



NORGES HØYESTERETT

Den 20. mai 2019 ble det av Høyesteretts ankeutvalg med dommerne Ringnes, Falch og Høgetveit Berg i

HR-2019-950-U, (sak nr. 19-061679STR-HRET), straffesak, anke over dom:

A (advokat Håkon Velde Nordstrøm)

mot

Påtalemyndigheten

truffet slik

B E S L U T N I N G :

- (1) Saken gjelder anke over lovanvendelsen, saksbehandlingen og straffutmålingen ved domfellelse for unndragelse av merverdiavgift og grovt skattesvik.
- (2) A ble 7. september 2017 tiltalt for overtredelse av merverdiavgiftsloven § 21-4 andre ledd andre straffalternativ, slik den lød på gjerningstidspunktet. Grunnlaget var at han i egenskap av styreleder, daglig leder og innehaver av X AS i perioden 23. mai 2012 til 8. juni 2015 – i den hensikt å unndra merverdiavgift – unnlot å registrere selskapet i merverdiavgiftregisteret og å sende inn omsetningsoppgaver. Selskapet hadde i perioden avgiftspliktig omsetning på minst 6 037 231 kroner.
- (3) I tilleggstiltale 13. november 2017 ble A tiltalt for overtredelse av samme bestemmelse og straffeloven § 379, jf. § 378. Grunnlaget var at han i egenskap av styreleder/daglig leder i Y AS i perioden tredje til femte termin 2015 – i den hensikt å unndra merverdiavgift – unnlot å registrere selskapet i merverdiavgiftsregisteret og å sende inn omsetningsoppgaver. Selskapet hadde i perioden avgiftspliktig omsetning på minst 494 119 kroner.
- (4) A var også tiltalt for grovt underslag av skattetrekkmidler, jf. straffeloven § 325, jf. § 324.
- (5) Sunnhordland tingrett avsa 11. mai 2018 dom, hvor A ble frifunnet på alle tiltalepunkter. Han ble dømt til å betale erstatning til staten.
- (6) Påtalemyndigheten anket til Gulating lagmannsrett, som avsa dom 12. mars 2019 med denne domsslutningen:

- «1. A, født 00.00.1980, dømmes for overtredelse av merverdiavgiftsloven § 21-4 annet ledd annet straffalternativ og straffeloven (2005) § 379 jf. § 378, til en straff av fengsel i 1 – ett – år.
- 2. A, født 00.00.1980, dømmes til tap av retten til å drive selvstendig næringsvirksomhet og retten til å være daglig leder eller inneha annen ledende stilling i noe selskap og retten til å sitte i noe selskaps styre for en periode på 5 – fem – år, jf. straffeloven (2005) § 56 b).
- 3. A, født 00.00.1980, frifinnes for overtredelse av straffeloven (2005) § 325 jf. § 324.»

- (7) A har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen, saksbehandlingen og straffutmålingen. Han gjør i korte trekk gjeldende at hensiktskravet i merverdiavgiftsloven § 21-4 andre ledd andre straffalternativ ikke er oppfylt. For den delen av handlingen som er begått etter ikrafttredelsen av straffeloven §§ 378 og 379, anfører han at skattesviket ikke er grovt. Domsgrunnene er mangelfulle fordi de etterlater tvil om korrekt beviskrav er lagt til grunn, og retten vektlegger forhold som ikke er relevante under drøftelsen av vinnings hensikt. Fengselsstraffen er under enhver omstendighet for lang fordi det ikke i tilstrekkelig grad er hensyntatt lang saksbehandlingstid. Det er heller ikke grunnlag for rettighetstap, i hvert fall ikke for 5 år.
- (8) *Påtalemyndigheten* har tatt til motmæle og pekt på at anken fremstår som en fordekt anke over lagmannsrettens bevisvurdering.
- (9) *Høyesteretts ankeutvalg* bemerker at A er frifunnet i tingretten, men domfelt i lagmannsretten. Han har derfor ankerett, jf. straffeprosessloven § 323 første ledd tredje punktum. Anken kan da bare nektes fremmet dersom ankeutvalget enstemmig finner det klart at den ikke vil føre frem. En eventuell ankenektelse må begrunnes, jf. straffeprosessloven § 323 andre ledd andre punktum.
- (10) *Lovanvendelsen hva angår merverdiavgiftsloven § 21-4*
- (11) A gjør gjeldende at lagmannsretten har bygget på en uriktig forståelse av vilkåret i merverdiavgiftsloven § 21-4 andre ledd andre straffalternativ, slik den da lød, om at «hensikten» må ha vært «å unndra merverdiavgift». Han mener at han var i rettsuvitenhet, fordi han trodde at han lovlig kunne utsette avgiftsregistreringen og innsendingen av avgiftsoppgavene i en tre-årsperiode under henvisning til reglene om såkalt «tilbakegående avgiftsoppgjør» i § 8-6.
- (12) Ankeutvalget er enig i at unndragelseshensikt ikke foreligger dersom tiltalte var uvitende om plikten til avgiftsregistrering og/eller plikten til å sende inn oppgaver, se blant annet Rt-1994-1274 på side 1276. Men ankeutvalget mener lagmannsretten har funnet bevist at A ikke var i noen slik rettsuvitenhet. Om A' hensikt uttaler lagmannsretten:

«Lagmannsretten legger til grunn som bevist at tiltalte hadde til hensikt å unndra seg sin plikt til å betale merverdiavgift da han unnlot å registrere virksomhetene i merverdiavgiftsregisteret og sende inn pliktige avgiftsoppgaver til avgiftsmyndighetene. Tiltalte igangsatte sin næringsvirksomhet helt uten å søke råd om de lover og regler som gjelder etter skatte- og avgiftslovgivningen for næringsdrivende som er avgiftspliktige. Tiltalte har også under ankesaken erkjent at han var klar over at han hadde en avgiftspliktig omsetning på over 50 000 kroner, og at han som sådan var registreringspliktig og avgiftspliktig. Det fremgår ellers av de rammekontrakter som han inngikk med for eksempel Z AS og Æ AS, at tiltalte skulle sørge for at gjeldende myndighetskrav etter skatte- og avgiftslovgivningen var tilfredsstillt, og at oppdragsgiver ble fritatt for solidaransvaret for

skatter og avgifter etter skattebetalingsloven § 4. Intet av dette kom i orden, som forutsatt. Det vesentlige ved dette er at tiltalte gjennom sin kontakt med sine oppdragsgivere var helt på det rene med de offentligrettslige skatte- og avgiftskrav som gjaldt for hans næringsvirksomhet. Det må ellers legges til grunn at disse rammekontraktene ikke hadde blitt inngått. Den omstendighet at tiltaltes oppdragsgivere selv ikke evnet å følge opp at tiltalte og de krav som ble stilt til ham i rammeavtalene, reduserer ikke tiltaltes eget ansvar for å la seg registrere i merverdiavgiftregisteret og sende inn pliktige omsetningsoppgaver. At tiltalte var klar over sine plikter etter skatte- og avgiftslovgivningen, fremgår for øvrig også av fremlagte fakturaer som han sendte ut til sine kontraktsparter, og hvor det konsekvent er fakturert med utgående merverdiavgift, og hvor det av fakturaene tilnærmet uten unntak, er opplyst at tiltalte er «Mva-søker». Tiltalte har under ankesaken erkjent at likviditetssituasjonen i så vel X AS som i Y AS var stram, og at den merverdiavgift som han la på egne salg og innfordret, ble brukt i den løpende drift, herunder til lønn til seg selv og alminnelig privat forbruk. I dette ligger også tiltaltes motiv for å unndra innfordret merverdiavgift.

Til bestemmelsen om tilbakegående avgift i merverdiavgiftsloven § 8-6, som var gjeldende også i den tidligere gjeldende merverdiavgiftslov, skal nevnes at regelen gjelder bare for inngående merverdiavgift. Regelen er således ikke anvendbar for den situasjon som tiltalte selv beskriver som motiverende for hvorfor han anså seg berettiget til å avvente registrering i merverdiavgiftsregisteret m.v.»

- (13) Lagmannsretten uttaler her, flere ganger, at den har funnet bevist at A «var klar over sine plikter etter skatte- og avgiftslovgivningen». Av sammenhengen fremgår det etter ankeutvalgets syn tilstrekkelig klart at lagmannsretten da ser bort fra A' forklaring om at han trodde at reglene i merverdiavgiftsloven § 8-6 ga ham rett til å utsette registrering og innsending av oppgaver.
- (14) Ankeutvalget finner det derfor klart at anførselen ikke vil føre frem.
- (15) *Lovanvendelsen hva angår straffeloven § 379*
- (16) Merverdiavgiftsunndragelse begått etter 1. oktober 2015 kan straffes etter straffeloven §§ 378 og 379. A gjør gjeldende at overtredelsen etter det tidspunkt har et så begrenset omfang at A bare kan dømmes for skattesvik etter § 378, ikke for grovt skattesvik etter § 379. I den aktuelle perioden hadde Y AS en avgiftspliktig omsetning på 494 119 kroner, som medførte en unndragelse av merverdiavgift på 98 824 kroner.
- (17) Lagmannsrettens begrunnelse er her knapp, da den i hovedsak viser til at beløpsgrensen som fremgår av lovforarbeidene, er «ca. 100 000 kroner». I lys av hva lagmannsretten ellers har funnet bevist, finner imidlertid ankeutvalget det klart at anken ikke vil føre frem på dette punkt:
- (18) Ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt, skal det gjøres en helhetsbedømmelse, hvor § 379 første ledd nevner en del momenter det «særlig» skal legges vekt på. Det er på det rene at beløpet som er unndratt, isolert sett ligger på grensen av hva som anses som et betydelig beløp etter § 379 første ledd bokstav a, se Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) side 467. Men dertil kommer at unndragelsen må ses i sammenheng med den forutgående unndragelsen A er dømt for å ha utført i X AS. Den foregikk over mange år på nøyaktig samme måte og gjaldt samlet et vesentlig større beløp. Det fremgår av § 379 andre ledd at flere overtredelser her kan ses i sammenheng.
- (19) Ankeutvalget finner det derfor klart at heller ikke denne anførselen vil føre frem.

- (20) *Saksbehandlingen*
- (21) A gjør gjeldende at domsgrunnene er mangelfulle, da de etterlater tvil om hva lagmannsretten har funnet bevist og hvilket beviskrav som er anvendt. Det anføres at bevis som understøtter A' forklaring, ikke er nevnt.
- (22) Ankeutvalget bemerker at det følger av straffeprosessloven § 40 ~~andre~~ *første** ledd at domsgrunnene for skyldspørsmålets del «bestemt og uttømmende» skal angi det saksforhold retten har funnet bevist. Ankeutvalget kan ikke se at domsgrunnene etterlater tvil om hva lagmannsretten har funnet bevist. Det vises særlig til det som fremgår ovenfor under drøftelsen av lovanvendelsesanken. Det er heller ikke tvil om at lagmannsretten anvender riktig beviskrav.
- (23) Av straffeprosessloven § 40 ~~femte~~ *fjerde** ledd følger at domsgrunnene i tillegg «skal ... angi hovedpunktene i rettens bevisvurdering». Dette innebærer at når tiltalte er frifunnet i tingretten og dømt i lagmannsretten, slik tilfellet er her, må det «gjøres nærmere rede for bevisvurderingen i tilknytning til de omstendigheter der lagmannsretten har konkludert annerledes enn tingretten», se HR-2018-2109-U avsnitt 12 med videre henvisninger.
- (24) Tingretten frifant A fordi det ikke kunne utelukkes at han trodde at reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør i merverdiavgiftsloven § 8-6 gjaldt i hans situasjon. Lagmannsretten konkluderte motsatt, og viser i det foran siterte avsnittet blant annet til at A på utgående fakturaer uriktig oppga at selskapet var «mva-søker». Domsgrunnene på dette punkt er knappe, men de er etter ankeutvalgets syn tilstrekkelige.
- (25) Ankeutvalget finner det klart at saksbehandlingsanken ikke vil føre frem.
- (26) *Anken over straffutmålingen*
- (27) Anken over straffutmålingen henvises til behandling i Høyesterett.
- (28) Beslutningen er enstemmig.

S L U T N I N G

Anken over straffutmålingen tillates fremmet. For øvrig nektes anken fremmet.

Ingvald Falch
(sign.)

Arne Ringnes
(sign.)

Borgar Høgetveit Berg
(sign.)

**Rettet 12. august 2019 i medhold av straffeprosessloven § 44.*

Ingvald Falch
(sign.)