



UNIVERSITETET I OSLO

DET JURIDISKE FAKULTET

Finansdepartementet
Postboks 8011 Dep
0030 Oslo

FINANSDEPARTEMENTET	
08. AUG. 2006	
Saksnr.	0311098-29
Arkivnr.	

Norsk senter for menneskerettigheter
P.b. 6706 St. Olavs plass
NO-0130 Oslo
Universitetsgt. 22-24

Telefon: +47 22 84 20 01
Telefaks: +47 22 84 20 02
E-post: info@nchr.uio.no

Nettadresse: www.humanrights.uio.no

Dato: 7. august 2006
Deres ref.: 03/1098 SL EF/RLa
Vår ref.:

Høring – forslag om å innføre hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen

1. Innledning

Det vises til Finansdepartementets høringsbrev av 3. mai 2006 om *forslag om å innføre hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen*. Nedenfor følger høringsuttalelse fra Norsk senter for menneskerettigheter (SMR). Høringsuttalelsen er også sendt pr e-post i dag (postmottak@finans.dep.no).

SMR er Norges nasjonale institusjon for menneskerettigheter (NI) (jfr. kgl. res. av 21. september 2001). SMR er som Norges nasjonale institusjon for menneskerettigheter gitt en særskilt rolle for å sikre at de internasjonalt vedtatte menneskerettighetsnormer respekteres og oppfylles av norske myndigheter. Utarbeidelse av høringsuttalelser ved myndighetsinitiativer av betydning for menneskerettighetenes stilling i Norge, er et sentralt ledd i SMRs virksomhet som nasjonal institusjon.

SMR ønsker med dette høringsnotatet å kommentere det SMR anser som manglende drøftelse av enkelte menneskerettslige aspekter ved forslaget om å innføre hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen.

I punkt 2 nedenfor behandles forholdet til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK)¹ artikkel 6 og dennes krav til rettfærdig rettergang ved straffesiktelse ("criminal charge"). I punkt 3 peker SMR på betydningen av å vurdere utkastets forslag om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen i relasjon til forbudet mot gjentatt straffeforfølgning etter EMK tilleggsprotokoll 7 (EMK P7) artikkel 4².

På et generelt grunnlag ønsker SMR særlig å presisere betydningen av at menneskerettslige aspekter blir grundig vurdert av norske myndigheter ved utarbeidelsen av ny lovgivning. Dette er særlig viktig ettersom Stortinget i 1999 vedtok at blant annet EMK og FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter (SP)³ skal gjelde som norsk lov og skal ha forrang foran annen norsk lovgivning ved motstrid, jfr. lov av 21. mai 1999 nr 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) §§ 2 og 3.

¹ Europarådets konvensjon om beskyttelse av menneskerettigheter og de grunnleggende friheter 4. november 1950.

² Protokoll nr. 7 til Europarådets konvensjon om beskyttelse av menneskerettigheter og de grunnleggende friheter 22. november 1984.

³ FNs konvensjon om sivile og politiske rettigheter 16. desember 1966.

2. Kravet til rettferdig rettergang

Finansdepartementet har foreslått å gi skatte- og avgiftsmyndighetene hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av reglene gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Forslaget innebærer endringer av merverdiavgiftsloven, ligningsloven og skattebetalingsloven.

Departementet har i høringsnotatet ikke vurdert forslaget opp mot retten til en rettferdig rettergang ved domstolsbehandling fastlagt i EMK artikkel 6 nr. 1. EMK artikkel 6 nr.1 gir "*enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov*" for å få avgjort sine "*borgelige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg*".⁴

Rettighetene i artikkel 6 nr. 1 kommer til anvendelse dersom det er tale om å avgjøre en "straffesiktelse" ("criminal charge") i bestemmelsens forstand. Det fremgår av høringsnotatet at myndigheten til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt skal tilkomme forvaltningen (fylkesskatte- og likningskontorene) uten domstolsprøving. SMR tolker dette dithen at departementet mener at betinget tvangsmulkt ikke er å anse som "straff" verken etter Grunnloven (Grl.) § 96 (som også krever domstolsbehandling av ileggelse av straffesanksjoner) eller etter EMK artikkel 6 nr 1, idet dette ville fordret domstolsbehandling i tråd med EMK artikkel 6 nr. 1.

Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) har i dommen *Engel vs. Nederland* fastslått at i vurderingen av om det foreligger en straffesiktelse (criminal charge) vil den internrettslige kvalifikasjon, lovbruddets karakter og sanksjonens strenghet være vesentlige kriterier i en totalvurdering⁵. Momentene er alternative, i den forstand at det ikke er nødvendig at mer enn et av dem er oppfylt for at artikkel 6 nr. 1 skal komme til anvendelse.⁶

Det følger av Engel-saken at også sanksjoner som av norske myndigheter er vurdert til å ikke utgjøre en straffesanksjon, likevel kan bli vurdert som en straffesiktelse (criminal charge) av EMD. Dette fordi EMKs forståelse av straffesiktelse (criminal charge) er autonomt (EMKs forståelse av om det foreligger en straffesanksjon er ikke ubetinget bundet opp til nasjonal retts forståelse av hva som anses som straff). Det vises her også til at spørsmålet om hvorvidt en administrativt ilagt tilleggsskatt skal anses som straff, er forelagt for EMD og norske domstoler i en rekke saker de senere år.⁷ Slik sett vil også administrative reaksjoner i form av tvangsmulkt kunne omfattes av artikkel 6 nr. 1, selv om det ikke er vurdert som straff i henhold til Grl. § 96, jfr. ovenfor.

Vurderingen av lovbruddets karakter er sammensatt. EMD har lagt vekt på om det er nødvendig å konstatere subjektiv skyld for å pådømme lovbruddet, eller om det er basert på et objektivt ansvar. Det fremgår av høringsnotatet at det ikke er nødvendig å påvise subjektiv skyld for å ilegge tvangsmulkt. Dette har sammenheng med at myndighetene skal gi reaksjonen slik at den ansvarlige får tid til å rette seg etter pålegget før tvangsmulkten forfaller, jfr. høringsnotatet punkt 4.5.3.

Videre har EMD lagt vekt på om regelverket retter seg mot allmennheten eller en avgrenset krets av personer, slik at det lettere vil være tale om en straffesiktelse (criminal charge) dersom sanksjonen favner vidt. Høringsnotatet legger ikke opp til at det skal foretas personmessige avgrensninger, og tvangsmulkt

⁴ En tilsvarende rett fremkommer av SP artikkel 14 nr. 1. EMKs rettergangsgarantier under EMDs praksis er imidlertid mest relevant her, og dette hørings svar vil i det følgende konsentrere seg om EMKs vern.

⁵ *Engel vs. Nederland*, EMDs klagesak A22 1976, dom 8. juni 1976.

⁶ Vilkårene fastsatt i Engel-saken er siden fulgt opp i en rekke saker av EMD.

⁷ Se her bl.a. *Bendenoun vs. Frankrike*, EMDs klagesak A 284 1994, dom 26. januar 1994.

vil kunne bli ilagt mange aktører for ulike typer regelbrudd.

Det tredje kriteriet introdusert i Engel-saken gjelder sanksjonens innhold og alvor. Høringsnotatets forslag om betinget tvangsmulkt har som formål å være et pressmiddel for å sikre at pålegg om bokføring etterleves, ikke å være straff for allerede foretatte ulovligheter. Tvangsmulkten er således ikke av utpreget pønalt karakter. Imidlertid legger EMD stor vekt på hvor streng den pålagte sanksjonen er. Av høringsnotatet punkt 4.6 fremgår at det ikke er fastsatt noe øvre grense hva angår størrelsen på tvangsmulkten. Situasjoner kan derfor oppstå der tvangsmulkten vil omhandle betydelige beløp. En kan derfor ikke utelukke at praksis etter loven, dersom endringene trer i kraft, vil måtte justeres i lys av de krav som følger av menneskerettsloven, jf EMK artikkel 6 nr. 1 slik denne er tolket. Det kunne derfor være en fordel om departementet i sin utforming av lovteksten tok inn en formulering som synliggjorde den yttergrense som EMK artikkel 6 nr. 1 kan innebære.

Det fremgår av høringsnotatet punkt 4.9 at vedtak om tvangsmulkt skal være tvangsgrunnlag for utlegg.⁸ SMR viser i den forbindelse til Rt. 2001s. 1009 der Høyesterett kom til at et trikkegebyr ikke utgjorde en straffesiktelse (criminal charge) etter EMK artikkel 6 nr. 1, blant annet med den begrunnelse at gebyret ikke ga grunnlag for tvangsgrunnlag. Slik forslaget i høringsnotatet er utformet, er det SMRs vurdering at departementet bør foreta en nærmere vurdering av om betinget tvangsmulkt er å regne for en straffesiktelse (criminal charge) etter EMK artikkel 6 nr. 1.

I det videre lovarbeidet bør det også tas stilling til hvilke rettslige konsekvenser det vil ha dersom EMD (eller Høyesterett, som EMKs autoritative fortolker når EMK er norsk lov) skulle konkludere med at betinget tvangsmulkt utgjør en straffesiktelse (criminal charge) etter artikkel 6 nr. 1. EMK artikkel 6 nr. 1 utelukker ikke at en straffesiktelse avgjøres administrativt; det sentrale er at rettighetene i bestemmelsen er ivaretatt. Dersom ordningen med betinget tvangsmulkt er å regne for en straffesiktelse (criminal charge) i EMKs forstand, krever konvensjonen en "rettferdig rettergang", jfr. artikkel 6 nr. 1. Dette innebærer i realiteten en omfattende liste av rettssikkerhetsgarantier som kan rekke lenger enn de prinsipper og rettsregler for god saksbehandling som følger for forvaltningen. Videre må rettssikkerhetsgarantiene i EMK art. 6 nr. 2 og 3 være tilstrekkelig ivaretatt.

EMD har innfortolket en rekke saksbehandlingsregler i kravet til "rettferdig rettergang". Herunder kan nevnes forbudet mot selvinkriminering ved at ingen skal bli tvunget til å bidra til egen domfellelse. SMR peker i denne forbindelse på at det med fordel kunne vært utredet nærmere hvilke opplysninger skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve i forbindelse med bokettersyn og i hvilken grad reglene om tvangsmulkt vil bli benyttet for å sikre at opplysninger til bruk i en senere straffesak blir forelagt myndighetene.⁹

For øvrig vil SMR peke på at departementet med fordel også kan vurdere innholdet i artikkel 6 nr. 1 i relasjon til høringsutkastets pkt. 4.7 og forholdet til reglene i forvaltningsloven og retten til domstolsprøving av forvaltningsvedtak.

3. Retten til ikke å bli straffet to ganger

EMK P7 artikkel 4 fastsetter et forbud mot gjentatt straffeforfølgning for samme forhold. Det følger av bestemmelsen at norske myndigheter er forpliktet til å gi tidligere avgjørelser i hva EMK anser som

⁸ EMD har i flere saker om EMK artikkel 6 nr. 1 og begrepet straffesiktelse (criminal charge) lagt vekt på innholdet i sanksjoneringen av å ikke innfri myndighetenes økonomiske krav, jfr. bl.a. *Demicoli vs. Malta* (A210 1991) og *Pierre-Bloch vs. Frankrike* (RJD 1997 s 2206).

⁹ Se i den forbindelse *Funke vs. Frankrike* (A 256-A 1993) og *Saunders vs. UK* (RJD 1996 s 2044). Her kan også nevnes Rt. 2000 s. 996 og Rt. 2002 s. 557.

straffesaker negativ rettskraft, slik at en endelig avgjørelse sperrer for en ny sak om samme forhold. Dersom betinget tvangsmulkt er å regne for straff etter EMK P7 artikkel 4, kan EMKs forbud mot dobbeltstraff være til hinder for at det senere reises straffesak om de forhold som har resultert i tvangsmulkten.

Forpliktelsen til å la være å straffe gjelder bare for det *samme straffbare forhold* som også er blitt avgjort ved den tidligere avgjørelse. Dette fremgår av uttrykket "på ny" og i rettspraksis fra EMD.¹⁰ Departementet har i sitt høringsnotat lagt til grunn at dersom skatte- og avgiftsmyndighetene avdekker at en næringsdrivende har overtrådt bestemmelser i bokføringsloven og tilhørende forskrifter, er det "i utgangspunktet ingenting i veien for at den næringsdrivende både anmeldes og ilegges et bokføringspålegg" (høringsnotatet punkt 4.10).

Departementet tar her ikke eksplisitt stilling til om en reaksjon med både anmeldelse og illeggelse av bokføringspålegg vil gå klar av forbudet mot dobbel straffefølgelse i EMK P7 artikkel 4. Høringsnotatet punkt 4.5.2 kan imidlertid tolkes slik at departementet har vurdert spørsmålet, og kommet til at det ikke dreier seg om dobbel straffefølgelse: "Reaksjonsformen betinget tvangsmulkt skal ikke være en sanksjon for allerede begåtte lovovertridelser, men en betinget reaksjon som skal sikre riktig bokføring i fremtiden". I høringsnotatet punkt 4.10 uttaler departementet videre:

"... departementet legger ikke opp til at skatte- og avgiftsmyndighetene skal foreta et valg mellom bruk av anmeldelse for straffbare overtridelser av bokføringsloven, og bokføringspålegg med varsel om illeggelse av tvangsmulkt. Formålet med en anmeldelse vil være å straffe den næringsdrivende for en allerede begått lovovertrivelse, mens formålet med et bokføringspålegg vil være å få den næringsdrivende til å innrette sin bokføring i tråd med bokføringsloven i fremtiden. Vilåårene for å illegge de to ulike reaksjonsformene er dessuten forskjellige."

Vilåårene fastsatt i Engel-saken for vilååret "straffesiktelse" (criminal charge) i EMK artikkel 6 nr. 1 er relevante også i forhold til vilååret "straffesak" i EMK P7 artikkel 4.¹¹ Avgjørende for om det er tale om *samme straffbare forhold* er videre de identitetskriterier EMD har lagt til grunn. I *Franz Fischer vs. Østerrike* fastslår EMD at det må dreie seg om "the same conduct" og "the same essential elements". Reaksjonsformene må altså relatere seg til det samme faktiske og rettslige grunnlaget dersom forbudet mot gjentatt straffefølgning skal komme til anvendelse og dermed hindre en reaksjon fra forvaltningsapparatet. Det følger av høringsnotatet punkt 4.10 at overtrådte bestemmelser i bokføringsloven kan resultere i både tvangsmulkt og anmeldelse; en og samme overtrivelse kan altså føre til to potensielle straffereaksjoner i EMKs forstand. Det faktiske og rettslige grunnlaget for straffesanksjonene kan imidlertid sies å være forskjellig, ettersom det for tvangsmulkten sitt vedkommende vil være unnlåtelsen av å etterkomme pålegget som er grunnlaget for tvangsmulkten, og ikke den opprinnelige lovovertrivelsen. EMD har i tillegg lagt vekt på om det er forskjeller eller likheter mellom straffebestemmelsenes formål og hvilke interesser hjemlene tar sikte på å beskytte.¹² Tvangsmulkten kan her sies å ha et annet formål enn en eventuell anmeldelse.

Det vil derfor være grunn til å tro at departementets resonnement i de fleste tilfeller ser ut til å fange opp de resonnementer som foretas under EMK-retten på området. SMR peker likevel på at rettsstillingen er usikker, og at dette er forhold som med fordel kan utredes nærmere av departementet. Her som ellers vil dessuten en saks konkrete omstendigheter kunne medføre at det generelle utgangspunkt om at

¹⁰ Se i den forbindelse *Franz Fischer vs. Østerrike* , EMDs klagesak 37950/97, dom 29. mai 2001.

¹¹ Jfr. *Göktan vs. Frankrike* , EMDs klagesak 33402/96, dom 2. juli 2002 para 48, der EMD uttalte: "the notion of what constitutes a penalty cannot vary from one Convention provision to another".

¹² Jens E. A. Skoghøy, Forbudet mot gjentatt straffefølgning i den europeiske menneskerettighetskonvensjon protokoll 7 artikkel 4 nr 1 ("Ne bis in idem"), Tidsskrift for rettsvitenskap 1/2003 s. 32 - 33.

sanksjonsapparatet går klar av EMKs krav må avvikes. Departementet bør således klargjøre og synliggjøre vurderingene i forhold til EMK P7 artikkel 4.

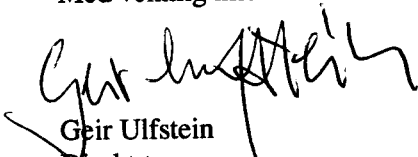
4. Avslutning

Menneskerettsloven §§ 2 og 3 fastsetter at EMK skal gjelde som norsk lov og ha forrang foran annen norsk lovgivning ved motstrid. Rettslige problemstillinger knyttet til EMK, vil således være sentrale for rettsanvendere både i domstolene og i den offentlige forvaltning.

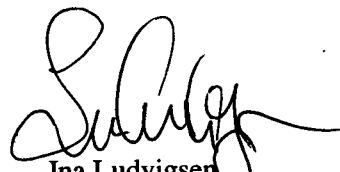
Utkastet til endringer i bokføringslovgivningen har berøringspunkter i forhold til kravet om en rettferdig rettergang ved straffesiktelse (criminal charge) etter EMK artikkel 6 nr. 1, samt til forbudet mot gjentatt straffeforfølgning etter EMK P7 artikkel 4. Disse menneskerettslige aspekter har departementet i hovedsak unnlatt å kommentere, henviser til eller ta stilling til. SMR peker på at vesentlige menneskerettsjuridiske spørsmål bør identifiseres og drøftes av departementet, og viser i denne sammenheng til *Utredningsinstruksen* punkt 2.3.2: "Forholdet til menneskerettighetene. Utreder skal vurdere og, der det er relevant, redegjøre for om menneskerettskonvensjonene stiller krav til myndighetene på det aktuelle området."¹³

SMR anbefaler derfor at departementet vurderer lovforslaget opp mot de aktuelle bestemmelser i EMK, og at disse vurderingene synliggjøres i den kommende proposisjonen.

Med vennlig hilsen



Geir Ulfstein
Direktør



Ina Ludvigsen
Juridisk rådgiver

¹³ Instruks om utredning av konsekvenser, foreleggelse og høring ved arbeidet med offentlige utredninger, forskrifter, proposisjoner og meldinger til Stortinget (utredningsinstruksen), fastsatt ved kgl.res. 18. februar 2000, punkt 2.3.2, annet ledd, sjette strekpunkt.