldkravet. Det kan etter denne gjennomgangen konstateres at det objektive gjerningsinnhold i bestemmelsene om tilleggsskatt og bestemmelsene om straff for

skattesvik er praktisk talt sammenfallende, og mellom ordinær og forhøyd tilleggsskatt er det full identitet.

- (105) De *interesser* som beskyttes av bestemmelsene om ordinær og forhøyd tilleggsskatt og straffebestemmelsene om skattesvik er også de samme. Den ordinære tilleggsskatten skal på samme måte som straffebestemmelsene om skattesvik og ordningen med forhøyd tilleggsskatt beskytte statens inntektsgrunnlag.
- (106) Det kan heller ikke hevdes at den ordinære tilleggsskatten har et vesentlig annet *formål* enn den forhøyde tilleggsskatten og straffebestemmelsen om skattesvik.
- (107) Etter skatteloven av 1911 var det et vilkår for tilleggsskatt at det forelå forsett eller grov uaktsomhet, og tilleggsskatt skulle ilegges med inntil 100 % av den skatt som skattyteren hadde eller kunne ha unngått. Slik ligningsloven av 1980 ble vedtatt, gav den ikke hjemmel for å ilegge høyere tilleggsskatt enn 30 %, og denne tilleggsskatten skulle ilegges på tilnærmet objektive vilkår, se nærmere førstvoterendes votum samt Høyesteretts plenumsavgjørelser i Rt. 2000 side 996 på side 1012–1014, Rt. 2002 side 557 på side 564–565 og Rt. 2002 side 509 på side 520. I Ot.prp. nr. 29 (1978–79) om lov om ligningsforvaltningen (ligningsloven), side 44–45 var denne tilleggsskatteordningen begrunnet slik:

”Departementet legger betydelig vekt på almenpreventive hensyn. Høy risiko for reaksjon i form av tilleggsskatt må anses viktigere enn færre og strenge reaksjoner. ...

Tilleggsskatten bør først og fremst være en reaksjon for at skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige oppgaver eller opplysninger til ligningsmyndighetene og for det arbeid og omkostninger som dette påfører det offentlige. De uriktige og ufullstendige oppgaver påfører det offentlige betydelige utgifter til kontroll og undersøkelser m.v. Disse utgifter bør gjennom tilleggsskatten i en viss utstrekning belastes de som gir uriktige eller ufullstendige oppgaver.”

- (108) Dersom forholdet var så grovt at 30 % tilleggsskatt ble ansett som en utilstrekkelig reaksjon, skulle forholdet forfølges som straffesak.
- (109) Det tilleggsskattesystem som ble vedtatt i 1980, ble imidlertid aldri satt i kraft, da det blant annet fra påtalemyndighetens side ble hevdet at den ikke hadde tilstrekkelig kapasitet til å forfølge det økte antall straffesaker man i så fall ville få, se Ot.prp. nr. 55 (1985–86) om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltningen (ligningsloven), side 2. Ved lovendring i 1986 fikk vi derfor det system vi i dag har. I odelstingsproposisjonen er det fremholdt at bakgrunnen for lovendringen var at det ”fra flere hold var stilt spørsmål om politi og påtalemyndighet kunne ta seg av en så stor saksmengde som reduksjonen av tilleggsskattesatsen fra 100 til 30 pst. forutsatte”, og at en ”heving av maksimumssatsen [fra 30 til 60 %] ville gi det administrative reaksjonssystemet en større preventiv effekt”. Ved å innføre en høyere maksimumssats enn 30 % ”ville det administrative reaksjonssystem bli mer nyansert, og sanksjonen kunne i større utstrekning avpasses etter overtredelsens grovhet i det enkelte tilfelle”, se Ot.prp. nr. 55 (1985–86), side 2–3. Etter departementets syn burde imidlertid adgangen til å gå over 30 %, ”være forbeholdt de grovere unndragelsene, dvs. tilfeller hvor skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet”. Ved ”de aller fleste tilfelle av simpel uaktsomhet” ville det etter departementets syn være tilstrekkelig med 30 % tilleggsskatt, se Ot.prp. nr. 55 (1985–86), side 4.

- (110) Disse synspunktene sluttet Stortinget seg til. I Innst. O. nr. 48 (1985–86) endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltningen (ligningsloven), side 3 uttaler Stortingets finanskomité:

”Komiteens flertall, alle unntatt Hagen, mener i samsvar med opplegget i ligningsloven at grovere skatteovertredelser i større grad enn hittil bør behandles som straffesaker. Stigningen av mange andre former for lovovertridelser reiser imidlertid spørsmålet om strafferetts-apparatet på en forsvarlig måte kan overta en så betydelig mengde skattesaker som denne ordning forutsatte.

Flertallet ser det slik, at som hittil bør mindre grove unndragelsessaker behandles og avgjøres av ligningsmyndighetene. Departementet mener at selv i saker hvor skattyteren har utvist forsett eller grov uaktsomhet bør ligningsmyndighetene i første omgang kunne avgjøre skyldspørsmålet og reaksjonen. Ved slike unndragelsessaker bør det være adgang til å ilegge en tilleggsskatt utover 30 pst. Departementet foreslår at i slike tilfelle skal det kunne ilegges en tilleggsskatt på inntil 60 pst.

Flertallet slutter seg til at grovere skatteunndragelser skal kunne reises og avgjøres av ligningsmyndighetene i større utstrekning enn opprinnelig lagt til grunn i ligningsloven og at ligningslovens reaksjonssystem gjøres mer nyansert ved at tilleggsskatt på inntil 60 pst. kan ilegges.”

- (111) Av denne lovgivningshistorikken fremgår *for det første* at den viktigste årsak til at vi har et system med forhøyd tilleggsskatt, er manglende kapasitet hos påtalemyndigheten. I tillegg er denne ordningen begrunnet med at den vil gi det administrative reaksjonssystemet større preventiv effekt. På denne bakgrunn kan det ikke seriøst hevdes at forhøyd tilleggsskatt har et annet formål enn straffebestemmelsen om skattesvik.
- (112) *For det andre* fremgår det av det jeg har gjengitt fra forarbeidene til lovendringen i 1986, at forhøyd og ordinær tilleggsskatt ikke kan betraktes som forskjellige reaksjonsformer, men må anses som *én og samme sanksjon*. Ligningsloven § 10-2 inneholder en felles regulering av vilkårene for ordinær og forhøyd tilleggsskatt, mens tilleggsskattesatsen reguleres av § 10-4. Uansett hvilken sats det er tale om å anvende, ilegges tilleggsskatten av ligningsmyndighetene. Forskjellen er bare at det er en forutsetning for å ilegge tilleggsskatt med mer enn 30 %, at det foreligger forsett eller grov uaktsomhet. Størrelsen av tilleggsskatten avhenger av om ligningsmyndighetene finner det bevist at skyldkravet for forhøyd tilleggsskatt er oppfylt, se Ot.prp. nr. 55 (1985–86), side 4. Dette innebærer at ordinær og forhøyd tilleggsskatt ikke behandles hver for seg, men at ligningsmyndighetene i hver enkelt sak må vurdere om det er grunnlag for å ilegge forhøyd tilleggsskatt. Uansett om det er tale om ordinær eller forhøyd tilleggsskatt, er det ingen beløpsmessig begrensning for størrelsen av tilleggsskatten. Jeg kan ikke se at det finnes saklig dekning for å hevde at tilleggsskatten skifter karakter og formål når den passerer 30 %. Slik det norske tilleggsskattesystemet er utformet, er ordinær og forhøyd tilleggsskatt ikke uavhengige av hverandre, men inngår som *integrerte ledd i et sammenhengende reaksjonssystem*. Den differensierte proSENTsats har som formål å gjøre systemet så fleksibelt som mulig, slik at reaksjonen i det enkelte tilfelle kan tilpasses forgåelsens grovhet.
- (113) Det at ordningene med forhøyd og ordinær tilleggsskatt må ses i sammenheng, og at formålene med disse ordningene ikke kan anses som vesensforskjellige, er også lagt til grunn i rettspraksis. Etter å ha redegjort for lovgivningshistorikken uttaler således førstvoterende i plenumskjennelsen i Rt. 2002 side 509 som talsperson for Høyesteretts flertall:

”Etter dette har såleis synspunktet om skadebot og kostnadsdekning vore framme i drøftingane. Som det vart framheva i Bendenoundommen, vil kostnadskompensasjon tale mot at det ligg føre ei straffeskulding. Det er nemleg ikkje urimeleg at skattytarar som påfører det offentlege kostnader gjennom urette eller mangelfulle opplysningar, må dekkje kostnadene som det fører til. Det kan likevel diskuterast kor langt synspunktet rekk som avgrenskingskriterium. Som påpeika av Strandbakken: Uskyldspresumsjonen (manuskript 2001) side 212 er dette i realiteten eit synspunkt som kunne gjerast gjeldande på mange rettsfelt der det ikkje er tvil om at reaksjonen har karakter av straff i høve til EMK.

Tilleggsskatten må også vurderast ut frå i kva grad han er avskrekkande og straffande. Som eg var inne på, har nettopp almenprevensjonen vore eitt sentralt moment i føremålet. Det er i effektivisering av opplysningsplikta at reaksjonen har sitt viktigaste føremål. Reglane inneheld etter mitt syn i stor grad straffande sanksjonar mot klanderverdige handlemåter. Her er det nære sambandslinjer til forhøgd tilleggsskatt og til straff, der så vel individualprevensjon som almenprevensjon må seiast å stå sterkt” (Rt. 2002 side 509 på side 520–521). ”

- (114) Avgjørelsen er avsagt under dissens (9 mot 4). I mindretallets votum er straffeformålet noe nedtonet. Påtalemyndigheten har imidlertid ikke angrepet den beskrivelse av tilleggsskattens formål som ble gitt av flertallet, og jeg kan heller ikke se at det på annen måte er fremkommet noe som gir grunnlag for å fravike denne. Tvert imot er denne oppfatningen i mellomtiden blitt fulgt opp i Sanksjonsutvalgets innstilling. Dette utvalget ble nedsatt i 2001 med det formål å utarbeide forslag til reaksjoner mot mindre alvorlige overtredelser av særlovgivningen (dvs. bestemmelser utenfor straffeloven), som vil gi et mer effektivt og nyansert sanksjonssystem med mindre bruk av straff, og avgav innstilling i 2003 – NOU 2003: 15 Fra bot til bedring. Om tilleggsskatt uttaler utvalget (side 171):

”Tilleggsbetaling er en sanksjon slik utvalget har definert sanksjonsbegrepet i punkt 9.4. Det er et vilkår for å fatte vedtak om tilleggsbetaling at plikten til å gi opplysninger er overtrådt. Sanksjonen har normalt et dobbelt formål. Den skal både være en reaksjon mot overtredelsen og en delvis kompensasjon for de betydelige utgifter til kontroll og undersøkelser som uriktige og ufullstendige oppgaver påfører det offentlige. Ved forhøyet tilleggsskatt er det pønale formål så fremtredende at det åpenbart dreier seg om en sanksjon i utvalgets terminologi. Utvalget legger imidlertid til grunn at også ved ordinær tilleggsskatt er det pønale formål så vidt vesentlig at vedtaket bør regnes som en sanksjon.”

- (115) I innstillingen er ”sanksjon” definert som en ”negativ reaksjon som kan ilegges av offentlig myndighet med hjemmel i lov, som retter seg mot en begått overtredelse av lov, forskrift eller individuell avgjørelse, og som har et hovedsakelig eller vesentlig pønalt formål” (side 141).
- (116) Det at ordinær tilleggsskatt ikke har et vesentlig annet formål enn straffebestemmelsen om skattesvik, ligger også til grunn for Høyesteretts dom i Rt. 2004 side 645. I denne dommen la Høyesterett til grunn at dersom skattyteren ikke er ilagt tilleggsskatt, kan bot for manglende levering av selvangivelse fastsettes slik at det beløp som ellers ville ha blitt ilagt som tilleggsskatt, krone for krone blir inkorporert i boten. Som jeg skal komme tilbake til, kan tilleggsskatt for manglende levering av selvangivelse bare ilegges med inntil 30 %. Den løsning Høyesterett her gav anvisning på, har dannet grunnlag for reaksjonspraksis. Etter min oppfatning må det være en klar forutsetning for at tilleggsskatt for manglende levering av selvangivelse skal kunne konverteres til bot, at bot og ordinær tilleggsskatt i det vesentlige blir ansett å ha samme formål.

- (117) Som tidligere nevnt, har EMD i Rosenquist-avgjørelsen ved vurderingen av det svenske tilleggsskattesystemets karakter og formål blant annet lagt vekt på at tilleggsskatt ilegges uavhengig av subjektiv skyld. I den nærmere beskrivelsen av det svenske tilleggsskattesystemet heter det at tilleggsskatt blir ilagt *utelukkende på objektivt grunnlag*, uten hensyn til noen form for forsett eller uaktsomhet på skattyters side ("determined solely on objective grounds, without regard to any form of intent or negligence on the part of the taxpayer"). På dette punkt synes det i det minste å være en nyanseforskjell mellom norsk og svensk tilleggsskatt. I Norge blir ordinær tilleggsskatt ikke ilagt på utelukkende, men "*på tilnærmet objektivt grunnlag*", se for eksempel Høyesteretts plenumsavgjørelser i Rt. 2000 side 996 på side 1016 og Rt. 2002 side 509 på side 519. Dette følger av ligningsloven § 10-3 bokstav b, som bestemmer at tilleggsskatt ikke skal fastsettes "når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last". Riktignok har den svenske taxeringslagen kap. 5 § 14 en lignende unntaksbestemmelse, men ut fra den beskrivelse av det svenske tilleggsskattesystemet som EMD gir i Rosenquist-avgjørelsen, fremstår den svenske unntaksbestemmelsen som mer objektiv enn den norske. Hvorvidt EMD i Rosenquist-avgjørelsen har forstått det svenske tilleggsskattesystemet riktig, er for vårt formål uinteressant, da rekkevidden av avgjørelsen klart nok må fastlegges ut fra den oppfatning av det svenske tilleggsskattesystemet som EMD har lagt til grunn for denne avgjørelsen.
- (118) Som førstvoterende har redegjort for, var unntaksbestemmelsen i § 10-3 bokstav b allerede med i ligningsloven slik den opprinnelig ble vedtatt i 1980. Begrunnelsen for bestemmelsen var at departementet "ikke [ville] gå så langt som å foreslå en plikt til å svare tilleggsskatt på objektivt grunnlag", og at det derfor måtte gjøres unntak for tilfeller hvor "skattyterens forhold er unnskyldelig", se Ot.prp. nr. 29 (1978–79), side 45. Dette ble ytterligere understreket under behandlingen i Stortingets finanskomite, hvor bestemmelsen fikk sin endelige utforming. Det ble her fremholdt at tilleggsskatt ikke bare skulle kunne frafalles på grunnlag av objektive kriterier som "sykdom, alderdom eller uerfarenhet", men at også andre årsaker kunne tilsi at "tilleggsskatt frafalles i det enkelte individuelle tilfelle". I komitéinnstillingen ble det understreket at ordningen derfor måtte "praktiseres med varsomhet", og at tilleggsskatt bare burde "ilegges etter grundig vurdering av [lignings]nemnda", se Innst. O. nr. 44 (1979–80), side 11. Disse uttalelsene ble gjentatt i forarbeidene til endring av ligningsloven i 1983, se Innst. O. nr. 17 (1983–84), side 2.
- (119) På grunnlag av de nevnte uttalelser av Stortingets finanskomite fant Høyesterett i Rt. 1997 side 1117 på side 1125 at § 10-3 bokstav b med den utforming bestemmelsen fikk under lovbehandlingen i Stortinget, må oppfattes som "en *generell unntaksbestemmelse for det tilfellet at forholdet finnes unnskyldelig*". Dette blir fulgt opp på side 1126, hvor førstvoterende uttaler:
- "Det spørsmålet som kunne volde tvil i denne saken er derimot unntaket i bokstav b). Som nevnt ovenfor oppfatter jeg bestemmelsen som en generell regel om at unnskyldelige forhold ikke skal lede til tilleggsskatt. Da bli § 10-3 b) en sentral bestemmelse i regelverket omkring tilleggsskatt – som ledd i en balansering av rettigheter og plikter mellom ligningsmyndighet og skattyter."**
- (120) Denne oppfatningen av § 10-3 bokstav b er fastholdt i senere rettspraksis, se for eksempel Rt. 2006 side 333 avsnitt 42, jf. avsnitt 51.

(121) Bestemmelsen i § 10-3 bokstav b må etter dette oppfattes slik at det ikke er adgang til å illegge tilleggsskatt dersom det foreligger *subjektivt unnskyldelige forhold på skattyters side*. Det aktsomhetskrav som bestemmelsen stiller, er imidlertid svært strengt. I tillegg til de nevnte avgjørelser kan som eksempler fra rettspraksis nevnes Rt. 1995 side 1278 på side 1285–1286, Rt. 1995 side 1288 på side 1294, Rt. 1996 side 932 på side 938–939, Rt. 1998 side 46 på side 56, Rt. 1998 side 794 på side 809–810 og mindretallsvotumet i Rt. 2000 side 758 på side 771–772 (hvor flertallet ut fra sitt syn på skattespørsmålet ikke trengte ta stilling til tilleggsskatten). Dette er bakgrunnen for at grunnlaget for ordinær tilleggsskatt er blitt beskrevet som ”tilnærmet objektivt”.

(122) På grunnlag av

- utformingen av de norske lovbestemmelsene om ordinær og forhøyd tilleggsskatt og bestemmelsen om straff for skattesvik (herunder innholdet av unntaksbestemmelsen i ligningsloven § 10-3 bokstav b),
- lovgivningshistorikken for den norske tilleggsskatteordningen,
- den beskrivelse av forholdet mellom ordinær og forhøyd tilleggsskatt og straff som er gitt i forarbeidene til lovendringen i 1986,
- det syn på formålet med ordinær tilleggsskatt som Høyesteretts flertall har gitt uttrykk for i plenumskjennelsen i Rt. 2002 side 509, og som er fulgt opp i senere rettspraksis, hvor det blant annet er blitt akseptert at ordinær tilleggsskatt krone for krone skal kunne konverteres til bot,
- Sanksjonsutvalgets oppfatning av formålet med ordinær tilleggsskatt, og
- det forhold at ordinær og forhøyd tilleggsskatt ilegges av samme myndighet og inngår som integrerte ledd i et sammenhengende reaksjonssystem,

må det etter min mening konkluderes med at ordinær tilleggsskatt etter norsk rett – i motsetning til det EMD har lagt til grunn for det svenske tilleggsskattesystemet – ikke bare har som formål å stimulere borgerne til å gi ligningsmyndighetene de opplysninger de trenger for å gjennomføre ligningen, men også har et *klart pønalt formål*.

(123) Som påpekt av førstvoterende, følger det av ligningsloven § 10-4 nr. 1 andre punktum at det bare er for uriktige opplysninger at det er adgang til å illegge tilleggsskatt med mer enn 30 %. For unnlatt levering av selvangivelse – som vår sak gjelder – kan det bare ilegges 30 % tilleggsskatt, se § 10-4 nr. 1 første punktum. Tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelse kan imidlertid vanskelig ses å ha noe vesentlig annet formål enn tilleggsskatt for uriktige opplysninger. Verken i lovforarbeidene eller i rettspraksis er det når det gjelder formålet med tilleggsskatt, skilt mellom tilleggsskatt for uriktige opplysninger og tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelse. Avgjørelsen i Rt. 2004 side 645 hvor det ble akseptert at ordinær tilleggsskatt ble konvertert til bot, gjaldt da også nettopp unnlatt levering av selvangivelse.

(124) Førstvoterende har lagt stor vekt på at de tilleggsskatteordningene som EMD hadde til vurdering i sakene Ponsetti og Chesnel mot Frankrike og Rosenquist mot Sverige, ligger nær opp til ordinær tilleggsskatt etter norsk rett. Dersom det norske tilleggsskattesystemet i hovedsak hadde vært utformet i samsvar med Stortingets lovvedtak i 1980, kunne det nok – avhengig av den nærmere utforming av reglene og hvordan disse var begrunnet – ha vært trukket en slik parallell. Som jeg tidligere har redegjort for, ble imidlertid det tilleggsskattesystem som ble vedtatt i 1980, aldri satt i verk. Den tilleggsskatteordning som skal vurderes, er derfor ikke 1980-ordningen, men *den ordning som ble vedtatt i*

1986. Etter denne ordningen kan ordinær tilleggsskatt ikke anses som en egen sanksjon, men som en integrert del av et tilleggsskattesystem som også omfatter forhøyd tilleggsskatt. Slik tilleggsskattesystemet ble utformet i 1986, er den ordinære og den forhøyde tilleggsskatten uløselig knyttet sammen og utgjør en naturlig helhet. Det å si at ordinær og forhøyd tilleggsskatt har vesensforskjellig formål og karakter, har etter min mening preg av å være en konstruksjon.

- (125) Da ordningene med ordinær og forhøyd tilleggsskatt og straffebestemmelsene om skattesvik i det vesentlige må anses å ha samme formål, og skal beskytte den samme interesse, og det ikke er noen forskjell på de objektive vilkår for sanksjonene, mener jeg at ordinær tilleggsskatt må anses å gjelde samme forhold som forhøyd tilleggsskatt og straff for skattesvik. En avgjørelse om å ilegge ordinær tilleggsskatt, eller om ikke å ilegge slik skatt fordi vilkårene ikke er til stede, må derfor etter mitt syn stenge for senere illeggelse av forhøyd tilleggsskatt eller straffesak for skattesvik.
- (126) *Avgjørelsen av den foreliggende sak*
- (127) Som tidligere nevnt, er A for årene 1996–2001 ilagt tilleggsskatt for manglende levering av selvangivelse. Da jeg er kommet til at tilleggsskatt og straffesak for skattesvik må anses å gjelde samme straffbare forhold, vil det etter mitt syn være i strid med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK protokoll 7 artikkel 4 å reise straffesak mot ham etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d, jf. § 12-2 nr. 1 for disse unnlatselsene. Tingrettens dom må således oppheves for så vidt gjelder domfellelsen for å ha unnlatte å levere selvangivelse for årene 1996–2001.
- (128) Etter det resultat jeg er kommet til, må det fastsettes en straff for de øvrige forhold som A er dømt for. På grunn av de grove overtredelser av regnskapsloven som han er funnet skyldig i, finner jeg at rettighetstapet bør opprettholdes. Derimot finner jeg at fengselsstraffen bør reduseres noe. Etter en samlet vurdering finner jeg at fengselsstraffen passende kan settes til ni måneder, hvorav seks måneder gjøres betinget.
- (129) Dommer **Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Stang Lund.
- (130) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (131) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (132) Dommer **Oftedal Broch:** Likeså.
- (133) Dommer **Flock:** Likeså.
- (134) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (135) Dommer **Rieber-Mohn:** Likeså.
- (136) Dommer **Bruzeliuss:** Likeså.
- (137) Dommar **Utgård:** Det same.

(138) Dommer **Øie:** Likeså.

(139) Dommer **Endresen:** Likeså.

(140) Kst.dommer **Sverdrup:** Likeså.

(141) Justitiarius **Schei:** Likeså.

(142) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

K J E N N E L S E :

Anken forkastes.