



NORGES HØYESTERETT

Den 14. mars 2017 avsa Høyesterett dom i

HR-2017-553-A, (sak nr. 2016/2050), straffesak, anke over dom,

A (advokat John Christian Elden)

mot

Den offentlige påtalemyndighet (statsadvokat Peter André Johansen)

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

- (1) Dommer **Ringnes**: Saken gjelder straffutmåling for grovt uaktsom skatteunndragelse og uaktsomt brudd på bokføringsloven. Den reiser spørsmål om anvendelsen av straffeloven 2005, og om hvordan lang liggetid og brudd på Grunnloven § 95 og EMK artikkel 6 nr. 1 bør kompenseres i et tilfelle hvor utgangspunktet er ubetinget fengsel og bot.
- (2) Oslo tingrett avsa 18. september 2015 dom med slik domsslutning:
 - "1. A, født 00.00.1970, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 a og bokføringsloven § 15 første ledd første punktum, jf. § 7 første ledd og § 5 første og annet ledd til fengsel i 120 – etthundreogtjue – dager, jf. straffeloven § 62.

Fullbyrdelsen av straffen utsettes i medhold av straffeloven §§ 52-54 med en prøvetid på 2 – to – år.
 2. A, født 00.00.1970, idømmes en ubetinget bot stor 125 000 – etthundreogtjuetusen – kroner, subsidiært fengsel i 120 – etthundreogtjue – dager."
- (3) A anket dommen til lagmannsretten. Anken gjaldt bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet, subsidiært saksbehandlingen og straffutmålingen, men bare anken over straffutmålingen ble fremmet til ankeforhandling.
- (4) Borgarting lagmannsrett avsa 1. juli 2016 dom med slik domsslutning:
 - "1. I tingrettens dom, domsslutningen punkt 1, gjøres den endring at fengselsstraffen settes til 6 – seks – måneder. Fullbyrdelsen av straffen utsettes i medhold av straffeloven §§ 52-54 med en prøvetid på 2 – to – år.

2. I tingrettens dom, domsslutningen punkt 2, gjøres den endring at boten settes til 90 000 – nittitusen – kroner, subsidiært fengsel i 60 – seksti – dager. "

- (5) A har anket straffutmålingen til Høyesterett. Under henvisning til skyldgrad, tilståelse og et grovt brudd på kravet til avgjørelse innen rimelig tid, har han gjort gjeldende at straffen er satt for høyt, og at det prinsipalt bør idømmes straffutmålingsfrfall, subsidiært at den betingede fengselsstraffen og boten settes ned.
- (6) Påtalemyndigheten har gjort gjeldende at fengselsstraffen bør settes til ni måneder, som gjøres betinget som følge av saksbehandlingstiden, og at boten bør settes til 15 prosent av det unndratte skattebeløpet – 150 000 kroner.
- (7) *Mitt syn på saken*
- (8) A var innehaver av det ansvarlige selskapet X og enkeltpersonforetaket Y. Virksomhetene utførte tjenester for barnevernsinstitusjoner, og i en ni-måneders periode i 2008 hadde A et oppdrag som gjaldt oppfølging og omsorg for en svært krevende gutt. Over en lengre periode ble han truet av gutten og en innleid miljøarbeider, og i oktober 2008 ble han angrepet med en jernstang av gutten. Hendelsen førte til mye negativ omtale i avisene, og A var i denne perioden svært nedbrutt. Ifølge en spesialisterklæring, som ble avgitt i forbindelse med anken til lagmannsretten, har han mange symptomer som er forenlig med posttraumatisk stresslidelse, og hans funksjon har vært betydelig svekket.
- (9) Skattemyndighetene gjennomførte i august 2010 bokettersyn i foretakene og avdekket brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven og manglende bokføring. Bokettersynsrapporten forelå 29. mars 2011. I januar 2012 ble det gjennomført politiavhør. Deretter gikk det to år og åtte måneder før tiltalebeslutning ble tatt ut 8. oktober 2014.
- (10) A er dømt for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 a. Det straffbare forholdet knytter seg til at han for inntektsårene 2007–2009 sendte inn selvangivelsene han hadde mottatt fra skattekontoret, uten å oppgi næringsinntektene. Inntektene var 1 101 403 kroner for 2007, 1 601 497 kroner for 2008 og 401 705 kroner for 2009, til sammen 3 104 606 kroner. Det samlede unndratte skattebeløpet var nærmere én million kroner.
- (11) A erkjente de faktiske forholdene, men gjorde gjeldende at han på grunn av posttraumatisk stresslidelse var ute av stand til å følge opp de administrative oppgavene i virksomheten og dermed ikke hadde utvist skyld.
- (12) Tingretten kom til at A hadde handlet grovt uaktsomt, og viste til at "tiltalte ikke kan sies å ha handlet forsettlig, men at han til tross for diagnosen, handlet sterkt klanderverdig slik at det foreligger grov uaktsomhet".
- (13) Tingretten fant det videre bevist at A, til tross for diagnosen, burde forstått at de mangelfulle opplysningene kunne føre til skattemessige fordeler for ham.
- (14) A er dessuten dømt for overtredelse av bokføringsloven § 15 første ledd første punktum, jf. § 7 første ledd og § 5 første og annet ledd. Tingretten har beskrevet disse forholdene slik:

"[...] at tiltalte kun leverte deler av bilagene til sin regnskapsfører for året 2007, og at han deretter ikke leverte fullstendige bilag før i forbindelse med bokettersynet i august/september 2010, og til at regnskapsføreren først leverte fullstendig regnskap i mars 2011."

- (15) Tingretten kom til at overtredelsen av bokføringsloven var uaktsom, og viste i denne forbindelse til drøftelsen av skyld ved overtredelse av ligningsloven.
- (16) Før jeg går nærmere inn på straffutmålingen, nevner jeg at ligningsloven ble opphevet ved lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning, med virkning fra 1. januar 2017.
- (17) Aktor og forsvarer er enige om at skattesviket, for det tilfellet at ligningsloven kommer til anvendelse, skal omsubsummeres til § 12-1 nr. 1 bokstav d, som rammer den som "på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov". Jeg er enig i dette, og bemerker at endringen ikke har betydning for straffutmålingen.
- (18) Straffeloven 2005, som trådte i kraft 1. oktober 2015, innførte nye straffebestemmelser for skattesvik og regnskapsovertredelser, som erstattet de tidligere straffebudene i ligningsloven § 12-1 og bokføringsloven § 15. Dette reiser spørsmål om det er handlingstidens straffebestemmelser som kommer til anvendelse, eller de nye bestemmelsene i straffeloven 2005, jf. § 3.
- (19) Ligningsloven § 12-1 nr. 1 rammet både forsettlig og grovt uaktsomt skattesvik, og den fastsatte den øvre strafferammen til fengsel i to år. I § 12-2 var det fastsatt en øvre strafferamme på seks år for grovt skattesvik.
- (20) I straffeloven 2005 er forsettlig og grovt uaktsomt skattesvik regulert i separate bestemmelser med forskjellig strafferamme. Paragraf 378 fastsetter den øvre strafferammen til to år for *forsettlig skattesvik*, mens § 380 fastsetter den øvre strafferammen for *grovt uaktsomt skattesvik* til ett år. Grovt forsettlig skattesvik og grovt uaktsomt skattesvik som anses som grovt, straffes med fengsel inntil seks år, se § 379 og § 380 annet punktum.
- (21) Lignende endringer er gjort i bokføringsloven. Paragraf 15 slik den lød på handlingstidspunktet, fastsatte en felles strafferamme for forsettlig og uaktsom vesentlig overtredelse av loven eller forskrift gitt i medhold av loven, til fengsel i tre år. Ved særlig skjerpene omstendigheter var strafferammen seks år.
- (22) Etter ikrafttreddelsen av straffeloven 2005, bestemmer bokføringsloven § 15 at "[d]en som betydelig overtrer bestemmelser om bokføring eller regnskap, straffes etter straffeloven §§ 392 til 394". Paragraf 394 fastsetter en øvre strafferamme på fengsel i ett år for uaktsom regnskapsovertredelse, mens § 392 rammer forsettlig regnskapsovertredelse, med en øvre strafferamme på fengsel i to år.
- (23) Oppsummert er den øvre strafferammen for grovt uaktsomt skattesvik redusert fra to til ett år, og strafferammen for uaktsom regnskapsovertredelse fra tre til ett år.
- (24) Hovedregelen etter straffeloven 2005 § 3 er at straffelovgivningen på handlingstidspunktet anvendes. For vår sak er dette ligningsloven § 12-1 og bokføringsloven § 15, slik disse bestemmelsene da lød. Fra denne hovedregelen gjør loven unntak når "lovgivningen på tidspunktet for avgjørelsen [...] fører til et gunstigere

resultat for den siktede og lovendringen skyldes et endret syn på hvilke handlinger som bør straffes, eller på bruken av strafferettslige reaksjoner".

- (25) Det er altså et vilkår at den mildere nye lov skyldes at lovgiveren bedømmer den straffbare handling som mindre straffverdig enn før, jf. Andenæs, "Alminnelig strafferett" ved Georg Fredrik Rieber-Mohn og Knut Erik Sæther, 6. utgave (2016) side 609. Lovgiveren ønsket å klargjøre at endring eller opphevelse av straffebestemmelser som følger av at den situasjon de er gitt for å regulere, forandrer seg, ikke kommer til anvendelse på overtredelser som skjedde forut for endringen, se Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) side 171. I disse tilfellene har ikke lovgiverens syn på straffverdigheten endret seg.
- (26) I andre tilfeller kan en reduksjon av den øvre strafferammen i et straffebud innebære et mildere reaksjonsvalg etter § 3, jf. Andenæs, side 609. Hvorvidt vilkåret i § 3 er oppfylt, må imidlertid bero på en tolkning av loven og hva som har vært lovgivers mening med endringen. Jeg viser her til Andenæs, som i fortsettelsen av den uttalelsen jeg har vist til, presiserer at det ikke foreligger et mildere reaksjonsvalg dersom reduksjonen i den øvre strafferammen "utelukkende skyldes et ønske om at loven skal gi et mer realistisk uttrykk for det reelle straffenivået". Tilsvarende må gjelde dersom reduksjonen utelukkende skyldes endringer i de alminnelige strafferammer i straffeloven 2005, jf. Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) side 131–132.
- (27) Uttalelsene i forarbeidene til de nye bestemmelsene om *skattesvik* gir uttrykk for at reduksjonen i strafferammen bare var ment å reflektere det reelle straffenivået for grovt uaktsomt skattesvik. Det heter at reduksjonen "tar ikke sikte på å nedjustere gjeldende straffutmålingspraksis", se Ot.prp. nr. 22 (2008–2009) side 337, hvor det videre heter:
- "Ved å bringe strafferammen i lovteksten mer i overensstemmelse med straffutmålingspraksis oppnås etter departementets syn en mer realistisk strafferamme på linje med rammestrukturen ellers for bedrageri mv."**
- (28) Det er imidlertid usikkert hvor mye man kan legge i disse uttalelsene. Høyesteretts straffutmålingspraksis ved skattesvik knytter seg i all hovedsak til forsettlige overtredelser, og det er ikke etablert noe straffenivå for grovt uaktsomt skattesvik. Lovendringen og uttalelsene i forarbeidene får da mer karakter av et uttrykk fra lovgiver om at grovt uaktsomt skattesvik skal straffes mildere enn det som følger av straffutmålingspraksis for forsettlig skattesvik.
- (29) Jeg finner det vanskelig å trekke en klar konklusjon i relasjon til straffeloven 2005 § 3 på dette grunnlag. Men det er et annet moment jeg mener må ha atskillig vekt:
- (30) For As omdømme kan det ha positiv betydning at det klart fremgår av strafferegisteret at skyldgraden var grov uaktsomhet. I Ot.prp. nr. 8 (2007–2008) side 62–63 er det fremhevet at "[l]ovgivningens klassifisering vil, gjennom de ord som benyttes og de assosiasjoner disse gir opphav til, gi uttrykk for en vurdering av handlingens straffverdighet", jf. også Rt. 2010 side 1445 avsnitt 105.
- (31) Selv om disse uttalelsene knyttet seg til forståelsen av straffeloven 2005 § 3 ved tilbakevirkende lovgivning, jf. Grunnloven § 97, og derfor den motsatte situasjonen av den som foreligger i saken her, har synspunktene overføringsverdi.

- (32) Jeg konkluderer etter dette med at det i denne saken er riktig å anvende den nye bestemmelsen i straffeloven 2005 § 380 første punktum ved straffutmålingen. Det følger av dette at straffen for overtredelsen av *bokføringsloven* skal utmåles etter straffeloven 2005 § 394.
- (33) Jeg går etter dette over til å se på hvilken fengselsstraff som bør utmåles for forholdene. Som nevnt er det ingen høyesterettspraksis av betydning om grovt uaktsomt brudd på ligningsloven § 12-1 eller skattesvik etter straffeloven 2005 § 380. Jeg tar derfor utgangspunkt i rettspraksis som gjelder forsettlig lovbrudd.
- (34) Aktor har blant annet vist til avgjørelsene i Rt. 2011 side 1509 og Rt. 2015 side 1103.
- (35) I Rt. 2011 side 1509 ble utgangspunktet for straffen ansett å være fengsel i to år og åtte måneder, se avsnitt 22. Det dreide seg om et beløp på cirka fem millioner kroner, som "forsettlig og på en planmessig måte" var unndratt beskatning, jf. avsnitt 38. Hensett til de store verdiene og at domfelte hadde "gått frem på en måte som har gjort det meget vanskelig og tidkrevende å avdekke forholdet", kom allmennpreventive hensyn inn med tyngde, jf. avsnitt 20.
- (36) I Rt. 2015 side 1103 ble nivået for fengselsstraffen for skatteunndragelse av inntekt og/eller formue på minst 4,5 millioner kroner ansett å være ett år. Også denne saken gjaldt forsettlig og grovt skattesvik.
- (37) Når skyldgraden er grov uaktsomhet, foreligger imidlertid ikke elementet av planmessig skatteunndragelse. I Rt. 2003 side 320 – som gjaldt bedrageri av sosialtjenester – fremholdt førstvoterende i avsnitt 14 at det er "innlysende at skyldgraden vil måtte stå helt sentralt ved bedømmelsen av straffverdigheten av et bedrageri". Selv om selvangivelsesprinsippet innebærer at straffebud rettet mot skattyters grove uaktsomhet må straffes strengt, må skyldgraden ha vekt også ved vurderingen av straffverdigheten ved skattesvik.
- (38) Et skjerpene moment i saken er at skatteunndragelsen gjaldt et betydelig beløp, nærmere én million kroner. Videre må det tas hensyn til at A også er dømt for uaktsom overtredelse av bokføringsloven. Dette er i seg selv et alvorlig forhold og må isolert sett medføre en kortere fengselsstraff.
- (39) På bakgrunn av dette er det mitt syn at utgangspunktet for straffen passende kan settes til fengsel i seks til syv måneder.
- (40) Jeg går etter dette over til å se på hvilke utslag de spesielle omstendighetene i saken skal få på straffen.
- (41) Det er for det første spørsmål om tilståelsesfradrag. As tilståelse var ikke uforbeholden, jf. straffeloven 2005 § 78 bokstav f, idet den ikke omfattet de faktiske forholdene som dekket de subjektive straffbarhetsvilkårene, jf. Rt. 2005 side 559, avsnitt 19. Som nevnt gjorde A gjeldende at han som følge av posttraumatisk stresslidelse var ute av stand til å følge opp de administrative oppgavene i virksomheten. Dette ble da det sentrale bevistemålet under skyldspørsmålet. Tingretten konkluderte med at A, i alle fall i perioder, var i stand til å utføre disse oppgavene. Det har en viss betydning at han etter bokettersynet sørget for å innlevere regnskap og deltakeroppgaver, og derved bidro til

oppklaringen, men dette – og hans erkjennelse – kom først etter at de straffbare forholdene var oppdaget.

- (42) Samlet sett kan jeg ikke se at dette kan medføre mer enn et fradrag med omtrent én måned.
- (43) Den samlede saksbehandlingstiden fra forholdet ble anmeldt til endelig dom er lang – nærmere fem år og fire måneder. Det graverende i denne saken er imidlertid først og fremst en samlet liggetid – total inaktivitet – på oppunder tre år. Dette var et alvorlig brudd på As rett til en avgjørelse av straffesaken mot ham innen "rimelig tid" etter Grunnloven § 95 første ledd første punktum og EMK artikkel 6 nr. 1.
- (44) Krenkelsen må repareres gjennom en mildere reaksjon, i utgangspunktet ved at straffen blir kortere, jf. Høyesteretts storkammerdom HR-2016-225-S. Det fremgår videre i avsnitt 46 at krenkelsen kan være så alvorlig at det ikke er aktuelt å anvende ubetinget fengsel.
- (45) Etter en samlet vurdering mener jeg at fengselsstraffen bør settes til 120 dager, og at den i sin helhet gjøres betinget.
- (46) Jeg går etter dette over til utmålingen av boten.
- (47) Etter straffeloven 2005 § 53 skal det ved utmåling av bot ved siden av slike forhold som i alminnelighet tillegges vekt ved straffutmålingen, legges vekt på forhold som påvirker domfeltes økonomiske evne. Ved fastsettelse av bot for skattesvik har imidlertid Høyesteretts praksis vært basert på en viss standardisering, hvor lovbrysterens økonomi kommer i bakgrunnen, jf. Rt. 2015 side 1103 avsnitt 23:
- "Tingretten fastsatte, som nevnt, boten til 500 000 kroner - et beløp som er i overkant av den tilleggs skatten som ellers ville ha blitt ilagt av ligningsmyndighetene. Dette er ikke i samsvar med Høyesteretts praksis, jf. Rt-2005-129 og Rt-2011-1509 der boten ble satt til ca. halvparten av den alternative tilleggs skatten. Se omtalen av disse og lignende saker i Matningsdal: Straffeloven, Alminnelige bestemmelser, 2015 side 532-533. Jeg er etter dette kommet til at boten bør reduseres til samme forholdsmessige nivå som i Rt-2011-1509 - til 250 000 kroner."**
- (48) Utmålingen av boten skal følgelig ta utgangspunkt i halvparten av den alternative tilleggs skatten, som etter ligningsloven var 30 prosent. Skatteforvaltningsloven, som trådte i kraft 1. januar 2017, endret satsen for tilleggs skatt til 20 prosent av den fordelen som kunne vært oppnådd. Ut fra prinsippet i straffeloven 2005 § 3 om bruk av den for siktede gunstigste lov, bør etter mitt syn denne reduksjonen i presentsatsen for tilleggs skatten også få utslag i botens størrelse, ved at man tar utgangspunkt i 20 prosent av det unndratte skattebeløpet. Jeg legger da til grunn at utgangspunktet for boten er 100 000 kroner.
- (49) Lagmannsretten tok utgangspunkt i et beløp på 120 000 kroner, som ble redusert til 90 000 kroner som kompensasjon for liggetiden.
- (50) Etter mitt syn er det i denne saken ikke særlig rom for å redusere botens størrelse noe vesentlig utover den nedjusteringen som følger av at den nye presentsatsen for tilleggs skatten er lagt til grunn. Jeg er kommet til at boten kan utmåles til samme beløp

som ble idømt i lagmannsretten, og at den subsidiære fengselsstraffen settes til 15 dager, jf. Rt. 2015 side 1103 avsnitt 24 med videre henvisninger.

(51) Jeg har utformet en ny domsslutning og stemmer for denne

D O M :

1. A, født 00.00.1970, dømmes for overtredelse av straffeloven 2005 § 380 første punktum og bokføringsloven § 15, jf. § 7 første ledd og § 5 første og annet ledd jf. straffeloven 2005 § 394 til fengsel i 120 – etthundreogtjue – dager, jf. straffeloven 2005 § 79.

Fullbyrdelsen av straffen utsettes i medhold av straffeloven 2005 § 34 med en prøvetid på 2 – to – år.

2. A, født 00.00.1970, idømmes en ubetinget bot stor 90 000 – nittitusen – kroner, subsidiært fengsel i 15 – femten – dager.

(52) Dommer **Endresen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(53) Dommer **Bårdsen:** Likeså.

(54) Dommer **Kaasen:** Likeså.

(55) Justitiarius **Øie:** Likeså.

(56) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. A, født 00.00.1970, dømmes for overtredelse av straffeloven 2005 § 380 første punktum og bokføringsloven § 15, jf. § 7 første ledd og § 5 første og annet ledd jf. straffeloven 2005 § 394 til fengsel i 120 – etthundreogtjue – dager, jf. straffeloven 2005 § 79.

Fullbyrdelsen av straffen utsettes i medhold av straffeloven 2005 § 34 med en prøvetid på 2 – to – år.

2. A, født 00.00.1970, idømmes en ubetinget bot stor 90 000 – nittitusen – kroner, subsidiært fengsel i 15 – femten – dager.

Riktig utskrift bekreftes: