



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 31. januar 2020 av Høyesterett i avdeling med

dommer Erik Møse
dommer Aage Thor Falkanger
dommer Wenche Elizabeth Arntzen
dommer Ingvald Falch
dommer Erik Thyness

HR-2020-229-A, (sak nr. 19-134944STR-HRET)
Anke over Eidsivating lagmannsretts dom 2. mai 2019

A (advokat Knut Henrik Boehlke)

mot

Påtalemyndigheten (statsadvokat Per Egil Volledal)

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

- (1) Dommer **Falch**: Saken gjelder straff for unndragelse av merverdiavgift, jf. blant annet merverdiavgiftsloven § 21-4 første ledd, slik den lød frem til 2016. Spørsmålet er om kravet til forsett også omfatter avgiftsplikten, eller om uaktsomhet er tilstrekkelig, jf. straffeloven 1902 § 57.
- (2) **Sakens bakgrunn og saksgangen**
- (3) A ble 21. september 2017 tiltalt for brudd på merverdiavgiftsloven 1969 § 72 nr. 1, jf. nr. 3 og merverdiavgiftsloven 2009 § 21-4 første ledd andre straffalternativ. Grunnlaget var:
- «I perioden 1. termin 2006 til 4. termin 2012 i Ullensaker eller annet sted i egenskap av styreleder i X as org.nr --- og daglig leder/styreleder i Y OY medvirket hun til at det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i X as's omsetningsoppgaver for utleie av bobiler (både norsk registrerte og finsk registrerte). Omsetning på tilsammen kr 47 573 781,- ble ikke innberettet til Skatt Øst, og tilsammen kr 9 594 637,- ble unndratt i merverdiavgift.»**
- (4) A ble i Øvre Romerike tingretts dom 27. april 2018 dømt i samsvar med tiltalen. Straffen ble satt til fengsel i ett år, som ble gjort betinget med en prøvetid på to år. I tillegg ble hun dømt til å betale erstatning til staten.
- (5) Etter at A hadde anket over blant annet bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet, avsa Eidsivating lagmannsrett dom 2. mai 2019, med denne domsslutningen punkt 1 og 2:
- «1. A, født 00.00.1966, dømmes for overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr. 1, jf. nr. 3, slik den lød før 1. januar 2010, og merverdiavgiftsloven § 21-4 første ledd annet straffalternativ slik den lød etter 1. januar 2010, til fengsel i 1 – ett – år og 6 – seks – måneder. Fullbyrdingen av 1 – ett – år og 2 – to – måneder av straffen gjøres betinget med en prøvetid på 2 – to – år, jf. straffeloven (1902) §§ 52 – 54.**
- 2. A fradømmes i medhold av straffeloven (1902) § 29 første ledd bokstav b, jf. § 33 a første ledd første punktum, for en periode av 5 – fem – år retten til å drive selvstendig næringsvirksomhet, være daglig leder i noe selskap eller sitte i noe selskaps styre.»**
- (6) I tillegg ble hun dømt til å betale erstatning til staten på 8 340 265 kroner og sakskostnader med 96 089 kroner.
- (7) Lagmannsretten la i korte trekk til grunn som bevist at A, som er finsk statsborger, i hele den aktuelle perioden var styreleder, daglig leder og hovedaksjonær i det finske selskapet Y OY, heretter Y. X AS, heretter X, var et heleid datterselskap. Her var A styreleder.
- (8) Virksomheten i Norge besto i hovedsak av utleie av finskregistrerte bobiler, eid av Y og andre finske rettssubjekter. Noen bobiler var også eid av det norske selskapet X, som leide dem ut til det finske morselskapet. Kunde kontraktene ble inngått av det finske morselskapet Y, kundene betalte til dette selskapets finske bankkonto, og inntektene ble bokført i dette selskapet. Kundene ble fakturert uten merverdiavgift.

- (9) Det norske selskapets driftskostnader, herunder til innkjøp og reparasjon av bobiler, ble bokført i det norske selskapet. Det norske selskapet fakturerte det finske morselskapet for «management fee», som ble inntektsført i det norske selskapet.
- (10) Det norske selskapet X var registrert i det norske merverdiavgiftsregisteret. Dets omsetningsoppgaver fulgte de samme linjer som bokføringen. Samlet for den perioden tiltalen gjelder, innrapporterte det norske selskapet X utgående merverdiavgift på i underkant 650 000 kroner, mens det fradragsførte inngående merverdiavgift på omkring 3,5 millioner kroner. Det finske selskapet rapporterte ingenting i Norge.
- (11) Lagmannsretten kom til at omsetningen fra bobilutleien i Norge måtte anses som norsk innenlandsk omsetning, og at det norske datterselskapet X var ansvarlig for merverdiavgiften. X hadde derved unnlatt å rapportere omsetning på vel 47 millioner kroner, slik dette fremgår av tiltalen. Beløpene er i samsvar med vedtak truffet av merverdiavgiftsmyndighetene. Lagmannsretten mente at A, gjennom sine verv i selskapene, hadde medvirket til denne avgiftsunndragelsen.
- (12) Lagmannsretten fastslo at domfellelse av A krever at hun har utvist forsett. Begrunnelsen er at uaktsom overtredelse, herunder uaktsom medvirkning, er bøteforhold, som i dette tilfellet var blitt foreldet.
- (13) Ved vurderingen av As forsett pekte lagmannsretten på at «det [er] en rekke forhold som tyder på» at tiltalte var kjent med de relevante norske merverdiavgiftsreglene. Det ble blant annet vist til den kontakten som i 2005 og 2006 hadde vært med avgiftsmyndighetene, og at regnskapsfører og revisor ikke ble gjort kjent med relevante fakta knyttet til omsetningen. Lagmannsretten konkluderte med at tiltalte «under enhver omstendighet ... i det minste burde ha forstått at virksomheten var avgiftspliktig i Norge», og at dette var tilstrekkelig for domfellelse, jf. straffeloven 1902 § 57.
- (14) A har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Hun har angrepet lovanvendelsen under skyldspørsmålet, domsgrunnene, straffutmålingen og avgjørelsen av erstatningskravet.
- (15) Høyesteretts ankeutvalg tillot 11. november 2019 anken over lovanvendelsen og saksbehandlingen fremmet. For øvrig ble anken nektet fremmet. I saksforberedende møte 19. desember 2019 meddelte saksforberedende dommer at opphevelse av straffedommen ville måtte føre til at også idømt erstatning oppheves, slik at partene ikke trengte å bruke tid på dette.
- (16) A har gjort gjeldende at kravet til forsett i de aktuelle straffebestemmelsene må dekke at omsetningsoppgavene var uriktige eller ufullstendige. Dette har lagmannsretten ikke funnet bevist, når retten kom til at tiltalte bare har vært uaktsom med hensyn til Xs avgiftsplikt til Norge. Loven er derfor anvendt feil, alternativt er det en feil ved domsgrunnene. Dommen må oppheves i sin helhet.
- (17) *Påtalemyndigheten* har påstått anken forkastet. Ved rettsvillfarelse, som dette er, er uaktsomhet tilstrekkelig, jf. straffeloven 1902 § 57. Lagmannsrettens dom sett under ett gir uansett grunnlag for å konstatere tilstrekkelig forsett. Det er under enhver omstendighet ikke grunn til å oppheve dommen så langt den tilkjenner staten erstatning.

- (18) **Mitt syn på saken**
- (19) Jeg er kommet til at lagmannsrettens dom må oppheves.
- (20) *Lovtolkingen*
- (21) Merverdiavgiftsloven 1969 gjaldt frem til merverdiavgiftsloven 2009 trådte i kraft fra 2010. Straffebestemmelsene i de to lovene, henholdsvis § 72 og § 21-4, er imidlertid like så langt de er relevante i denne ankesaken. I fortsettelsen refererer jeg derfor i hovedsak bare til merverdiavgiftsloven 2009 § 21-4.
- (22) Etter at forholdene i tiltalen opphørte, ble merverdiavgiftsloven 2009 § 21-4 opphevet. Den er avløst av straffeloven § 378 om skattesvik og § 379 om grovt skattesvik. Det er på det rene at anvendelse av de nye reglene ikke vil gi et gunstigere resultat for tiltalte. De får derfor ikke anvendelse, jf. straffeloven § 3. Tvert om kan det spørres om en anvendelse av straffelovens regler her ville gitt et mindre gunstig resultat for tiltalte, noe det ikke er grunn til å gå nærmere inn på.
- (23) Merverdiavgiftsloven 2009 § 21-4 første ledd lød:

«Den som forsettlig gir uriktig eller ufullstendig opplysning i omsetningsoppgave eller i annen oppgave eller forklaring til avgiftsmyndighetene, og ved det unndrar merverdiavgift eller oppnår uberettiget tilbakebetaling av merverdiavgift, straffes som for bedrageri etter straffeloven [1902] § 270 og § 271.»

- (24) Medvirkning straffes etter tredje ledd på samme måte. Fjerde ledd rammet også overtredelser skjedd ved uaktsomhet. Men dette var bøteforhold, som her er foreldet etter straffeloven 1902 § 67. I denne saken må derfor kravet til forsett være oppfylt.
- (25) Ordlyden peker etter min mening i retning av at forsettet også måtte omfatte selve merverdiavgiftsplikten, det vil si at de gitte opplysningene er uriktige eller ufullstendige slik at merverdiavgift unndras. Ordlyden er imidlertid ikke entydig. Den kan også forstås slik at forsettskravet bare knytter seg til faktiske forhold, ikke den rettslige bedømmelsen av avgiftsplikten. Ordlyden er derfor noe åpen hva gjelder spørsmålet om villfarelse om avgiftsplikten skal bedømmes som situasjonsvillfarelse etter straffeloven 1902 § 42, eller som rettsvillfarelse etter § 57.
- (26) Høyesterett har tidligere ikke tatt stilling til spørsmålet. Men i tre avgjørelser, som alle gjaldt domfellelse for brudd på den tidligere ligningsloven 1980 § 12-1, kom Høyesterett til at forsettet også må omfatte den omstendighet at den aktuelle inntekten var skattepliktig. Jeg viser her til Rt-1991-741 på side 742, Rt-1996-391 på side 398 og Rt-1999-223 på side 229. I den første avgjørelsen heter det:

«De to tiltalte påberoper seg å ha vært i villfarelse om at banksertifikatene og rentene på disse var skattepliktig formue og inntekt. Herredsretten har lagt til grunn at en slik villfarelse må anses som situasjonsvillfarelse, som bedømmes etter straffeloven [1902] § 42. Jeg er enig i dette; det har for øvrig heller ikke vært bestridt av påtalemyndigheten. Forutsetningen for domfellelse etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 er således at det er utvist forsett med hensyn til det forhold at den ikke oppgitte formue og/eller inntekt var skattepliktig, mens det for domfellelse etter § 12-1 nr. 2 kreves grov uaktsomhet i så henseende.»

- (27) I den sistnevnte avgjørelsen fra 1999 anførte påtalemyndigheten at villfarelse om hva som er riktig beskatning, måtte anses som rettsvillfarelse etter straffeloven 1902 § 57, og ikke som situasjonsvillfarelse etter § 42. Høyesterett var ikke enig, og førstvoterende uttalte, blant annet under henvisning til tidligere praksis, at hun «finner det etter dette ikke tvilsomt at villfarelse med hensyn til hva som er riktig beskatning også før endringsloven var situasjonsvillfarelse».
- (28) De nevnte avgjørelsene fra 1991 og 1996 bygger på ligningsloven 1980 § 12-1 nr. 1, slik den lød før en endringslov i 1992. Da var formuleringen i § 12-1 nr. 1 nær identisk med merverdiavgiftsloven 1969 § 72, som ble videreført i merverdiavgiftsloven 2009 § 21-4. Straffes kunne den som i selvangivelse «forsettlig gir uriktig eller ufullstendig opplysning som kan føre til fastsetting av for lav skatt». Ved avgjørelsen fra 1999 var ligningsloven 1980 § 12-1 nr. 1 endret, uten at jeg finner grunn til å redegjøre nærmere for endringene her.
- (29) Det er på det rene at de *situasjonene* som var regulert i henholdsvis ligningsloven og merverdiavgiftslovene, var svært like. Begge lovene straffet brudd på plikten til å gi riktige og fullstendige opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene, som grunnlag for riktig skatte- og avgiftsfastsettelse. I tillegg var altså de *formuleringene* som var valgt i de ulike lovene, temmelig like. Disse likhetene er for meg avgjørende, med den følge at merverdiavgiftslovene her ikke kan tolkes annerledes – og strengere mot tiltalte – enn ligningsloven.
- (30) Dette innebærer at villfarelse om innholdet i de relevante norske merverdiavgiftsreglene vil være til hinder for domfellelse for forsettlig merverdiavgiftsunndragelse etter merverdiavgiftsloven 2009 § 21-4 første ledd, jf. tredje ledd.
- (31) *Lagmannsrettens dom*
- (32) Jeg leser lagmannsrettens dom slik at retten ikke har tatt stilling til om A har utvist det nødvendige forsett.
- (33) Som nevnt skriver lagmannsretten at det er en rekke forhold «som tyder på» at tiltalte var kjent med de norske merverdiavgiftsreglene. Blant annet peker retten på den kontakt tiltalte og selskapets norske advokat hadde med avgiftsmyndighetene ved etableringen av virksomheten i Norge. Det fremgår videre at tiltalte «likevel ikke [fulgte] den anvisning tollregionen hadde gitt for den avgiftsmessige behandlingen av virksomheten». Og videre, etter å ha gjennomgått bistanden X fikk fra sine regnskapsførere og revisorer, uttaler lagmannsretten at den finner det bevist at tiltalte «tilbakeholdt» sentral informasjon fra dem, slik at hun «ikke [kan] høres med at opplysningene i Xs omsetningsoppgaver var basert på bistand fra dem».
- (34) Dette ender likevel ikke med at lagmannsretten konstaterer at A rent faktisk var kjent med avgiftsreglenes innhold, eventuelt at hun hadde en slik bevissthet om dem som kreves etter andre forsettsformer. En slik konstatering vil måtte bero på en bevisbedømmelse som Høyesterett ikke kan foreta.
- (35) Den naturlige forklaringen på at lagmannsretten ikke tar stilling til om A hadde utvist forsett med hensyn til avgiftsplikten, er at lagmannsretten har bygget på at uaktsomhet her

var tilstrekkelig for domfellelse. Dette illustreres av utsagnet om at tiltalte «under enhver omstendighet ... i det minste» burde ha forstått at virksomheten var avgiftspliktig i Norge. Retten henviser også til straffeloven 1902 § 57.

- (36) Den uriktige rettsanvendelsen har da ledet til at domsgrunnene er mangelfulle, slik at lagmannsrettens dom må oppheves.
- (37) Det kan reises spørsmål om opphevelsen også må omfatte avgjørelsen av det sivile erstatningskravet. I tråd med det som – uten innsigelse – ble uttalt i det saksforberedende møtet, har jeg funnet det riktig å oppheve også den delen av dommen.
- (38) Jeg stemmer for denne

D O M :

Lagmannsrettens dom med ankeforhandling oppheves.

- (39) Dommer **Falkanger:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (40) Dommer **Arntzen:** Likeså.
- (41) Dommer **Thyngess:** Likeså.
- (42) Dommer **Møse:** Likeså.
- (43) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Lagmannsrettens dom med ankeforhandling oppheves.