



NORGES HØYESTERETT

Den 8. desember 2006 avsa Høyesterett dom i

HR-2006-02066-A, (sak nr. 2006/1321), straffesak, anke,

A

(advokat Erling O. Lyngtveit)

mot

Den offentlige påtalemyndighet

(førstestatsadvokat Marit Bakkevig)

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

- (1) Dommer **Bruzelius**: Saken gjelder fastsettelse av bøtestraff for unnlatt innlevering av forhåndsfyllt selvangivelse, herunder spørsmålet om prosentsatsen for beregningen av tilleggsskatten som skal inkorporeres i boten.
- (2) Oslo politidistrikt utferdiget 31. mars 2005 et forelegg mot A, født 00.00.1960, for å ha unnlatt å levere selvangivelse, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d, jf. kapittel 4. Forelegget beskrev grunnlaget for det straffbare forhold slik:

”Grunnlag er følgende forhold:

- a) For inntektsåret 2002 unnlot han å levere selvangivelse til Oslo likningskontor innen lovpålagt frist i 2003, til tross for at han hadde skattepliktig inntekt og/eller formue.
 - b) For inntektsåret 2003 unnlot han å levere selvangivelse til Oslo likningskontor innen lovpålagt frist i 2004, til tross for at han hadde skattepliktig inntekt og/eller formue.”
- (3) Forelegget lød på en bot på 87 000 kroner, som inkluderte 30 prosent tilleggsskatt for de to inntektsårene på til sammen 72 000 kroner og en beregnet bøtestraff på 15 000 kroner. Den subsidiære fengselsstraffen var satt til 15 dager. Forelegget ble ikke vedtatt. Saken ble oversendt Oslo tingrett, idet forelegget trådte i stedet for tiltalebeslutning, jf. straffeprosessloven § 268.

- (4) Oslo tingrett avsa 8. desember 2005 dom med slik domsslutning:

"1. A, født 0.0.1960, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 d, jf. kapittel 4, jf. § 4-2 nr. 1a; jf. § 4-7 nr. 1; jf. § 4-7 nr. 2 til en bot på 15 000 – femtentusen – kroner, subsidiært fengsel i 15 – femten – dager.

2. Saksomkostninger idømmes ikke."

- (5) Dommen ble avsagt under dissens, idet rettens formann stemte for en straff som var i samsvar med forelegget.
- (6) Dommen ble anket til Borgarting lagmannsrett, som 29. juni 2006 avsa enstemmig dom med slik domsslutning:

"I tingrettens dom gjøres den endring at boten settes til 87. 000 kroner – åttisjutusen kroner, subsidiært 20 – tjue – dager fengsel."

- (7) Lagmannsretten la avgjørende vekt på de synspunkter som var kommet til uttrykk i Rt. 2004 side 645, om at boten bør tilsvare en administrativt fastsatt tilleggsskatt med tillegg av en bot på 15 000 kroner i henhold til interne, veiledende retningslinjer for straffutmåling, utarbeidet av Oslo politidistrikt. Retten viste til at hensynet til "likebehandling og allmennprevensjon" må veie tungt.
- (8) Lagmannsrettens dom er anket til Høyesterett. Anken gjelder straffutmålingen.
- (9) Ankeforhandling i saken ble første gang holdt 21. september 2006. Under forhandlingen ble det reist spørsmål om det i dette tilfellet ville være riktigere å anvende 15 prosent tilleggsskatt enn 30 prosent som tidligere var lagt til grunn. Høyesterett fant at det ikke var riktig å ta standpunkt til dette uten at partene hadde hatt anledning til å uttale seg om spørsmålet, og besluttet 13. oktober 2006 å reassumere ankeforhandlingen i saken.
- (10) *Forsvareren* har under henvisning til Høyesteretts plenumskjennelse 9. november 2006 (HR-2006-01893-P) prinsipielt gjort gjeldende at det ikke lenger er grunn til å inkorporere et beløp tilsvarende tilleggsskatten i bøtestrafen, og at Høyesterett derfor bør fastsette en bot for overtredelsene av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d og overlate til ligningsmyndighetene å avgjøre spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt.
- (11) Subsidiært er anført at bestemmelsen om beregning av tilleggsskatt med 15 prosent i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum får anvendelse. Så vel lovhistorien som forarbeidene tilsier at unnlatt innlevering av selvangivelse må ses som en særlig form for ufullstendige opplysninger, slik at bestemmelsen også gjelder i tilfeller hvor skattyter ikke har levert selvangivelse, såfremt arbeidsgiveren ukrevd har gitt ligningsmyndighetene opplysningene. Disse vilkårene er oppfylt.
- (12) Atter subsidiært er anført at domfeltes svake økonomi tilsier anvendelse av straffeloven § 27, og at boten må settes betydelig ned. En bot vesentlig over det nivået som tingrettens flertall fant riktig, vil medføre at den siktede må sone den subsidiære fengselsstraffen, og at han i realiteten idømmes fengselsstraff. I så fall har vi å gjøre med et brudd på det likhetsprinsippet som er en del av grunnlaget for den standardiserte bøtefastsettelsen.
- (13) *Aktor* har vist til at saker vedrørende masseovertredelse av ligningsloven som domstolene eller påtalemyndigheten nå behandler i samsvar med avgjørelsen i Rt. 2004 side 645, bør

sluttføres der, selv om Høyesterett i plenumskjennelsen har kommet til at det tosporete systemet ikke er i strid med forbudet mot dobbeltforfølgning i Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1.

- (14) Både lovens ordlyd og ligningspraksis tilsier at 15 prosentsatsen i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum ikke kan anvendes i denne typen saker.
- (15) Saken gjelder en typisk masseovertredelse. Selv om straffeloven § 27 åpner for justering for individuelle forhold, er det ikke anført omstendigheter som tilsier avvik fra standardsatsen.
- (16) *Jeg er kommet til at både boten og den subsidiære fengselsstraffen må settes ned.*
- (17) Sakens bakgrunn er i korthet at A, som er 46 år, har unnlatt å levere pliktig selvangivelse for årene 2002 og 2003. Han er hjelpepleier med en inntekt som varierer fra måned til måned alt etter hvor mye han arbeider overtid. Han har dessuten i mange år drevet med import og salg av sportsklær, men denne virksomhet skal etter det lagmannsretten har lagt til grunn, for tiden ikke gi ham inntekter av betydning. Han er gift, men forsørger ikke kona som er bosatt i Bangladesh. Det er opplyst at A bor gratis hos en venn.
- (18) Lagmannsretten la videre til grunn for straffutmålingen at A

”hadde en skattbar inntekt på ca. 250.000,- i 2005, og at han vil ha minst samme inntekt i 2006. Hans gjeld er oppgitt til ca. 1,3 millioner kroner, hvorav ca. 800.000 kroner er skattegjeld knyttet til at han er ilagt tilleggsskatt for å ha unnlatt å levere selvangivelse også for tidligere år enn den saken her gjelder. For sin skattegjeld trekkes han i lønnen med ca. kr. 6.400,- pr. måned. I tillegg trekkes han kr. 1.800,- i studiegjeld og ca. 3.500 i underholdsbidrag. Barna fyller 18 år i november 2006.”
- (19) Det er opplyst at skattegjelden både omfatter ordinær skatt og tilleggsskatt.
- (20) I Rt. 2004 side 645 slo Høyesterett fast at ved iretteføring for overtredelse av ligningsloven § 12-1 skal det tilleggsskattebeløpet som kunne ha vært ilagt administrativt, beløpsmessig uavkortet inngå i bøtefastsettelsen i tillegg til en ordinær strafferettslig bot. Om den nærmere bakgrunn for dette vises til avsnitt 8 flg. i dommen.
- (21) Forsvareren har vist til at Høyesterett i plenumskjennelsen av 9. november 2006 avsnitt 76 har lagt til grunn at forbudet mot dobbeltforfølgning i EMK Protokoll 7 artikkel 4 ikke er til hinder for å reise straffesak for forsettlig eller grovt uaktsom skattesvik etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d jf. § 4-6 etter at det først har vært ilagt administrativ tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 for utelatt levering av blant annet pliktig selvangivelse. Han har anført at avgjørelsen bør føre til at A nå bare bøtelegges for overtredelsen av ligningsloven § 12-1, og at spørsmålet om tilleggsskatt tilbakeføres til administrativ fastsettelse.
- (22) Jeg er enig med forsvareren i at de forutsetninger som ligger til grunn for avgjørelsen i Rt. 2004 side 645 etter plenumskjennelsen av 9. november 2006 ikke lenger er til stede. I plenumskjennelsen ble det, som kjent, avgjort at en ilagt tilleggsskatt for unnlatt innlevering av selvangivelse kombinert med en straffeforfølgning ikke vil være i strid med forbudet mot dobbeltforfølgning i Protokoll 7 artikkel 4. Som nærværende sak viser, er det imidlertid reist straffesaker hvor påstanden om bøtestraffen er basert på at det ikke

kan eller vil bli ilagt tilleggsskatt. For disse bør den ordning som det ble lagt opp til i Rt. 2004 side 645 følges. Ikke å inkludere tilleggsskatt i boten i disse sakene, ville i mange tilfeller medføre at tilleggsskatt ikke kan ilegges.

- (23) Jeg behandler så spørsmålet om tilleggsskatten i saken skal beregnes etter 30 prosent i samsvar med hovedregelen i ligningsloven § 10-4 nr. 1 første punktum eller om satsen på 15 prosent i tredje punktum får anvendelse. Paragraf 10-4 nr. 1 lyder:

”Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 prosent. Er handlingen som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatten beregnes med inntil 60 pst. Satsen skal være 15 pst. når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.”

- (24) Annet punktum ble tilføyd ved endringslov 20. juni 1986 nr. 31 før ligningsloven kapittel 10 ble satt i kraft. Før lovendringen var tredje punktum annet punktum med samme ordlyd som nå. Bruken av ordet ”de” foran uriktige eller ufullstendige opplysninger i dagens tredje punktum kan således ikke fra lovgivers side ha vært ment som en henvisning til omtalen i gjeldende annet punktum av ”handling som nevnt i § 10-2 nr. 1”.

- (25) Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyter som har gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” ilegges tilleggsskatt. Etter nr. 2 i samme paragraf ”skal tilleggsskatten” for skattyter som har unnlatt å levere blant annet pliktig selvangivelse ”beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen”. Bestemmelsen i nr. 1 gir utvilsomt hjemmel for å fastsette tilleggsskatt. Ordlyden i nr. 2 indikerer at denne bestemmelsen snarere har karakter av å være en særskilt beregningsregel for tilfeller av unnlatt levering, og at hjemmelsgrunnlaget også i disse tilfellene finnes i nr. 1. Det er imidlertid mulig at nr. 2 kan anses forutsetningsvis å gi hjemmel for illeggelse av tilleggsskatt. Før jeg på denne bakgrunn tar standpunkt til tolkingen av § 10-4 nr. 1 tredje punktum, finner jeg grunn til å se noe nærmere på bestemmelsene om tilleggsskatt i skatteloven av 1911 og på forarbeidene til ligningsloven.

- (26) Frem til ikraftsettelsen 1. januar 1987 av ligningslovens kapittel 10, ble spørsmålet om tilleggsskatt regulert av skatteloven av 1911. Lovens § 121 nr. 2 hjemlet illeggelse av tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger, mens § 84, som gjaldt reaksjoner overfor blant annet manglende innlevering av selvangivelse, i nr. 5 bestemte at det ”foretas ikke forhøyelse som nevnt i nr. 3 når den skattepliktige blir ilagt tilleggsskatt eller det foretas forhøyelse av formuen eller inntekten etter § 121, nr. 2, jfr. § 122, nr. 3”. Denne sammenhengen mellom §§ 121 og 84 kan indikere at lovgiver den gangen så manglende levering av selvangivelse som en form for ufullstendige opplysninger. Et slikt syn bekreftes av departementets merknader til § 10-2 i Ot.prp. nr. 29 (1978–79) Om ligningslov og endringer i andre lover side 122 flg:

”På samme måte som i gjeldende lov er det etter departementets forslag et vilkår for å anvende tilleggsskatt at skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. ...

Hovedregelen om grunnlaget for beregningen av tilleggsskatt er etter nr. 1 det skattebeløp som er eller kunne ha vært unndratt på grunn av de mangelfulle opplysninger. ...

For tilfelle hvor den skattepliktige ikke har levert selvangivelse, foreslår departementet i nr. 2 at tilleggsskatt skal beregnes av den samlede skatt som utlignes for vedkommende skattyter. ...”

- (27) Slik jeg ser det, bekrefter disse uttalelsene at bestemmelsen i nr. 2 i første rekke var en særregel om beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten. Jeg tilføyer at i lovutkastet til Likningsforvaltningsutvalget av 1961 i Innstilling II var hjemmelen for fastsettelse av tilleggsskatt tatt inn som § 76 og omhandlet bare det å gi ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.
- (28) Ordlyden, lovhistorien og uttalelsene i forarbeidene taler på denne bakgrunn for at bestemmelsen i § 10-2 nr. 2 må ses som en særskilt beregningsregel og ikke som hjemmelsgrunnlaget for tilleggsskatt ved unnlatt levering. Jeg finner likevel ikke grunn til å ta endelig standpunkt til tolkingen av § 10-2 nr. 2, da spørsmålet i vår sak gjelder forståelsen av begrepet ”de uriktige eller ufullstendige opplysninger” i lovens § 10-4 nr. 1 tredje punktum. Jeg tilføyer at Høyesterett i flere avgjørelser har reist spørsmål om begrepet gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” skal fortolkes på samme måte alle de steder det er å finne i ligningsloven.
- (29) I Ot.prp. nr. 29 (1978–79) heter det i merknadene til paragrafen på side 123–124:
- ”Nr. 1 angir de alminnelige satser for beregning av tilleggsskatt. Ordinært skal det brukes en sats på 30 pst., men i lett kontrollerbare tilfelle, hvor muligheten for skatteunndragelse ikke er stor, skal det i alminnelighet brukes en sats på 15 pst.**
- Den lavere sats er først og fremst ment å skulle brukes i tilfelle hvor ligningsmyndighetene får oppgave over formues- og inntektsposter gjennom generelle kontrollordninger hvor en annen uoppfordret skal gi oppgave over formuen eller inntekten, f.eks lønnsoppgaver, oppgaver over leveranser av spesielle varer m.v. Slike kontrollordninger vil skattyteren som regel være kjent med og han får i alminnelighet også gjenpart av kontrollmeldingen. En forutsetning for at den lavere sats skal kunne anvendes er imidlertid at kontrolloppgave er sendt inn til ligningsmyndighetene...”**
- (30) Aktor har vist til at det er sikker ligningspraksis for at bestemmelsen i tredje punktum ikke får anvendelse ved manglende innlevering av selvangivelse. Dette fremgår av en uttalelse datert 17. november 2006 fra Oslo likningskontor i anledning saken: ”Bestemmelsen i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum kommer ikke til anvendelse i denne type saker, da denne bestemmelsen kun gjelder når skattyter har levert sin selvangivelse og denne inneholder ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1”. Uttalelsen er i samsvar med Lignings-ABC for 2005. Utredningen i NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. synes å bygge på samme fortolkning. På side 105 høyre spalte i utredningen foreslås gjeldende rett endret slik at: ”skattyter skal anses å ha gitt ufullstendige opplysninger dersom han ikke har levert selvangivelse eller på annen måte gitt ligningsmyndighetene fullstendige og korrekte ligningsopplysninger”.
- (31) Ligningspraksis bygger utvilsomt på at 15 prosentsatsen i § 10-4 nr. 1 tredje punktum ikke får anvendelse ved mangelfull innlevering av selvangivelse. Lovteksten sett i sammenheng med § 10-2 nr. 1 og nr. 2 samt lovhistorien til disse bestemmelsene taler imidlertid etter mitt syn for at dette ikke er en riktig lovforståelse. Begrunnelsen i Ot.prp. nr. 29 (1978–79) for innføringen av satsen på 15 prosent bekrefter at lovgiver har ment at den lavere satsen også skulle gjelde i tilfeller av ikke levert selvangivelse, såfremt ligningsmyndighetene gjennom de påbudte kontrollordningene, likevel var i besittelse av de korrekte og fullstendige opplysningene. Denne begrunnelsen har ikke mindre relevans

i et tilfelle som det foreliggende sammenlignet med at det gis positivt uriktige opplysninger som i realiteten er en bedragerihandling. Selv en entydig ligningspraksis kan etter mitt syn ikke her forhindre at den tolkingen som fremstår som den riktige, blir lagt til grunn når dette er til fordel for skattyter, og jeg er kommet til at 15 prosentsatsen i § 10-4 nr. 1 tredje punktum kan benyttes også i tilfelle av unnlatt levering av selvangivelse, dersom vilkårene for det er oppfylt.

- (32) A fikk både i 2002 og 2003 tilsendt forhåndsutfylte selvangivelser som han ikke returnerte til ligningsmyndighetene, og hans skatteplikt og tilleggsskatten er beregnet på grunnlag av de opplysningene som ligningskontoret fikk av hans arbeidsgiver i samsvar med lovens kapittel 6. Slik jeg ser det, er vilkårene for å benytte 15 prosentsatsen da oppfylt, og boten skal i dette tilfellet baseres på at A kunne vært ilagt 15 prosent tilleggsskatt for hvert av årene 2002 og 2003 med til sammen 36 000 kroner.
- (33) Tilleggsskattebeløpet er i samsvar med Rt. 2004 side 645 inkorporert i standardboten på 15 000 kroner som benyttes for denne type masseovertredelser. Medregnet tilleggsskatten utgjør den samlede boten i utgangspunktet 51 000 kroner.
- (34) Forsvareren har vist til at A har stor gjeld og at boten derfor må fastsettes slik at den står i forhold til hans inntekt, jf. henvisningen i straffeloven § 27 til ”hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede”. Det er videre anført at A på grunn av sine gjeldsforpliktelser risikerer å måtte sone den subsidiære fengselsstraffen.
- (35) Jeg er enig i at det er en adgang til å justere for individuelle forhold innenfor rammen av straffeloven § 27 ved fastsettelsen av bøtestraffen, men understreker at utgangspunktet ved denne type masseovertredelser er en skjematisk fastsettelse av bøtestraffen hvor den individuelle og konkrete vurdering som § 27 gir anvisning på bare får anvendelse i helt særlige tilfelle. Jeg kan ikke se at det i foreliggende sak er anført tilstrekkelige grunner for å fravike hovedregelen. A har en stor gjeld som i stor grad gjelder skattekrav. Ved påleggstrekk vil bøter ha prioritet foran slike krav dersom det som trekkes ikke er tilstrekkelig til å dekke alle kravene, jf. dekningsloven § 2-8 første ledd bokstav c, jf. også § 2-7 første ledd.
- (36) Jeg er kommet til at boten i dette tilfellet bør settes til 50 000 kroner. Den subsidiære fengselsstraffen settes til 15 dager i samsvar med aktors påstand.
- (37) Jeg stemmer for denne

D O M :

I tingrettens dom gjøres den endring at boten settes til 50 000 – femtitusen – kroner, subsidiært 15 – femten – dager fengsel.

- (38) Dommer **Stang Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (39) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (40) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (41) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (42) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

I tingrettens dom gjøres den endring at boten settes til 50 000 – femtitusen – kroner, subsidiært 15 – femten – dager fengsel.