



NORGES HØYESTERETT

Den 9. februar 2016 avsa Høyesterett dom i

HR-2016-00301-A, (sak nr. 2015/1675), straffesak, anke over dom,

A (advokat Arne Gunnar Aas)

mot

Den offentlige påtalemyndighet (statsadvokat Torstein Hevnskjel)

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

- (1) Dommer **Normann**: Saken gjelder inndragning av unndratt merverdiavgift. Spørsmålet er hvordan utbyttet skal beregnes.
- (2) A etablerte rundt år 2000 et enkeltmannsforetak for å drive transporttjenester. Etter at han ikke hadde drevet virksomheten i noen år, gjenopptok han den i 2011. Det viste seg imidlertid at foretaket var blitt slettet i merverdiavgiftsregisteret allerede i 2003. A drev frem til mai 2013 transportvirksomhet med flere faste kunder. Han drev alene, og virksomhetens eneste aktivum var en lastebil. Brutto omsetning var på 927 516 kroner i 2011, 585 145 kroner i 2012 og 248 994 kroner i 2013 og innfordret merverdiavgift på henholdsvis 185 563, 117 029 og 49 798 kroner.
- (3) A førte ikke regnskap, og til tross for at han fakturerte med merverdiavgift, unnlot han å registrere virksomheten i merverdiavgiftsregisteret og å levere omsetningsoppgaver.
- (4) Ved tiltalebeslutning 13. oktober 2014 utferdiget av Troms politidistrikt ble han for disse forholdene satt under tiltale for overtredelse av bokføringsloven § 15 første ledd første punktum, jf. § 7 første ledd, merverdiavgiftsloven 21-4 andre ledd andre straffalternativ og ligningsloven § 12-1 nr. 1 a).
- (5) Nord-Troms tingrett avsa 21. januar 2015 dom med slik domsslutning:

"1. A, født 00.00.1969, dømmes for overtredelse av

- bokføringsloven § 15 første ledd første punktum jf. § 7 første ledd

- merverdiavgiftsloven § 21-4 annet ledd annet straffalternativ, jf. §§ 2-1, 17-1, 15-1 og 15-4

- ligningsloven § 12-1 nr. 1 a, jf. §§ 4-1 og 4-3.

sammenholdt med straffeloven § 62 og § 63 annet ledd, til fengsel i 90 – nitti – dager. Fullbyrdelsen av 45 – førtifem – dager utsettes i medhold av straffeloven §§ 52-54 med en prøvetid på to år.

2. A, født 00.00.1969, frifinnes for kravet om inndragning.

3. A, født 00.00.1969, frifinnes for kravet om sakskostnader."

- (6) Tingretten la til grunn at A hadde unndratt i underkant av 230 000 kroner i merverdiavgift, men kom – under henvisning til blant annet Rt. 1996 side 796 – til at det likevel ikke skulle ilegges inndragning. Tingretten så det slik at den forvaltningsmessige behandlingen av kravet var bedre egnet til å klargjøre dets størrelse.
- (7) Påtalemyndigheten anket tingrettens dom til lagmannsretten. Det ble anført at den utmålte straffen var for mild, og at tingretten hadde anvendt loven uriktig når det gjaldt inndragningskravet.
- (8) Hålogaland lagmannsrett kom til at straffen måtte skjerpes, og det ble i tillegg besluttet inndragning av 230 000 kroner. Lagmannsretten tok utgangspunkt i at utbyttet tilsvarte summen av utgående avgift i treårsperioden. Da A ikke hadde innrapportert avgiften til skattemyndighetene, kunne det etter merverdiavgiftsloven § 15-10 ikke gjøres fradrag for inngående avgift. Men under henvisning til straffeloven § 34 første ledd andre punktum, som åpner for en skjønnsmessig reduksjon, ble inndragningen satt til 230 000 kroner som tilsvarte det nettoutbyttet tingretten hadde lagt til grunn.
- (9) Hålogaland lagmannsretts dom 25. august 2015 har slik domsslutning:
- "1. I tingrettens dom – slutningen punkt 1 – gjøres den endring at straffen settes til fengsel i 120 – etthundreogtjue – dager, hvorav 75 – syttifem – dager gjøres betinget med en prøvetid på 2 – to – år, jf. straffeloven §§ 52-54.
 2. I tingrettens dom – slutningen punkt 2 – gjøres den endring at A dømmes til å betale inndragning til staten med 230 000 – tohundreogtretti – tusen kroner, jf. straffeloven § 34.
 3. Saksomkostningsansvar idømmes ikke."
- (10) A har anket til Høyesterett. Anken gjelder inndragningsbeløpets størrelse, idet det særlig anføres at det skulle vært gjort fradrag for det beløpet som skatteetaten har truffet vedtak om betaling av for 2011 som utgjør 155 563 kroner.
- (11) *Mitt syn på saken*
- (12) Forholdet mellom inndragning av utbytte og skatt eller avgift kan reise to problemstillinger: For det første er det spørsmål om unndratt skatt og avgift i det hele kan regnes som utbytte i straffelovens forstand, og dermed være objekt for inndragning.

- (13) Hvis skatt eller avgift kan regnes som utbytte, blir det spørsmål om hvordan utbyttet skal beregnes i tilfeller hvor dette har vært gjenstand for beskatning eller avgiftsbelastning: Skal utbyttet da reduseres med skatte- eller avgiftsbeløpet?
- (14) For så vidt gjelder det første spørsmålet, bemerker jeg at en kjennelse av Høyesteretts kjæremålsutvalg i Rt. 1996 side 796 går relativt langt i retning av å avvise at unndratt skatt kan regnes som utbytte.
- (15) Oppfatningen som der er kommet til uttrykk, er imidlertid ikke videreført. Det følger av NOU 1996: 21 side 129 og Ot.prp. nr. 8 (1998–99) side 65 at utbytte skal kunne inndras selv om det er alternative måter å frata lovbyteren utbyttet på. Dette er nå heller ikke bestridt.
- (16) Vårt spørsmål er om det når unndratt skatt eller avgift inndras, skal gjøres fradrag for ilagt skatte- eller avgiftskrav.
- (17) Skatteetaten traff 8. februar 2013 vedtak om etterberegning av merverdiavgift for 2011. Etter at det ble gjort fradrag for inngående avgift skjønnsmessig fastsatt til 30 000 kroner, ble skyldig avgift som nevnt satt til 155 563 kroner.
- (18) Prisloven 1953 § 56 femte ledd gikk etter sin ordlyd langt i å tillatte at det ved obligatorisk inndragning av ulovlig merpris, ble gjort slikt fradrag. Bestemmelsen åpnet for at det skulle gjøres fradrag dersom beløpet var "oppgitt" til beskatning. Matningsdal konkluderte i sin avhandling Inndragning fra 1987, med at forutsetningen måtte være at skatten eller avgiften var betalt eller ilignet, jf. side 225–227. Hans oppfatning var videre at det tilsvarende måtte gjelde ved inndragning etter straffeloven § 34, jf. side 203.
- (19) At det skal gjøres fradrag for betalt og ilignet skatt, har senere vært fast praksis, jf. Rt. 2015 side 1355 avsnitt 21 med videre henvisninger.
- (20) Spørsmålet her blir da om avgiftskrav står i samme stilling. Det fremgår av Rt. 2012 side 1282 at det samme "selvsagt" gjelder tilbakebetalt avgift. Tilfeller der det bare er truffet vedtak om betaling av avgift, omtales ikke eksplisitt.
- (21) Jeg kan imidlertid ikke se at det er grunn til å sondre mellom skatt og avgift, da begge krav er tvangsgrunnlag for utlegg etter skattebetalingsloven § 14-1. Staten kommer således ikke i noen dårligere stilling ved at det gjøres slikt fradrag. Partene er for øvrig nå enige om at det må gjøres fradrag for ilagt avgift.
- (22) Det neste spørsmålet er hvilken fremgangsmåte som skal velges ved fastsettelse av fradraget.
- (23) Man har i praksis sett det slik at betalt og ilignet skatt har medført at utbyttet er redusert tilsvarende, jf. for eksempel Rt. 2008 side 897 avsnitt 43 og Rt. 2015 side 1355 avsnitt 21 der det forutsettes at ilignet skatt skal trekkes fra brutto utbytte.
- (24) Men da merverdiavgiftsunndragelsen strafferettslig er behandlet som en fortsatt overtredelse, oppstår spørsmålet om fradraget skal ta utgangspunkt i den samlede utgående avgiften i perioden, eller om man skal holde inntektsåret 2011 utenfor.

- (25) I ordinær avgiftsberegning ville det ikke ha blitt foretatt en slik sammenlegning, idet avgiften ved lovlydig opptreden ville ha ført til at den enkelte termin hadde blitt vurdert separat. Dette tilsier etter min mening at 2011 bør holdes utenfor.
- (26) Jeg ser det dermed slik at fastsettelsen av inndragningen bør ta utgangspunkt i utgående avgift for 2012 og 2013, som politiet har beregnet til henholdsvis 117 029 og 49 798 kroner – til sammen 166 827 kroner.
- (27) Det må så tas stilling til om inngående avgift skal komme til fradrag. A var ikke registrert i merverdiavgiftsregisteret, og hans enkeltmannsforetak var derfor heller ikke avgiftssubjekt, jf. merverdiavgiftsloven § 15-1 jf. § 1-3 første ledd bokstav d. Det følger videre av merverdiavgiftsloven § 15-10 at inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget.
- (28) Ved inndragning av utbytte skal man imidlertid sammenligne med hvordan vedkommendes økonomiske situasjon ville ha vært dersom han hadde oppfylt sine plikter etter loven, jf. Rt. 2015 side 1355 avsnitt 22.
- (29) Jeg viser også til at skattekontoret i vedtaket for 2011 – som jeg har vært inne på – gjorde skjønnsmessig fradrag for inngående avgift. Det ville da være inkonsekvent om A skulle få en annen og strengere behandling ved inndragning.
- (30) Denne fremgangsmåten må etter mitt syn følges selv om staten er påført et tap ved at As kunder har fått fullt fradrag for sin inngående avgift. En motsatt løsning ville i realiteten innebære at utbyttet ble satt til det tap staten har lidt, og ikke til hva han selv har oppnådd ved sin lovstridige handling.
- (31) Det skal da foretas et skjønnsmessig fradrag for inngående avgift. Tingretten la med tilslutning av lagmannsretten til grunn at A hadde unndratt 65 % av den totale utgående merverdiavgiften. Jeg er enig i at fradraget skjønnsmessig kan settes til 35 % av utgående avgift som utgjør 58 389 kroner. Utbyttet utgjør på disse premissene cirka 108 000 kroner – eller avrundet 100 000 kroner.
- (32) Det siste spørsmålet i saken er om inndragningen bør lempes fordi full inndragning vil være "klart urimelig", jf. straffeloven § 34 første ledd andre punktum.
- (33) Det følger av forarbeidene at lempningsbestemmelsen er ment å være en "snever unntaksregel", og at unntak særlig bør gjøres når utbyttet er forbrukt og siktede har svak økonomi, jf. Ot.prp. nr. 8 (1998–1999) side 65. Men heller ikke i slike tilfeller skal det uten videre gjøres unntak.
- (34) Det er på det rene at A har en svak økonomi, og at utbyttet ikke er i behold.
- (35) Etter mitt syn tilsier Rt. 2015 side 1355 avsnitt 27 til 31 at inndragningen likevel ikke bør lempes. På tilsvarende måte som i den saken dreier det seg også her om et typisk tilfelle av forsettlig overtredelse av regnskaps- og bokføringsloven – og i tillegg forsettlig overtredelse av merverdiavgiftsloven – som har pågått over flere år. Som fremholdt i avgjørelsen fra 2015, understrekes straffverdigheten ved at overtredelse av regnskapsloven nå er overført til straffeloven av 2005. De overtredelsene A har gjort seg skyldig i, ligger i kjerneområdet for inndragning av utbytte.

- (36) Inndragningsbeløpet settes etter dette til 100 000 kroner.
- (37) Jeg stemmer for denne

D O M :

I lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 2, gjøres den endring at inndragningsbeløpet settes til 100 000 – etthundretusen – kroner.

- (38) Dommer **Skoghøy:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (39) Dommer **Tønder:** Likeså.
- (40) Dommer **Noer:** Likeså.
- (41) Dommer **Matningsdal:** Likeså.

- (42) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

I lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 2, gjøres den endring at inndragningsbeløpet settes til 100 000 – etthundretusen – kroner.

Riktig utskrift bekreftes: