

## EMK og adgangen til å ilegge tilleggsskatt og straff ved forskjellige anledninger

Førstestatsadvokat Trond Eirik Schea, ØKOKRIM

### 1. Innledning – bakgrunn

I Rt 2001 side 85 har Høyesteretts kjæremålsutvalg avsagt en kjennelse om adgangen til å straffe en person for skattesvik etter ligningsloven § 12-1 når han allerede er ilagt tilleggsskatt etter lovens § 10-2 jf § 10-4. Spørsmålet var om forbudet mot gjentatt strafforfølgning i Den europeiske menneskerettskonvensjons tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 nr 1 (P 7-4) begrenser adgangen til dette. Bestemmelsen lyder i norsk oversettelse slik:

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.

Bestemmelsen er en rettskraftregel. Dens formål er å forhindre gjentakelse av strafferettslig behandling som er avsluttet med en endelig avgjørelse, jf Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) i R.T. mot Sveits (appl. no. 31982/96).

Kjennelsen i Rt 2001 side 85 følger opp – og må ses i sammenheng med – Høyesteretts plenumsdom i sivil sak inntatt i Rt 2000 side 996. Det følgende er en kort omtale av kjennelsen og enkelte sider av plenumsdommen.

Kjennelsen har følgende ganske omfattende forhistorie: I 1993 og 1994 traff Bergen ligningsnemnd vedtak om endring i to persons selvangivelser, og forhøyet tilleggsskatt på 60 prosent. Dette ble stadfestet ved overligningsnemndas vedtak i 1995. ØKOKRIM statsadvokatembeter tok i 1994 ut tiltaler mot de to og en advokat for overtredelser av ligningsloven § 12-1 mv. Ved Bergen byretts dom av 2. mai 1995 ble de tre domfelt, men advokaten ble frifunnet for så vidt gjaldt to tiltaleposter. Etter anke fra påtalemyndigheten opphevet Høyesterett ved kjennelse inntatt i Rt 1996 side 391 byrettens dom for så vidt gjaldt frifinnelsen av advokaten. De tre domfelte fikk Høyesteretts samtykke til fornyet behandling. Saken kom så opp til fornyet behandling ved Gulating lagmannsrett, som ved dom 17. april 1998 frifant to av de tiltalte og bare delvis domfelte den tredje. Denne dommen ble igjen påanket til Høyesterett, som i kjennelse inntatt i Rt 1999 side 223 opphevet lagmannsrettens dom for så vidt gjaldt frifinnelsene.

Så ble det igjen gjennomført fornyet behandling ved Gulating lagmannsrett våren og høsten 2000. Denne hovedforhandlingen ble strukket ut i tid i påvente av Høyesteretts plenumsdom vedrørende menneskerettslige spørsmål knyttet til forholdet mellom tilleggsskatt og straff, slik at partene kunne prosedere om forholdet til EMK etter at plenumsdommen forelå (dommen er inntatt i Rt 2000 side 996). Etter denne hovedforhandlingen (den tredje i saken) avsa lag-

mannsretten kjennelse 20. september 2000 hvor straffesakene mot to av de tiltalte ble avvist. Lagmannsretten la, i tråd med plenumsdommen, til grunn at forhøyet tilleggsskatt med 60 prosent er å anse som straff etter EMK artikkel 6 nr 1. Etter lagmannsrettens (flertallets) syn ville idømmelse av straff for de samme skatteunndragelsene som de tiltalte tidligere var ilagt tilleggsskatt for, stride mot forbudet mot gjentatt strafforfølgning i P 7-4.

Påtalemyndigheten påkjærte avvisningskjennelsen, og kjæremålet ble avgjort ved at Høyesteretts kjæremålsutvalg i sin kjennelse 19. januar 2001 – inntatt i Rt 2001 side 85 – besluttet at sakene mot de to fremmes for lagmannsretten. Kjennelsen omtales nedenfor, men vi skal først se litt på plenumsdommen.

## 2. Plenumsdommen i Rt 2000 side 996

Saken gjaldt spørsmålet om forhøyet tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6 nr 1, og i så fall om bestemmelsen var krenket ved at ileggelsen ikke skjedde innen rimelig tid. Men det var også spørsmål om P 7-4 var krenket ved at vedtak om tilleggsskatt ble truffet etter at det forelå rettskraftig straffedom (altså motsatt rekkefølge i forhold til kjæremålsutvalgets kjennelse).

Etter en omfattende drøftelse, kommer førstvoterende til at administrativ ileggelse av forhøyd tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomme forhold må anses som straff i relasjon til EMK artikkel 6 nr 1. Han legger her – under henvisning til EMDs praksis – vekt på at de objektive og subjektive vilkårene for slik tilleggsskatt og straff for skattesvik er sammenfallende, at innholdet og alvoret i slik tilleggsskatt ikke skiller seg vesentlig fra bøter, at de to sanksjonene har samme formål og at slikt tilleggsskatt fremstår som et alternativ til straff. (Førstvoterende tar ikke stilling til om ordinær tilleggsskatt (15 eller 30 prosent) er å anses som straff etter EMK, men synes å antyde at resultatet her kan bli et annet.) På denne bakgrunn, og etter en konkret drøftelse, kom førstvoterende til at EMK artikkel 6 nr 1 var krenket ved at ileggelsen av tilleggsskatt («avgjørelsen av straffesiktelsen») ikke skjedde «innen rimelig tid».

Dermed var det ikke nødvendig for avgjørelsen av saken å ta stilling til om også P 7-4 var krenket, noe som heller ikke gjøres i dommen. Men spørsmålet drøftes, som et spørsmål om P 7-4 må forstås slik at bestemmelsen oppstiller et absolutt forbud mot ileggelse av etterfølgende reaksjoner som må anses som straff etter artikkel 6. I så fall vil rettskraftig straffedom kunne stenge for senere ileggelse av forhøyd tilleggsskatt.

Innledningsvis konstaterer førstvoterende at det ikke foreligger noen avgjørelse fra konvensjonsorganene som uttrykkelig tar stilling til spørsmålet om ny straffesak («criminal proceedings») i P 7-4 må forstås på samme måte som straffesiktelse («criminal charge») i EMK artikkel 6 nr 1 – men at folkerettslig teori har besvart spørsmålet bekræftende. Så vises det – med referanse til at det i Norge på visse rettsområder er vanlig å følge opp straffedom

med ytterligere administrative sanksjoner som f.eks. inndragning av førerkort – til at P 7-4 vil kunne få vidtrekkende konsekvenser avhengig av hvordan bestemmelsen forstås. Det vises også til saken *Malige mot Frankrike* (RJD 1998 side 2922) hvor det først ble avsagt dom for fartsovertredelse og deretter truffet administrativt vedtak om fradrag av et lovbestemt antall poeng for førerkortinnehaveren, noe som utgjorde en straffesiktelse etter artikkel 6 nr 1. I denne saken uttalte EMD seg ikke om rettskraftvirkningen av straffedommen; P 7-4 var heller ikke påberopt av klageren. Deretter uttaler førstvoterende:

Det kan etter dette reises spørsmål om rekkevidden av forbudet mot dobbelt straff. Forbudet vil utvilsomt gjelde i tilfelle et administrativt organ ilegger en ny reaksjon ut fra en annen og strengere bedømmelse av det saksforhold domstolen la til grunn i straffesaken ... I utgangspunktet må bestemmelsen også antas å få anvendelse på selve reaksjonsspørsmålet, slik at den er til hinder for at det administrativt ilegges en ytterligere reaksjon i anledning av det saksforhold domstolen har bygd på. Men saken *Malige mot Frankrike* kan forstås slik at illeggelse etter at det foreligger rettskraftig dom i straffesak av en administrativ reaksjon som anses for å ha karakter av straff etter artikkel 6, ikke i alle sammenhenger nødvendigvis medfører at EMK protokoll 7 artikkel 4 får anvendelse.

Etter min mening kan det reises spørsmål om forbudet mot å straffe på ny for samme straffbare handling rammer det norske system i de tilfeller forhøyd tillegsskatt ilegges etter rettskraftig dom i straffesak.

Saksforholdet var som nevnt at tillegsskatt var ilagt i tid etter straffedommen. Men i et obiter dictum uttalte førstvoterende følgende:

Forbudet mot dobbelt straff i EMK protokoll 7 artikkel 4 nr 1 gjelder etter ordlyden i de tilfelle den første saken har vært behandlet som straffesak etter intern rett, jf. uttrykket «i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat» ... Dette innebærer at bestemmelsen ikke står i veien for at det reises straffesak om en overtredelse som tidligere har utløst administrative sanksjoner, selv om disse sanksjonene er å anse som straff i forhold til EMK artikkel 6.

### 3. Kjennelsen i Rt 2001 side 85

Innledningsvis i kjennelsens premisser slår kjæremålsutvalget fast at lagmannsrettens flertall har lagt til grunn en annen rettsoppfatning vedrørende P 7-4 enn den Høyesterett ga uttrykk for i plenumsdommen (se sitatet ovenfor). Dette er en mild formulering: Forholdet er at lagmannsrettens flertall over flere titalls sider går punkt for punkt i rette med rettskildeargumentene på dette punktet i plenumsdommen – som påpekes å være et dictum og dermed ikke rettslig bindende for lavere domstoler.

Kjæremålsutvalget uttaler at selv om det er tale om et obiter dictum, tok sitatet ovenfor fra plenumsdommen «åpenbart sikte på å avklare rettstilstanden med henblikk på andre saker». Videre heter det blant annet:

Det hensyn som ligger bak P 7-4 - «to prohibit the repetition of criminal proceedings which have been concluded by a final decision» - kan ikke ses å tale med noen betydelig styrke mot en slik praktisk arbeidsfordeling mellom den rent strafferettlige behandling og ligningsbehandlingen. Når det følger av loven at samme forhold er gjenstand for to forskjellige reaksjoner, straff og tilleggsskatt, og at disse reaksjoner skal avgjøres av forskjellige organer, får ikke behandlingen av den reaksjon som kommer sist i tid, preg av at det rippes opp i en sak som skattyteren kunne ha grunn til å regne som avsluttet.

...

Tross lagmannsrettens flertalls argumentasjon kan utvalget ikke se annet enn at ordlyden i P 7-4 taler sterkt for rettsoppfatningen i plenumsdommen [om adgang til å straffe etter av tilleggsskatt er ilagt].

Kjæremålsutvalget viser også til at denne rettsoppfatningen er lagt til grunn i en avgjørelse fra Högsta Domstolen i Sverige den 29. november 2000 (NJA (Nytt juridiskt arkiv) 2000 side 357). Endelig heter det i kjennelsen:

Utvalget bemerker for øvrig at det både ut fra kriminalpolitiske hensyn og ut fra alminnelige rettferdsbetraktninger ville være lite tilfredsstillende om strafforfølgning selv i de groveste skatteunndragelsaker skulle være avskåret dersom ligningsmyndighetene er først ute med et vedtak om tilleggsskatt.

Kjæremålsutvalget synes for øvrig ikke å ha funnet spørsmålet særlig tvilsomt: Det ble fra begge sider anmodet om behandling av kjæremålet i avdeling i medhold av høyesterettsloven § 6. Kjæremålsutvalget uttalte til dette at dersom det «hadde ansett det tvilsomt om den rettsoppfatning som ble uttalt i plenumsdommen bør opprettholdes, ville nok mye ha talt for en slik behandlingsmåte». Men utvalget behandlet saken på vanlig måte, idet det ikke fant grunnlag for å fravike denne rettsoppfatningen.

#### 4. Avslutning

At Høyesterett finner at P 7-4 ikke begrenser adgangen til å reise straffesak om overtredelse som tidligere har medført tilleggsskatt, ble fastslått i plenumsdommen i Rt 2000 side 996. Dette ble fulgt opp i Kjæremålsutvalgets kjennelse i Rt 2001 side 85. Dermed vil behandlingen av norske straffesaker om skattesvik i praksis kunne fortsette stort sett som før; det klart mest praktiske må antas å være at tilleggsskatten ilegges før straffedommen.

Derimot avklarer de to rettsavgjørelsene ikke om P 7-4 er til hinder for å ilegge forhøyet tilleggsskatt etter at straffesaken er avgjort. Men det kan være grunn til å anta - inntil EMD avgjør et sammenlignbart saksforhold i motsatt retning - at Høyesterett vil være skeptisk til å gi bestemmelsen anvendelse i disse tilfellene.

Den 29. mai 2001, altså etter at høyesterettsavgjørelsene forelå, avsa EMD dom i saken Fischer mot Østerrike. Fischer hadde i alkoholpåvirket tilstand kjørt ned en syklist som døde,

Han fikk først en administrativ bot for blant annet kjøring i påvirket tilstand, deretter ble han dømt til fengsel for uaktsomt drap under alkoholpåvirkning. EMD fant at P 7-4 dermed var krenket. I premissene kan det synes som at EMD legger til grunn at det ikke har betydning i hvilken rekkefølge de to sanksjonene kommer, se dommens punkt 29. Men at Fischer-saken utgjør et saksforhold som er sammenlignbart med norske skattestraffesaker, er ikke gitt.

The Department of Business Law and Taxation, Faculty of Business and Economics, Monash University, Australia, plans to run a one-day workshop on 13 February 2002, the very next day after the Corporate Law Teachers' Association Conference in Melbourne. This Workshop is intended to be a forum for the exchange of ideas on the types of corporate criminality and/or other serious misconduct within the corporate world and methods for combating such acts. This first Corporate Crime Workshop will also work out details of a possible full colloquium or colloquia in the future on issues related to corporate crime.

The general theme of the workshop is *The Nature and Control of Corporate Crime*. There will be two main sessions - morning and afternoon. The sub-theme for the morning session is *The Different Faces of Corporate Crime* and that for the afternoon session is *Toward a More Effective Control of Corporate Crimes*.

Konferanse om økonomisk kriminalitet i Washington, 5.-8. mai 2002: Now in its sixth year, the 2002 Economic Crime Summit will focus on current fraud trends as well as public and private sector partnership and prevention initiatives.