



NORGES HØYESTERETT

Den 28. januar 2010 avsa Høyesterett dom i

HR-2010-00173-A, (sak nr. 2009/1499), straffesak, anke over dom,

A (advokat Bjørn Rudjord – til prøve)

mot

Den offentlige påtalemyndighet (statsadvokat Erik Førde)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Stabel**: Saken gjelder spørsmålet om dom 10. februar 2009 av Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) i saken Zolotukhin mot Russland medfører at illeggelse av 60 prosent tilleggsskatt og tilleggsavgift stenger for straffeforfølgning for tilknyttede brudd på regnskaps- og ligningslovgivningen.
- (2) A er en av drosjeeierne som ble satt under tiltale som ledd i den såkalte drosjesvindelsaken i Oslo. Sakene gjaldt omfattende skatteunndragelser, muliggjort ved uriktig regnskapsføring og rapportering til myndighetene. En pilotsak om reaksjonsspørsmålet for den enkelte drosjeeier er gjengitt i Rt. 2009 side 14. Det fremgår av denne dommen, som ble avsagt 14. januar 2009, at drosjeeierne, før tiltale ble tatt ut, var etterlignet og ilagt 60 prosent tilleggsskatt for skattesvik for egen inntekt. På grunn av forbudet mot dobbeltforfølgning i Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) protokoll 7 artikkel 4, ble det imidlertid ikke tatt ut tiltale for disse forholdene, jf. dommen avsnitt 2.
- (3) A, som drev et enkeltpersonforetak, ble ved Oslo overlikningsnemnds vedtak 9. januar 2007 ilagt 60 prosent tilleggsskatt og tilleggsavgift for å ha gitt uriktige og ufullstendige

opplysninger til ligningsforvaltningen, noe som hadde ført til for lav fastsettelse av egen inntekt og av grunnlaget for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven. Den 14. februar 2008 ble han satt under tiltale for overtredelser av regnskaps- og ligningsloven. Oslo tingrett avsa 17. september 2008 dom med slik domsslutning:

- ”1. **A, født 05.07.1959, frifinnes for forholdet i tiltalen post III.**
2. **A dømmes for overtredelse av**
- **regnskapsloven § 8-5 første ledd annet straffalternativ jf § 1-2 jf gammel regnskapslov kapittel 2 og bokføringsloven § 15 første ledd annet punktum jf § 7 første ledd,**
 - **ligningsloven § 12-2 nr 1 og 2 jf 12-1 nr 1 bokstav a og**
 - **ligningsloven § 12-1 nr 1 bokstav b jf § 12-1 nr 2 annet punktum.**
- Straffen settes til fengsel i 6 – seks – måneder, hvorav 5 – fem – måneder gjøres betinget med en prøvetid på 2 – to – år, jf straffeloven §§ 52 til 54. Straffeloven §§ 62 og 63 er anvendt ved straffutmålingen.**
3. **A fradømmes i tillegg, for et tidsrom på 1 – ett – år, retten til å drive næringsvirksomhet og inneha ledende posisjoner i selskaper eller drive/forestå næringsvirksomhet for andre, jf. straffeloven § 29.**
4. **Saksomkostninger idømmes ikke.”**

- (4) A anket over straffutmålingen og rettighetstapet til Borgarting lagmannsrett, som 13. mai 2009 avsa dom med slik domsslutning:

”I tingrettens dom gjøres den endring at rettighetstapet utgår, jf. slutningen i tingrettens dom punkt 3.”

- (5) A har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Han har gjort gjeldende at det følger av dommen i saken Zolotukhin mot Russland, at det etter EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 ikke er adgang til å straffeforfølge og domfelle for regnskaps- og skattelovovertridelser når disse bygger på samme faktum som endelig ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift. Anken er angitt å gjelde lovanvendelsen. Påtalemyndigheten har gjort gjeldende at Zolotukhin-avgjørelsen ikke innebærer noen endring for As sak, idet tiltalen og domfellelsen bygger på andre faktiske forhold enn det som lå til grunn for ligningsmyndighetenes reaksjon.
- (6) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (7) Innledningsvis nevner jeg at anken i realiteten er en anke over lagmannsrettens saksbehandling. Dersom vi står overfor en dobbeltforfølgning i EMKs forstand, skulle saken vært avvist. Storkammeravgjørelsen i Zolotukhin-saken reiser spørsmål om identiteten mellom den sperrende avgjørelsen og den nye forfølgningen må vurderes annerledes enn hva som tidligere har vært lagt til grunn.
- (8) Menneskerettsdomstolens praksis før denne storkammeravgjørelsen, gikk i korthet ut på at avgjørelsen etter protokoll 7 artikkel 4 bygget på to vilkår. For det første måtte den nye forfølgningen gjelde samme faktiske handlemåte – ”the same conduct” – som den tidligere domfellelsen eller frifinnelsen. For det annet måtte de aktuelle overtredelsene ikke rettslig skille seg fra hverandre på vesentlige punkter – ”differ in their essential elements”, se bl.a. Rt. 2006 s. 1409, avsnittene 37 og 89. Det har således vært stilt krav

om både faktisk og rettslig identitet. Sentralt ved vurderingen av den rettslige identiteten har vært å sammenligne den objektive gjerningsbeskrivelsen i straffebudene, herunder bl.a. forskjeller i vilkårene og de interesser og formål straffebudene ivaretar.

- (9) I Zolotukhin-avgjørelsen mot Russland går domstolen etter en prinsipiell drøftelse bort fra kravet om rettslig identitet. Heretter skal avgjørelsen kun skje etter en sammenlikning av de faktiske elementene i sakene, og ikke de rettslige.
- (10) Dommen gjør innledningsvis rede for at praksis når det gjelder forholdets identitet, ikke har vært helt entydig, og at ulike tilnærminger til problemet er tenkelige. Blant annet opererer Schengen-konvensjonen om forfølgning over landegrensene, med begrepet "samme fakta" eller "same acts" som eneste kriterium, noe EU-domstolen tar på ordet, uten å trekke inn rettslige kvalifikasjoner. I avsnitt 80 til 83 sier EMD at ordlyden i artikkel 4 – uttrykket "overtredelse" eller "offence" – ikke gjør at man kan forsvare en mer restriktiv tilnærming. Å legge for stor vekt på rettslige definisjoner anser domstolen for begrensende for den enkeltes rettigheter, og vil kunne undergrave det som er siktemålet etter bestemmelsen.
- (11) Bestemmelsen må derfor etter domstolens mening forstås slik at den forbyr straffeforfølgning eller rettergang for en "overtredelse" i den grad denne baserer seg på identiske fakta som forrige overtredelse eller fakta som i all vesentlighet er de samme. Denne konklusjonen fremgår av i avsnitt 82, og lyder i originaltekst slik:
- "Accordingly, the Court takes the view that Article 4 og Protocol No. 7 must be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second "offence" in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same."**
- (12) I avsnitt 84 sier domstolen at rettens vurdering må begrense seg til fakta som utgjør et sett av konkrete, faktiske omstendigheter som involverer samme tiltalte og som henger uløselig sammen i tid og rom. Avsnittet lyder slik i originaltekst:
- "The Court's inquiry should therefore focus on those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space, the existence of which must be demonstrated in order to secure a conviction or institute criminal proceedings."**
- (13) Den normen EMD har gitt anvisning på i Zolotukhin-avgjørelsen må nå legges til grunn av norske domstoler.
- (14) Det som er spørsmålet i vår sak, er om det faktum som ligger til grunn for tiltalen, er det samme eller vesentlig det samme som lå til grunn for det forutgående vedtaket om tilleggsskatt og tilleggsavgift. Ved vurderingen vil tid og sted for handlingene være av sentral betydning.
- (15) Forholdene i saken mot A ble avdekket ved bokettersyn mars–august 2005, som ledd i en kontrollsak med oppstartdato 25. juni 2003. Ettersynet resulterte i en rapport datert 22. august 2005. Rapporten slo fast at det ikke forelå regnskap for inntektsårene 2000 og 2001. Regnskapet for 2002 inneholdt en rekke formelle mangler og vesentlig avvik i inntekter og kostnader. Den omsetningen som var oppgitt i de innsendte ligningsopp gavene, var uriktig. De innberettede lønnsutbetalingene for de ansatte sjåførene var også ufullstendige, og når det ble bygget på disse ved beregningen av

grunnlaget for arbeidsgiveravgift, ble grunnlaget for lavt. Ut fra opplysningene i rapporten fant Oslo likningsnemnd i vedtak 2. mars 2006 at det var grunnlag for skjønnslikning etter ligningsloven § 8-2 nr. 1. Alminnelig inntekt for årene 2000, 2001 og 2002 ble øket med til sammen 876 984 kroner. Grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift ble for de samme årene forhøyet med til sammen 1 897 760 kroner.

(16) Ligningsnemnda ila tilleggsatt for alle årene med 60 prosent av skatten på inntektsforhøyelsen og 60 prosent tilleggsavgift på den økte arbeidsgiveravgiften jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1 og folketrygdloven § 24-4 annet ledd. Nemnda viste til at forholdene var utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet. A påklaget vedtaket til overligningsnemnda, som fastholdt det i vedtak 9. januar 2007. Overligningsnemnda la for sin del til grunn at unnlatsen av å oppgi inntekter var forsettlig, og at det for de øvrige forhold i det minste var utvist grov uaktsomhet.

(17) Tiltale ble tatt ut 14. februar 2008. Tiltalens post I gjaldt ulike overtredelser av regnskapsloven med forskrifter. Det faktiske grunnlaget var beskrevet slik:

”I perioden 1. januar 2000 til 31. desember 2002 i Oslo, i egenskap av daglig leder og innehaver av enkeltpersonforetaket A, org.nr. ..., ... i Oslo, unnlot han å føre eller sørge for å få ført et fullverdig regnskap for virksomheten ved at:

1. det ikke ble ført egen kassabok som viser hver dags kontante inn- og utbetalinger.
2. det ikke ble ført reskontro for drivstoffkostnader.
3. det ikke ble sørget for å få oppbevart regnskapsbilagene for inntektsårene 2000 og 2001, herunder skiftlappene, på en forsvarlig måte og sikre disse mot ødeleggelse og endring.
4. det ikke ble sørget for at skiftlappene for inntektsåret 2002 var signert av sjåfør.
5. han unnlot å regnskapsføre eller sørge for å få regnskapsført alle inntekter, til sammen 2 200 728,- (...)

(18) Post II gjaldt overtredelser av ligningsloven § 12-2. Det faktiske grunnlaget var beskrevet slik:

”I perioden 1. januar 2000 til 31. desember 2002 i Oslo, i egenskap av daglig leder og innehaver av enkeltpersonforetaket A, org. nr. ..., i Oslo, innberettet han for lite lønn på sine sjåførere, til sammen kr 1 897 000,-, og gjorde det således mulig for disse å oppnå uberettigede skattemessige fordeler for inntektsårene 2000 til og med 2002.”

(19) Post III, som A senere ble frifunnet for, gjaldt overtredelse av ligningsloven § 12-1 jf. forskrift til regnskapsloven om bokføring av kontantsalg. Det faktiske grunnlaget var beskrevet slik:

”I perioden 1. januar 2000 til 31. desember 2002 i Oslo, i egenskap av daglig leder og innehaver av enkeltpersonforetaket A, org. nr. ..., i Oslo, unnlot han å foreta eller sørge for at hans sjåfører daglig foretok en fysisk avstemning av kontanter mellom kontantbeholdningen i følge skiftlapper og faktisk beholdning i kasse/lommebok og å føre resultatet i en kassaoppgjørsbok.”

(20) Post IV gjaldt ligningsloven § 12-1 nr. 1b. Grunnlaget var beskrevet slik:

”For inntektsåret 2002 i Oslo, i egenskap av daglig leder og innehaver av enkeltpersonforetaket A, org. nr. ..., i Oslo, som drev skattepliktig virksomhet innen drosjenæringen, utarbeidet han uriktige dokumenter (skiftlapper) hvor det ble oppgitt for lav omsetning i forhold til den reelle omsetning. Han forsto eller burde ha forstått at utarbeidelsen av de uriktige skiftlappene var egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- og/eller avgiftsmessige fordeler.”

(21) Ut fra dette må det vurderes om tiltalen omfatter vesentlig de samme faktiske forhold som lå til grunn for den ilagte tilleggs-skatten og tilleggsavgiften. Ved denne vurderingen må det etter Zolotukhin-avgjørelsen ses bort fra de rettslige karakteristikkene som er knyttet til overtredelsene. For ordens skyld nevner jeg i denne sammenheng at det er uten betydning at A ble frifunnet for deler av tiltalen. I tillegg til den formelle frifinnelsen for tiltalens punkt III, fremgår det av tingrettens dom at han heller ikke ble funnet skyldig i post I nr. 3. Begge frifinnelsene skjedde imidlertid ut fra en ordinær vurdering av bevisene i saken og er dermed ikke av betydning. Protokoll 7 artikkel 4 verner også mot straffeforfølgelse, jf. også Zolotukhin-avgjørelsen avsnitt 100.

(22) Jeg ser først på tiltalens punkt I om regnskaps-overtredelser. Det samme rettslige spørsmål er vurdert i Rt. 2004 side 1074, der temaet var om regnskaps- og skatteovertredelser gjaldt samme straffbare forhold. Slik EMDs praksis da ga anvisning på, skulle dette først vurderes ut fra hva som var samme handling, dernest ut fra den objektive gjerningsbeskrivelsen i de aktuelle straffebud. I avsnitt 17 het det:

”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 ileggelse av tilleggsavgift og tilleggs-skatt. Dette er etter mitt syn et klart tilfelle av realkonkurrens. Det fremgår av fylkesskattesjefens vedtak 4. desember 2000 vedrørende X og 18. desember 2000 vedrørende Y ANS at det faktiske grunnlaget for ileggelsen av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven i begge tilfeller var manglende inngivelse av omsetningsoppgaver. Og det fremgår av ligningsnemndas vedtak 5. april 2001 vedrørende X og 22. januar 2002 vedrørende Y ANS at det faktiske grunnlaget for ileggelse av tilleggs-skatt i begge tilfeller var manglende oppgivelse av inntekter til ligningsmyndighetene. Tiltalen i denne saken gjelder unnlattelse av ’å føre eller besørge ført regnskap’ for X fra 10. mars 1997, som var tidspunktet for registreringen i Enhetsregisteret, til juli 1999 og for Y ANS fra august 1999 til juli 2000. Jeg finner det ikke tvilsomt at den manglende regnskapsførsel er unnlattelse av andre plikter enn unnlattelsene av å inngi oppgaver til avgifts- og ligningsmyndighetene. Uten at det er avgjørende for mitt syn, bemerker jeg at straffbarheten av unnlattelsen av å føre regnskap inntreffer på andre og tidligere tidspunkter enn straffbarheten av manglende oppfyllelse av oppgavepliktene.”

(23) Til en anførsel om at det avgjørende må være at det er en nær sammenheng mellom manglende regnskapsføring og manglende oppfyllelse av oppgavepliktene overfor skatte- og avgiftsmyndighetene, konkluderte Høyesterett slik i avsnitt 18:

”.... 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.”

(24) Det er på det rene at de manglende regnskapene var en viktig forutsetning for at A ble ilagt tilleggs-skatt og tilleggsavgift. Handlingene – og unnlattelsene – er imidlertid forskjellige. Regnskap skal føres uavhengig av skatte- og avgiftsplikt, og skjer fortløpende og på andre måter enn meldingene til ligningsmyndighetene. Det foreligger derfor ikke dobbeltforfølgning for overtredelsene av regnskapsloven.

(25) De samme synspunktene må slå gjennom overfor tiltalens punkt III. Forholdet knyttet seg, gjennom videre henvisninger til ligningsloven § 5-2 og forskrift om bokføring av

kontantsalg med hjemmel i regnskapsloven, til plikter en næringsdrivende skattyter har til daglig avstemming og bokføring.

- (26) Når det gjelder punkt II om ligningsloven § 12- 2 nr. 1 og 2, består overtredelsene i å ha innberettet for lite lønn for sine ansatte til ligningsmyndighetene. Beløpet er det samme som det som medførte endring i grunnlaget for arbeidsgiveravgift i ligningssaken, og som dermed førte til tilleggsavgift for A. Handlingene som ligger til grunn, er imidlertid ikke de samme. Tiltalepunktet gjelder ikke As eget skattesvik, men hans medvirkning til at sjåførene kunne oppgi for lav inntekt til ligningsmyndighetene. Den plikten en arbeidsgiver har til å innberette riktig lønn for hver enkelt av sine arbeidstakere, er noe prinsipielt annet enn plikten til å gi riktige opplysninger om egne inntekter. Jeg konkluderer dermed med at det heller ikke på dette punkt foreligger dobbeltforfølgning.
- (27) Når det avslutningsvis gjelder punkt IV, utarbeidelse av uriktige skiftlapper for inntektsåret 2002, har dette en side til skattesvik ved at det var egnet til å dokumentere den reduserte bokførte omsetning og det derav følgende reduserte regnskapsmessige årsoverskudd i As virksomhet. Å utarbeide eller medvirke til at andre – her sjåførene – utarbeider uriktig dokumentasjon til bruk for skattemyndighetene, må likevel ses som et annet faktisk forhold enn å inngi mangelfulle eller uriktige oppgaver om egne forhold. Jeg viser til det jeg tidligere har sagt, og konkluderer med at det heller ikke her er snakk om dobbeltforfølgning.
- (28) Anken må etter dette forkastes.
- (29) Jeg stemmer for denne

D O M :

Anken forkastes.

- (30) Dommer **Matheson:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (31) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (32) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (33) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (34) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Anken forkastes.

Riktig utskrift bekreftes: